

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NCJ067408

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1173/2024, de 2 de julio de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4.ª)

Rec. n.º 5831/2023

SUMARIO:

Proceso contencioso-administrativo. Inspección tributaria. Obligación de colaboración con la Administración tributaria. Derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Entrada y registro domiciliario. Derecho a un proceso con todas las garantías. Derecho de defensa. Vía de hecho de la administración.

En el curso de un procedimiento de inspección tributaria, la AEAT solicitó autorización judicial de entrada y registro en el domicilio de la ahora recurrente, que fue concedida por auto. El objeto de la entrada y registro debía consistir, en el examen de libros y registros de contabilidad, de información en soporte informático, así como de archivos físicos de contratos, facturas, recibos, correspondencia y otra documentación con relevancia tributaria. Durante el registro domiciliario simultáneamente, los funcionarios de la Administración tributaria procedieron a interrogar individualmente a los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada sobre las actividades de esta y sobre su trabajo.

Lo que ha de dilucidarse es si, con ocasión de una entrada y registro judicialmente autorizada, la Administración tributaria puede legítimamente interrogar individualmente a los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada sobre las actividades de esta y sobre su trabajo, teniendo en cuenta además que esa actuación no estaba recogida en el auto de autorización ni fue previamente anunciada. Así, se trata de determinar si ello contraviene los arts. 18 y 24 de la Constitución y, en caso de respuesta afirmativa, si ello constituye una vía de hecho, ello en el marco de una liquidación vinculada a delito.

La Sala señala que aquellas actuaciones que, aun buscando material probatorio sobre hechos penal o administrativamente ilícitos, pueden llevarse a cabo fuera del domicilio no precisan, en principio, de la autorización judicial exigida por el art. 18 de la Constitución. Dicho en pocas palabras, el interrogatorio de los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada puede realizarse fuera del domicilio de esta. La toma de declaración o la realización de interrogatorios no es algo que necesite de autorización judicial. El verdadero problema en situaciones como la aquí examinada no es si cualquier comunicación oral no contemplada en el auto de autorización vicia el registro domiciliario, sino si por sus características esa comunicación oral debilita las posibilidades de defensa del obligado tributario sometido a la inspección.

Realizar un interrogatorio de los directivos y empleados sin preaviso y al hilo de un registro domiciliario, dista de ser evidente que pueda ser ejercida en unidad de acto con un registro domiciliario y, sobre todo, que pueda llevarse a cabo prescindiendo de los trámites normales en las compareencias. Y esto no solo conduce a incertidumbre sobre la normativa aplicable y sobre los derechos y garantías del obligado tributario, sino que difícilmente puede calificarse de ajustado a las exigencias de la proporcionalidad y la buena fe. El modo de operar de la Administración tributaria en el presente caso constituye una actuación sorpresiva, cuyo único objetivo imaginable es realizar el interrogatorio en una atmósfera intimidatoria y facilitar así la obtención de la información buscada; algo que debilita las posibilidades de defensa de quien está sometido a inspección tributaria. La pauta prácticamente constante en el ordenamiento español es que el interrogatorio de personas -como investigados o como testigos- debe hacerse mediante citación y con el correspondiente preaviso, no mediante insidias ni asechanzas, ajustándose a las formas y garantías del procedimiento administrativo común; algo que en el presente caso manifiestamente no se ha hecho. o. Esto implica que fue una actuación realizada prescindiendo absolutamente de cualquier procedimiento idóneo para interrogar a personas, de manera que está incurso en causa de nulidad radical. Dado que el acopio de material probatorio obtenido por la Administración tributaria mediante una vía de hecho podría ser tenido por válido en sede contencioso administrativa o penal, por no mencionar que pondría a la entidad mercantil inspeccionada en una posición injustificadamente más débil en ese futuro proceso. En ese sentido, su derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión ha sido vulnerado. Voto particular.

PRECEPTOS:

Constitución española, arts. 18 y 24.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 106, 142 y 151.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 19.

RD 1065/2007 (Rgto. General de Gestión e Inspección Tributaria), arts. 173 y 174.

PONENTE:

Don Luis Maria Díez-Picazo Gimenez.

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
Don MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO
Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 1.173/2024

Fecha de sentencia: 02/07/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5831/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/06/2024

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Luis María Díez-Picazo Giménez

Procedencia: T.S.J. MADRID CON/AD SEC. 6

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5831/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Luis María Díez-Picazo Giménez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 1173/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. José Luis Requero Ibáñez

En Madrid, a 2 de julio de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5831/2023, promovido por la entidad mercantil CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES, S.L. representada por el procurador de los tribunales don Manuel Sánchez-Puelles González- Carvajal y defendido por Letrado don Ángel García Ruiz, contra la sentencia nº 262/2023, de 27 de abril, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de apelación nº 87/2023, que desestimó el recurso interpuesto contra la sentencia de 11 de noviembre de 2022 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 29 de Madrid.

Siendo parte recurrida la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO (AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA "AEAT"-DELEGACIÓN CENTRAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES (DCGC)) representado y defendido por el Abogado del Estado.

Habiéndose personado el MINISTERIO FISCAL en las presentes actuaciones.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Luis María Díez-Picazo Giménez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia nº 262/2023, de 27 de abril, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que desestimó el recurso apelación nº 87/2023, interpuesto por Cvc Investment Advisory Services, S.L. contra la sentencia de 11 de noviembre de 2022 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 29 de Madrid en el procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona nº 72/2022, instado por la entidad mercantil recurrente, contra la vía de hecho en que incurre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Tributaria, en los interrogatorios llevados a cabo por los funcionarios adscritos a la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central, a los empleados de la entidad recurrente en el domicilio de la misma sito en calle Serrano nº 42, primera planta, de Madrid en el curso de una entrada y registro practicada entre las 9.00 horas del día 19 de octubre de 2021 hasta las 5.36 del día siguiente (20 de octubre de 2021) y que entiende la recurrente vulnera los artículos 18.2 y 24 de la CE.

La sentencia ahora recurrida contiene parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"[...] FALLAMOS

Que DESESTIMANDO el recurso de apelación interpuesto por la representación de CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES, S.L., contra Sentencia de 11 de noviembre de 2022, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 29 de los de Madrid, en sede del Procedimiento para la Protección de los derechos Fundamentales 72/2022, debemos confirmar y confirmamos el mismo en su integridad. Con imposición de costas al apelante hasta la cantidad máxima de 500 euros en todos los conceptos. [...]"

Segundo.

Notificada la anterior sentencia, la representación procesal de la mercantil Cvc Investment Advisory Services, S.L., presentó escrito preparando el recurso de casación, que la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado, ordenando el emplazamiento de las partes y la remisión de las actuaciones a esta Sala del Tribunal Supremo.

Tercero.

Recibidas las actuaciones ante este Tribunal, por diligencia de ordenación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, se tuvo por personados y partes en concepto de recurrente a Cvc Investment Advisory Services, S.L y como recurrido al Abogado del Estado. Teniéndose por personado y parte al Ministerio fiscal, ejercitando la intervención que la Ley le confiere.

Cuarto.

Por auto de 28 de noviembre de 2023, la Sección Primera de esta Sala acordó:

"[...] 1.º) Admitir el recurso de casación n.º 5831/2023, preparado por la representación procesal la mercantil CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES SL contra la sentencia n.º 262/2023 de 23 de abril de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Sexta, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el Recurso de Apelación 87/2023.

2.º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la realización por parte de la Inspección Tributaria, en el marco de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, de cualesquiera actuaciones no previstas en la autorización judicial, y en concreto, los interrogatorios a los empleados de la entidad recurrente en el domicilio de la misma, vulnera el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, el derecho a un proceso con todas las garantías, o el derecho de defensa, ello en el marco de una liquidación vinculada a delito.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

Los artículos 18.2 y 24.2 de la Constitución y los artículos 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 173.5 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA. [...]"

Quinto.

Teniendo por admitido el recurso de casación por esta Sala, se emplazó a la parte recurrente para que, en treinta días, formalizara escrito de interposición, lo que realizó, suplicando:

"[...] Que tenga por presentado este escrito y por interpuesto recurso de casación contra la Sentencia del TSJ de Madrid de 27 de abril de 2023 y, previos los trámites oportunos, dicte Sentencia por la que se case totalmente la Sentencia impugnada y, estimando el recurso de apelación 87/2023, declare que la actuación material de la Inspección de los Tributos en última instancia impugnada consistente en la práctica de interrogatorios a los empleados de CVC España vulneró los derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio y a la tutela judicial efectiva y de defensa de mi representada, y, en consecuencia, a efectos de reestablecer tales derechos fundamentales, acuerde la exclusión de las actuaciones de cualesquiera extremos relacionados con el contenido de dichos interrogatorios. [...]"

Sexto.

Por providencia de 12 de febrero de 2024, se tuvo por interpuesto recurso de casación, y se dio traslado a las partes recurridas para que, en el plazo común de treinta días, formalizaran escritos de oposición.

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición al recurso de casación que finaliza suplicando a la Sala:

"[...] Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario. [...]"

Por el Ministerio Fiscal, se presentó escrito de oposición al recurso de casación que finaliza suplicando a la Sala:

"[...] Es en atención a cuanto se expone que el recurso de casación debe ser desestimado, con imposición de costas en los términos del art. 93.4 LJCA, en lo que se refiere a las de casación, debiendo cada parte asumir las causadas a su instancia, siendo las comunes por mitad. [...]"

Séptimo.

De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, atendiendo a la índole del asunto, no se consideró necesaria la celebración de vista pública.

Octavo.

Mediante providencia de 16 de abril de 2024, se designó Magistrado Ponente al Excmo. Sr. don Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo y se señaló para votación y fallo la audiencia del día 4 de junio de 2024, continuando la deliberación hasta el día 25 de junio de 2024, y al no prosperar su ponencia, anunció voto particular, por lo que asumió la ponencia el Excmo. Sr. Don Luis María Díez-Picazo Giménez, habiéndose observado las formalidades legales referentes al procedimiento.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El presente recurso de casación es interpuesto por la representación procesal de CVC Investment Advisory Services S.L. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de abril de 2023.

Los antecedentes del asunto son como sigue. En el curso de un procedimiento de inspección tributaria, la Agencia Estatal de Administración Tributaria solicitó autorización judicial de entrada y registro en el domicilio de la ahora recurrente, que fue concedida por auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 29 de Madrid de 15 de octubre de 2021. El objeto de la entrada y registro debía consistir, con arreglo al citado auto, en el examen de libros y registros de contabilidad, de información en soporte informático, así como de archivos físicos de contratos, facturas, recibos, correspondencia y otra documentación con relevancia tributaria. El registro domiciliario tuvo lugar el día 19 de octubre de 2021 y, durante el mismo, los funcionarios de la Administración tributaria procedieron a interrogar individualmente a los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada sobre las actividades de esta y sobre su trabajo.

Disconforme con la realización de los interrogatorios llevados a cabo durante el registro domiciliario, la entidad mercantil inspeccionada interpuso recurso contencioso-administrativo por el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales, sosteniendo que se trata de una vía de hecho que conculca los derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio y a un proceso con todas las garantías y sin indefensión (arts. 18 y 24 de la Constitución respectivamente). El recurso contencioso-administrativo fue desestimado por sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 29 de Madrid de 11 de noviembre de 2022, por entender que los interrogatorios no guardan relación con la inviolabilidad del domicilio, pues pueden realizarse tanto fuera como dentro de este. Y en cuanto al proceso con todas las garantías y sin indefensión, consideró que queda salvaguardado por la posibilidad de posterior impugnación en sede jurisdiccional. Esta sentencia de primera instancia fue plenamente confirmada en apelación por la sentencia ahora impugnada.

Antes de seguir adelante, es importante señalar dos datos que las partes no discuten, ni las sentencias de primera instancia y de apelación ponen en entredicho: primero, el auto que autorizó la entrada y registro en domicilio no contemplaba la realización de ningún interrogatorio; y segundo, la Administración tributaria no previno a la entidad mercantil inspeccionada ni a sus directivos y empleados de que estos serían interrogados. Es igualmente cierto que el procedimiento de inspección tributaria concluyó con una liquidación vinculada a delito.

Segundo.

Preparado el recurso de casación, fue admitido por la Sección 1ª de esta Sala mediante auto de 23 de abril de 2023. La cuestión declarada de interés casacional objetivo es "determinar si la realización por parte de la Inspección Tributaria, en el marco de la entrada en domicilio constitucionalmente protegido, de cualesquiera actuaciones no previstas en la autorización judicial, y en concreto, los interrogatorios a los empleados de la entidad recurrente en el domicilio de la misma, vulnera el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, el derecho a un proceso con todas las garantías, o el derecho de defensa, ello en el marco de una liquidación vinculada a delito".

Tercero.

En el escrito de interposición del recurso de casación, se afirma que el interrogatorio de los directivos y empleados fue una actuación "premeditada" de la Administración tributaria, en el sentido de que no se trató de conversaciones casuales, ni de comunicación oral de tipo incidental o accesorio con respecto al registro domiciliario

a fin de obtener alguna aclaración. Dice la recurrente que la Administración tributaria aprovechando, la entrada y registro, buscó deliberadamente tomar declaración o interrogar a todos los directivos y empleados.

Partiendo de esta premisa, la recurrente sostiene que ese modo de actuar supone una vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, porque con ocasión de una entrada y registro lo único que los funcionarios competentes pueden hacer es aquello que ha sido autorizado por el juez. En otras palabras, según la recurrente, todo aquello que no ha sido recogido en el auto por el que se autoriza la entrada y registro no puede ser legítimamente realizado; y, por consiguiente, la extralimitación durante el registro domiciliario -aun cuando se trate de actuaciones que, en sí mismas, no requerirían de autorización judicial- comporta una vulneración del art. 18 de la Constitución. Actuaciones que podrían realizarse en una "comparecencia normal" -son palabras de la recurrente- no pueden, en cambio, llevarse a cabo durante un registro domiciliario si no están contempladas en el auto de autorización de entrada y registro. A este respecto cita que en materia de derecho de la competencia se exige el consentimiento del afectado para que un interrogatorio se realice en la sede de la empresa; lo que, en su opinión, es el modo jurídicamente correcto de proceder.

Añade la recurrente que, al haber dado por buena la actuación de la Administración tributaria, también se ha infringido el derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión. La razón es que se hizo acopio de material probatorio en condiciones irregulares, eludiendo el modo normal de tomar declaración o hacer interrogatorios; y dado que dicho material probatorio puede luego tener relevancia a efectos de la imposición de sanciones tributarias -o incluso en un proceso penal, desde el momento en que en este caso el procedimiento de inspección concluyó con una liquidación vinculada a delito-, las garantías de defensa inherentes al posterior proceso contencioso-administrativo o penal han quedado de antemano cercenadas, vulnerándose así el art. 24 de la Constitución.

Cuarto.

En su escrito de oposición al recurso de casación, el Abogado del Estado comienza negando la existencia de una vía de hecho, habida cuenta de que la actuación de la Administración tributaria tenía cobertura normativa y que la entrada en el domicilio de la entidad mercantil inspeccionada había sido autorizada por el juez. Dice que esta sola consideración basta para desestimar el recurso de casación, pues si no hay vía de hecho deja de tener sentido hacerse ninguna otra pregunta.

No obstante, para disipar dudas, argumenta el Abogado del Estado que no ha habido vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Siguiendo el criterio de la sentencia impugnada, señala que la toma de declaración o la realización de interrogatorios no guardan relación con el bien jurídico protegido por el art. 18 de la Constitución. Y añade que los obligados tributarios tienen un deber de colaborar con la Administración tributaria en los procedimientos de inspección, tal como disponen el art. 142 de la Ley General Tributaria y el art. 173 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria (Real Decreto 1065/2007). Subraya que el inciso final de este último precepto reglamentario faculta al personal inspector a "recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen". Se trata de actuaciones que, siempre según el Abogado del Estado, no requieren de autorización judicial.

En cuanto al derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión, el Abogado del Estado se orienta en idéntico sentido a la sentencia impugnada, sosteniendo que su relevancia se circunscribe al ámbito jurisdiccional.

Quinto.

El Ministerio Fiscal, que ha sido oído por tratarse del procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales, hace una pormenorizada exposición de todas las normas legales y reglamentarias que podrían tener relevancia en esta materia, concluyendo que la regulación es completa y carente de lagunas. Sobre esta base, hace algunas consideraciones similares a las del Abogado del Estado, en el sentido de que la toma de declaración o la realización de interrogatorios no tiene conexión con el bien jurídico protegido por el art. 18 de la Constitución, subrayando además que los directivos y empleados no son cosas y, por ello, tienen libertad a la hora de responder.

Tras reiterar la obligación de colaboración con la Administración tributaria y la facultad de esta para recabar información de los trabajadores, observa que el art. 151 de la Ley General Tributaria y el art. 174 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria permiten desarrollar la actividad inspectora en distintos lugares, incluido el domicilio del obligado tributario. Y subraya que esos mismos preceptos facultan a los funcionarios competentes a presentarse sin previa comunicación en las dependencias de la empresa, cuyos responsables están obligados a prestar la necesaria colaboración.

En fin, recuerda el Ministerio Fiscal que el art. 106 de la Ley General Tributaria se remite al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil en lo atinente a los medios y la valoración de prueba.

A la vista de todo ello, su conclusión es que este recurso de casación debe ser desestimado.

Sexto.

Abordando ya el tema litigioso, lo que ha de dilucidarse es si, con ocasión de una entrada y registro judicialmente autorizada, la Administración tributaria puede legítimamente interrogar individualmente a los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada sobre las actividades de esta y sobre su trabajo, teniendo en cuenta además que esa actuación no estaba recogida en el auto de autorización ni fue previamente anunciada. Así, se trata de determinar si ello contraviene los arts. 18 y 24 de la Constitución y, en caso de respuesta afirmativa, si ello constituye una vía de hecho.

Antes de seguir adelante, es preciso deshacer un equívoco que late en las alegaciones del Abogado del Estado: el buen orden lógico no consiste en examinar primero si hay vía de hecho, de manera que una conclusión negativa haga innecesario abordar la posible vulneración de los derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio y a un proceso con todas las garantías y sin indefensión. Tratándose de la efectividad de esos derechos fundamentales, el interrogante correcto no es tanto si existe un fundamento normativo -sustantivo y procedimental- para una actuación de la mencionada índole, como si las normas que se invocan en su apoyo son respetuosas de los referidos derechos fundamentales. Si no lo fueran, no habría fundamento normativo válido para la actuación y, por consiguiente, esta sería una vía de hecho.

Séptimo.

Una vez precisado lo anterior, conviene comenzar por el reproche de vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Esta Sala considera que no hay tal. La exigencia de autorización judicial para la entrada y registro en domicilio tiene que ver, como indican el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal, con el acceso a un espacio privado o reservado a fin de realizar actuaciones -en especial, la búsqueda de objetos- que son necesarias en investigaciones sobre hechos ilícitos. Ello significa que aquellas actuaciones que, aun buscando material probatorio sobre hechos penal o administrativamente ilícitos, pueden llevarse a cabo fuera del domicilio no precisan, en principio, de la autorización judicial exigida por el art. 18 de la Constitución. Dicho en pocas palabras, el interrogatorio de los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada puede realizarse fuera del domicilio de esta. La toma de declaración o la realización de interrogatorios no es algo que necesite de autorización judicial.

Junto a esta consideración, atinente a la ratio subyacente al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, debe hacerse otra consideración de índole consecuencialista: sostener, como hace la recurrente, que cualquier conversación o comunicación oral que en el curso de un registro domiciliario mantengan los funcionarios competentes con los directivos y empleados de la empresa vulnera el art. 18 si no está contemplada en el auto de autorización conduce a consecuencias excesivas. Podría justificar impugnaciones temerarias de registros domiciliarios perfectamente regulares, por no mencionar que la adecuada realización de los mismos puede requerir de la colaboración del personal de la empresa; lo que, como es obvio, presupone la licitud de la comunicación oral.

Así, el verdadero problema en situaciones como la aquí examinada no es si cualquier comunicación oral no contemplada en el auto de autorización vicia el registro domiciliario, sino si por sus características esa comunicación oral debilita las posibilidades de defensa del obligado tributario sometido a la inspección.

Octavo.

Las anteriores consideraciones conducen a enfocar el asunto desde el punto de vista del derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión. Aquí el discurso es inevitablemente más complejo. El Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal esgrimen varios argumentos para sostener que es ajustado a derecho realizar un interrogatorio de los directivos y empleados sin preaviso y al hilo de un registro domiciliario de las dependencias de la entidad mercantil inspeccionada; pero el único que directamente trata de un supuesto de hecho como este es el relativo a la facultad de la Administración tributaria de "recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen". Los demás argumentos son indirectos o colaterales.

Pues bien, incluso dejando por el momento al margen que esta facultad de la Administración tributaria -a diferencia de otras mencionadas por el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal- tiene un origen puramente reglamentario, dista de ser evidente que pueda ser ejercida en unidad de acto con un registro domiciliario y, sobre todo, que pueda llevarse a cabo prescindiendo de los trámites normales en las comparecencias. Mezclar esas dos actuaciones inspectoras provoca una confusión entre las normas reguladoras del registro domiciliario y las normas reguladoras de las comparecencias del obligado tributario o de otras personas de las que la Administración tributaria puede recabar información. Y esto no solo conduce a incertidumbre sobre la normativa aplicable y sobre los derechos y garantías del obligado tributario, sino que difícilmente puede calificarse de ajustado a las exigencias de la proporcionalidad y la buena fe: es indudable que habría medios menos inquietantes y más leales de interrogar a los trabajadores de una empresa. El modo de operar de la Administración tributaria en el presente caso constituye

una actuación sorpresiva, cuyo único objetivo imaginable es realizar el interrogatorio en una atmósfera intimidatoria y facilitar así la obtención de la información buscada; algo que debilita las posibilidades de defensa de quien está sometido a inspección tributaria.

Para evitar cualquier malentendido, lo que determina la antijuridicidad de una actuación como esta no es que haya habido comunicación verbal con las personas que se hallaban en el domicilio de la entidad mercantil inspeccionada. Es claro que los funcionarios que realizan un registro domiciliario pueden hablar con quienes se encuentran en ese lugar, entre otras razones porque pueden necesitar su auxilio para realizar correctamente las operaciones oportunas (abrir ordenadores, localizar archivos, etc.). Y es asimismo claro que cualquier información que, en el curso de un registro domiciliario, los trabajadores de una empresa transmitan voluntariamente -es decir, sin mediar intimidación ni engaño- podrá luego ser legítimamente utilizada. Pero algo muy distinto es que, con ocasión de un registro domiciliario, se someta a un interrogatorio en toda regla a cada uno de los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada, como se hizo aquí. El interrogatorio de investigados o de testigos es una actuación diferente del registro domiciliario y, por ello mismo, no es jurídicamente aceptable concebirlo y practicarlo como una mera incidencia -por lo demás, eventual e imprevisible- de este último.

No es ocioso en este punto recordar que la Administración tributaria, aun con sus especialidades, está sometida a los principios generales del Derecho Administrativo, tal como se desprende del art. 7 de la Ley General Tributaria. También lo está, más en general, a las garantías inherentes a cualquier Estado de Derecho digno de tal nombre. La pauta prácticamente constante en el ordenamiento español es que el interrogatorio de personas -como investigados o como testigos- debe hacerse mediante citación y con el correspondiente preaviso, no mediante insidias ni asechanzas. Así, en la instrucción penal, la toma de declaración al inculcado se hace mediante citación salvo que esté detenido y a los testigos se les debe dar "cita con las formalidades de la ley" (arts. 386 y 410 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal). Y, dicho sea incidentalmente, el interrogatorio solo se lleva a cabo en el domicilio del interrogado si este se encuentra impedido (art. 419 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal). En el proceso civil -a cuya regulación, por cierto, se remite el art. 106 de la Ley General Tributaria en materia de prueba, como atinadamente recuerda el Ministerio Fiscal- debe citarse a las partes, así como a los testigos, para la práctica de la prueba (arts. 291 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil). En el procedimiento administrativo común no hay nada parecido a una facultad de la Administración de interrogar a las personas en su domicilio y sin citación previa, como tampoco lo hay en la Ley de Seguridad Ciudadana cuando regula de los poderes de la policía en materia de orden público. Es más: el art. 19 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común establece que la comparecencia de personas ante oficinas públicas solo es obligatoria si así lo prevé una norma con rango de ley; y ni que decir tiene que la comparecencia en una oficina pública es algo menos intrusivo y gravoso que un interrogatorio en domicilio.

Si todo esto es vinculante para los jueces penales, para los jueces civiles y para las Administraciones públicas en general, la pregunta inevitable es por qué no debería regir para la Administración tributaria. Y la única respuesta del Abogado del Estado y del Ministerio Fiscal -con una breve referencia en la sentencia impugnada- es el art. 173 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria, que es un precepto reglamentario sin ningún apoyo preciso en la ley que está llamado a desarrollar. Pues bien, aun aceptando a efectos puramente argumentativos que por vía reglamentaria se pueda apoderar a la Administración tributaria para interrogar a los trabajadores de una empresa, resulta evidente de una simple lectura del art. 173 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria que este no contiene regulación alguna sobre dónde, cuándo y cómo puede la Administración tributaria recabar información de los trabajadores de una empresa. No hay, en otras palabras, ninguna regulación específica y precisa del iter procedimental a seguir en ese supuesto. Y ello no puede ser interpretado, tal como parece desprenderse de la argumentación del Abogado del Estado y del Ministerio Fiscal, como pura libertad administrativa sobre el modo de proceder. Cuanto menos, ajustándose a lo establecido por el art. 7 de la Ley General Tributaria, habrán de aplicarse las formas y garantías del procedimiento administrativo común; algo que en el presente caso manifiestamente no se ha hecho.

Noveno.

Los otros argumentos utilizados por el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal para justificar el interrogatorio de los directivos y empleados sin preaviso y al hilo del registro domiciliario de las dependencias de la entidad mercantil inspeccionada son, como se dejó apuntado, indirectos o colaterales; y, sobre todo, no desvirtúan cuanto se acaba de exponer acerca del art. 173 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria.

En primer lugar, se aduce que el obligado tributario tiene un deber de colaboración con las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria. Este argumento, por lo que ahora importa, resulta excesivamente genérico: que se deba colaborar no implica que las actuaciones inspectoras puedan realizarse en cualquier momento y lugar, sin preaviso o citación. Ello es aún más evidente cuando tales actuaciones se efectúan al hilo de un registro domiciliario, que es una actuación particularmente grave e invasiva y cuyo objeto propio no es tomar declaración o realizar interrogatorios.

En segundo lugar, se dice que en el curso de un procedimiento de inspección tributaria pueden los funcionarios competentes personarse en cualquier momento y sin advertencia previa en las dependencias de la

empresa, debiendo entenderse las actuaciones con los responsables de esta. De nuevo se trata de un argumento que, por utilizar un anglicismo, "prueba demasiado". Nadie duda que la Administración tributaria está facultada para acudir sin preaviso a las dependencias de una empresa -no así a otras clases de domicilio- y nadie duda tampoco que algunas investigaciones pueden necesitar de cierto factor sorpresa para alcanzar su objetivo. Pero esto no exime de la carga que pesa sobre la Administración tributaria de cumplir todos los requisitos legales y reglamentarios requeridos para la actuación de que se trate. Una demostración incuestionable de ello es que, por muy facultados que estén los funcionarios competentes para personarse sin preaviso en las dependencias de una empresa, solo podrán entrar en la misma con el consentimiento de su titular o mediante autorización judicial. El art. 18 de la Constitución también rige cuando se quiere entrar en domicilio para finalidades distintas de efectuar un registro.

En tercer lugar, se sostiene que las actuaciones en materia de inspección tributaria pueden efectuarse en diferentes lugares, incluido el domicilio del obligado tributario. Este argumento parte de una confusión: una cosa es que una actuación de inspección tributaria no esté automáticamente viciada *ratione loci* si se ha efectuado en alguno de los lugares genéricamente previstos por la ley, y otra cosa es que la Administración tributaria tenga una libertad omnímoda para elegir en cada caso el lugar donde realizar la actuación de que se trate.

Décimo.

A la vista de todo lo expuesto, debe concluirse que la Administración tributaria no tenía, dadas las características del presente caso, fundamento normativo para interrogar sin preaviso y con ocasión de un registro domiciliario a los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada. Desde un punto de vista sustantivo, como se ha visto, su apoyo es endeble dado el rango puramente reglamentario del precepto invocado. Pero lo decisivo es que desde un punto de vista procedimental sencillamente no hay nada: los interrogatorios se realizaron sin ajustarse a ningún trámite procedimental específico. Como se dejó dicho más arriba, se llevaron a cabo como si se tratase de una mera incidencia o de una operación más del registro domiciliario. Esto implica que fue una actuación realizada prescindiendo absolutamente de cualquier procedimiento idóneo para interrogar a personas, de manera que está incurso en causa de nulidad radical.

Más aún, conviene recordar que vía de hecho en sentido técnico es tanto la actuación administrativa carente de cualquier habilitación normativa, como la producida sin sujeción a procedimiento alguno. De aquí que lo ocurrido en el presente caso merezca esta última calificación.

Llegados a este punto, solo queda por determinar si esa vía de hecho comportó, además, una vulneración del derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión, tal como sostiene la recurrente. Es verdad que el haz de derechos fundamentales consagrados por el art. 24 de la Constitución tiene su ámbito normal de aplicación en sede jurisdiccional, es decir, en los procesos seguidos ante los juzgados y tribunales que conforman el Poder Judicial. El reproche de merma de garantías procesales y de deterioro de las posibilidades de defensa en este caso se dirige, en cambio, a una actuación de la Administración tributaria; no a una decisión judicial. Ahora bien, ocurre que aun siendo infrecuente no es imposible que una actuación administrativa reduzca o incluso elimine la posibilidad efectiva de defenderse más tarde en sede jurisdiccional. Esto es lo ocurrido en el presente caso, dado que el acopio de material probatorio obtenido por la Administración tributaria mediante una vía de hecho podría ser tenido por válido en sede contencioso-administrativa o penal, por no mencionar que pondría a la entidad mercantil inspeccionada en una posición injustificadamente más débil en ese futuro proceso. En ese sentido, su derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión ha sido vulnerado y, por supuesto, la consecuencia es la nulidad de la actuación inspectora que ha sido objeto de la controversia.

UNDÉCIMO.- La respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo debe ser que el interrogatorio de los directivos y empleados de una empresa en las dependencias de la misma, sin preaviso y al hilo de un registro domiciliario judicialmente autorizado no vulnera el art. 18 de la Constitución, pero sí el art. 24 de la misma si se lleva a cabo en la forma en que se hizo en esta ocasión.

De aquí que tanto la sentencia de apelación como la de primera instancia deban ser anuladas, procediendo estimar el recurso contencioso-administrativo y declarar la nulidad -a todos los efectos- de la actuación de la Administración tributaria consistente en los interrogatorios realizados en el domicilio de la recurrente con ocasión de la entrada y registro llevada a cabo el 19 de octubre de 2021.

DUODÉCIMO.- Con arreglo al art. 93 de la Ley Jurisdiccional, en el recurso de casación soportará cada parte sus propias costas. En cuanto a la primera instancia y la apelación y de conformidad con el art. 139 del mismo cuerpo legal, procede imponer las costas a la parte cuyas pretensiones sean íntegramente desestimadas, quedando en este caso fijadas conjuntamente para ambas instancias en un máximo de 4.000 € por todos los conceptos.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

Ha lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de CVC Investment Advisory Services S.L. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de abril de 2023, que anulamos.

Segundo.

Estimar el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal de CVC Investment Advisory Services S.L. contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 29 de Madrid de 11 de noviembre de 2022, que anulamos.

Tercero.

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de CVC Investment Advisory Services S.L. contra la actuación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria consistente en los interrogatorios realizados con ocasión de la entrada y registro en el domicilio de la recurrente y la declaramos nula a todos los efectos.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas del recurso de casación, e imponemos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las costas de la primera instancia y de la apelación hasta un máximo de 4.000 € por todos los conceptos.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

CONCURRENTE que, al amparo de lo dispuesto en el art. 260 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, formula el Magistrado D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo en la sentencia pronunciada por esta Sección Cuarta de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el día 2 de julio de 2024 en el recurso de casación 5831/2023.

Comparto el pronunciamiento del fallo, y las razones de mi discrepancia tienen que ver con el rechazo de la vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad de domicilio, en este caso de una persona jurídica, que también debió ser apreciada como mantuve en mi condición de Magistrado Ponente, razones que paso a exponer.

PRIMERO.- Considero necesario dejar constancia de que no estamos ante un caso en el que se cuestionen las decisiones adoptadas por la Administración Tributaria en el seno del procedimiento de inspección y como consecuencia de los datos obtenidos en las actuaciones inspectoras realizadas con el paraguas que le otorgaba la autorización judicial de entrada y registro. Tampoco ante un caso en el que se discuta la legalidad de la autorización de entrada y registro, que fue concedida por auto de 15 de octubre de 2021, del Juzgado de lo contencioso administrativo n.º 29 de Madrid, y confirmada por sentencia de 25 de mayo de 2022, dictada en grado de apelación por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Dicho sea de paso, consta en esta Sala que esa sentencia de apelación fue recurrida en casación por quien hoy es parte recurrente, siendo admitido a trámite el recurso 7845/2022 por auto de 21 de junio de 2023 planteando una cuestión de interés casacional que no afecta a este recurso: "Determinar si, la inspección de los tributos está habilitada legalmente para solicitar y el Juez de lo Contencioso- administrativo tiene competencia para ordenar la intervención de las comunicaciones de los contribuyentes a efectos de investigar actos o hechos con trascendencia tributaria en el curso de un procedimiento tributario."

Lo que está en juego es la cobertura jurídica que pudieran tener los interrogatorios de los empleados de la mercantil recurrente realizados por los funcionarios de la Agencia Tributaria durante el desarrollo y ejecución de una autorización judicial de entrada y registro en el domicilio social de la empresa, alegándose la falta de cobertura y, con ello, la existencia de una vía de hecho vulneradora de los derechos fundamentales invocados. En definitiva, la posibilidad de que los funcionarios actuantes puedan realizar en la sede/domicilio social de la empresa actuaciones no previstas en la solicitud de entrada y registro ni en el auto judicial que la autorizo. Y ello, es necesario precisarlo, sin que puede decirse que la parte esté afirmando que ninguna comunicación oral pueden mantener los inspectores actuantes con los empleados durante la ejecución de la autorización de entrada y registro. Lo que se denuncia es la posibilidad de llevar a cabo los interrogatorios en la forma en que se hizo y que la sentencia describe con toda claridad en el inciso final del párrafo tercero del fundamento de Derecho Octavo: "Pero algo muy distinto es que, con ocasión de un registro domiciliario, se someta a un interrogatorio en toda regla a cada uno de los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada, como se hizo aquí. El interrogatorio de investigados o de testigos

es una actuación diferente del registro domiciliario y, por ello mismo, no es jurídicamente aceptable concebirlo y practicarlo como una mera incidencia -por lo demás, eventual e imprevisible- de este último."

SEGUNDO.- Para afrontar esta cuestión debe partirse de lo que esta Sala y Sección Cuarta, dijo en su sentencia 1174/2021, de 27 de septiembre, dictada en el recurso de casación núm. 4393/2020: "conviene comenzar señalando que la actuación de la AEAT no puede calificarse, en rigor, de vía de hecho. Una vía de hecho es una actuación administrativa que prescinde absolutamente del procedimiento legalmente establecido para realizarla, o que carece manifiestamente de ningún posible fundamento legal. En el presente caso, nadie discute que la AEAT actuó en el marco de un procedimiento tributario en curso, que solicitó la preceptiva autorización judicial de entrada en domicilio y que en el momento de efectuar el registro domiciliario disponía de un auto que así lo autorizaba. Dado este cúmulo de circunstancias, no puede afirmarse que haya habido una vía de hecho.

Ahora bien, que no haya habido una vía de hecho no significa que la entrada de la AEAT en los locales de los recurrentes, la incautación durante el consiguiente registro domiciliario de documentos y soportes informáticos y la posterior retención de los mismos gocen de la imprescindible cobertura exigida por el artículo 18 de la Constitución. En efecto, aunque toda esa actuación de la AEAT no haya incurrido en ninguna vulneración grosera de la legalidad, lo cierto es que toda entrada en domicilio por parte de la Administración sin el consentimiento de su titular debe estar cubierta por una previa autorización judicial válida, tal como impone el arriba mencionado precepto constitucional. Éste -no otro- es el problema que aquí ha de dilucidarse: el artículo 18 de la Constitución es el que los recurrentes esencialmente invocan como infringido por la sentencia impugnada, por no mencionar que todo el debate tanto en la instancia como en la casación ha versado precisamente sobre si se ha observado o no la exigencia de autorización judicial impuesta por el citado precepto constitucional."

Pues bien, esta es la situación en la que aquí nos encontramos. También concurre esa cobertura jurídica general pues la Administración tributaria ha actuado en el seno de un procedimiento de inspección en trámite y ha llevado a cabo actuaciones inspectoras de averiguación en el domicilio de una persona jurídica con la cobertura de una resolución judicial que autorizó la solicitud de entrada y registro necesaria para llevarlas a cabo. Ahora bien, como en esa sentencia se afirma, que no haya habido una vía de hecho no significa que la entrada de la Agencia Tributaria en los locales de los recurrentes, más concretamente la obtención de información mediante la realización de interrogatorios de los empleados en la sede de la empresa, gocen de la imprescindible cobertura exigida por el artículo 18 de la Constitución.

Lo que ahora tenemos que decidir es si esa cobertura jurídica general, que también aquí concurre, lo era hasta el extremo de amparar la realización de los interrogatorios cuestionados, actuación inspectora que se dice amparada por el artículo 173.5.a) del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT): "Recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen". Se trata, en todo caso, de una actuación del personal inspector independiente de la obligación que todo obligado tributario tiene para colaborar con la Inspección (artículo 173.1 del RGAT).

TERCERO.- Ello conecta con uno de los presupuestos que según reiterada jurisprudencia de esta Sala - Sección Segunda- (sentencia de 23 de octubre de 2023, dictada en recurso 1/2021, y las que en ella se citan) son necesarios para la validez de una autorización de entrada y registro: "Tanto la solicitud como la autorización judicial deben contemplar específicamente (i) la finalidad de la entrada, (ii) la actuación inspectora a llevar a cabo, y (iii) la justificación y prueba de su necesidad, porque existen indicios de defraudación tributaria, que deben acreditarse, y porque no existen otras medidas alternativas menos gravosas -principio de subsidiariedad-". Sin duda ello es consecuencia de la obligación que impone el artículo 113 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT): "La solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada".

La parte recurrente nunca ha alegado la finalidad prospectiva de la medida y, con ello, viene a reconocer tanto la concurrencia de una identificación precisa de la información a obtener con la medida, como la justificación de su necesidad. Lo que se cuestiona es el modo en que se buscó y obtuvo esa información pues los funcionarios actuantes podrían haber rebasado las actuaciones autorizadas. En definitiva, alega que la autorización de entrada no puede servir para fines diferentes a los propuestos y autorizados.

CUARTO.- En este punto se impone tomar en consideración el contenido del auto judicial de autorización de la entrada y registro, que no consta en la sentencia mayoritaria.

La autorización judicial se otorgó para el "[...] registro de sus instalaciones y dependencias, ya sean comerciales o administrativas, a los efectos de que la Inspección de los Tributos pueda ejercer las facultades que le atribuye la Ley General Tributaria en los artículos 142 y siguientes. Facultades tales como la de recabar y examinar documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, albaranes, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria (incluido correos electrónicos), bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos, archivos alojados en la "Nube", y obtener copias de los mismos en soporte informático o de papel, con incautación de cualquier elemento físico o inmaterial tales como: archivos, contratos, documentación que corresponda a la negociación en la compra o venta de entidades de la cartera, negociación con entidades financieras, con inversores o co-inversores, facturas, albaranes, ordenadores, correos electrónicos o cualquier

documento original o copia que se considere necesario para la realización de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación tributaria".

Como vemos, el auto judicial emplea una doble fórmula. De un lado, una formulación amplia para autorizar el registro "a los efectos de que la Inspección de los Tributos pueda ejercer las facultades que le atribuye LGT en los artículos 142 y siguientes". De otro, hace una descripción concreta y no agotadora de las de actuaciones pues emplea la expresión "facultades tales como", esencialmente referidas a la obtención de documentos y archivos informáticos. Por tanto, no alude en forma concreta al ejercicio de la facultad de interrogar a los empleados, es decir de recabar información sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen, tal y como contempla el artículo 1753.5.a) del RGAT, lo que, dicho sea de paso, no excluye su colaboración a los efectos de obtener la documentación buscada y autorizada.

La sentencia aquí recurrida consideró que la resolución judicial otorgaba cobertura suficiente para que los funcionarios actuantes realizaran los interrogatorios de los empleados pues la posibilidad de su práctica como diligencia inspectora está permitida por los artículos 142 LGT y 173.5 RGA, pudiendo realizarse tanto dentro como fuera del establecimiento cuya entrada fue autorizada. De esa forma concluyó que los interrogatorios no guardaban relación con la inviolabilidad del domicilio aducida. Y esto es lo que la sentencia mayoritaria, a mi juicio indebidamente, admite cuando en su fundamento de Derecho Séptimo afirma: "Dicho en pocas palabras, el interrogatorio de los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada puede realizarse fuera del domicilio de esta. La toma de declaración o la realización de interrogatorios no es algo que necesite de autorización judicial".

QUINTO.- La existencia de una autorización judicial comporta la oposición de los titulares de la empresa a que la Inspección realice algún tipo de actuación en su sede. Esas actuaciones no pueden ser otras que las que legalmente puede realizar, estando entre ellas los interrogatorios de los empleados, extremo que no está en discusión y que las partes residencian en los artículos 142 de la LGT y 173.5, a) del RGAT. Por ello, puede que una diligencia como el interrogatorio de empleados afecte a la inviolabilidad del domicilio si se realiza en la sede de la empresa sin autorización de los titulares o del órgano judicial competente. Nada la diferencia del resto de actuaciones que integran las facultades de la Administración tributaria en los procedimientos de inspección.

Ahora bien, la diferencia entre los distintos tipos de actuaciones administrativas de investigación es que algunas solo pueden ser realizadas en la sede o domicilio social de la persona jurídica, como sería, por ejemplo, la búsqueda de documentos allí depositados o guardados, por lo que siempre sería necesaria la autorización judicial. Sin embargo, otras, como el interrogatorio de los empleados, pueden ser materialmente realizadas en la sede o fuera de ella y, por tanto, la Administración no precisaría, siempre y en todo caso, de una autorización judicial para su realización.

Únicamente las actuaciones que sean de imposible ejecución propia por la Administración Tributaria son las que precisan y justifican la necesidad de la autorización judicial. La arriba citada STS de 23 de octubre de 2023 (recurso 1/2021) ya indica que uno de los presupuestos de validez de la autorización judicial de entrada y registro es la previa existencia de un acto administrativo que ha de ejecutarse y que exija para ello la entrada en el domicilio de la empresa. Y, desde ese punto de vista, los interrogatorios de empleados no presentan esa característica de imposibilidad de realización directa y propia por la Administración, de manera que su ejecución no podría integrar, por sí sola, la razón de necesidad que exige una autorización judicial.

Sin embargo, ello no excluye que la necesidad del interrogatorio en el domicilio social de la persona jurídica sea considerada, antes o durante la ejecución de la entrada y registro, como una medida complementaria y necesaria o indispensable para la obtención y valoración de los datos que se pretenden obtener. De manera que, en esos casos, sería necesario que la solicitud de entrada y registro y la consiguiente autorización judicial alcanzasen a esa actuación administrativa, sin que la mera posibilidad de ejecución propia de la actuación -interrogatorio de empleados- ampare su realización en el domicilio de la persona jurídica durante la ejecución de la resolución judicial que no la tomó en consideración por la sencilla razón de que no se solicitó.

SEXTO.- De lo expuesto se desprende con claridad que son contrarias al derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas las actuaciones que durante la ejecución de una autorización de entrada y registro realice la Inspección Tributaria y que, siendo relevantes, tengan identidad propia y no estén incluidas expresamente en la autorización judicial que se ejecutaba. De modo claro lo dice la sentencia mayoritaria en el inciso final del párrafo tercero de su fundamento de Derecho Noveno: "Pero esto no exime de la carga que pesa sobre la Administración tributaria de cumplir todos los requisitos legales y reglamentarios requeridos para la actuación de que se trate. Una demostración incuestionable de ello es que, por muy facultados que estén los funcionarios competentes para personarse sin preaviso en las dependencias de una empresa, solo podrán entrar en la misma con el consentimiento de su titular o mediante autorización judicial. El art. 18 de la Constitución también rige cuando se quiere entrar en domicilio para finalidades distintas de efectuar un registro." Sin embargo, de forma que no comparto, no admite la vulneración del citado precepto.

1.- Que, en este caso, los interrogatorios practicados tenían esa identidad propia esta fuera de toda duda. La propia sentencia mayoritaria lo viene a reconocer en el párrafo tercero de su fundamento de Derecho Octavo: "Es claro que los funcionarios que realizan un registro domiciliario pueden hablar con quienes se encuentran en ese

lugar, entre otras razones porque pueden necesitar su auxilio para realizar correctamente las operaciones oportunas (abrir ordenadores, localizar archivos, etc.). Y es asimismo claro que cualquier información que, en el curso de un registro domiciliario, los trabajadores de una empresa transmitan voluntariamente -es decir, sin mediar intimidación ni engaño- podrá luego ser legítimamente utilizada. Pero algo muy distinto es que, con ocasión de un registro domiciliario, se someta a un interrogatorio en toda regla a cada uno de los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada, como se hizo aquí. El interrogatorio de investigados o de testigos es una actuación diferente del registro domiciliario y, por ello mismo, no es jurídicamente aceptable concebirlo y practicarlo como una mera incidencia -por lo demás, eventual e imprevisible- de este último".

Para enmarcar de modo claro y definitivo los interrogatorios realizados, perfectamente definidos en la sentencia mayoritaria, es preciso tomar en consideración aquello que la mercantil recurrente ha sostenido para reforzar su planteamiento:

a) Nos resalta que el acuerdo administrativo de autorización de la entrada y registro, antecedente básico necesario para solicitar la autorización judicial de entrada y registro y para verificar que concurre la necesidad, idoneidad y proporcionalidad, tampoco alcanzaba a esa concreta actuación pues se centraba en recabar el acceso a la información y documentación en soporte papel o electrónico o de todo tipo, con posibilidad de obtener copia y, en su caso, proceder a su incautación. Y para ello invocaba los artículos 141.1 (facultad de examinar documentación y archivos de toda índole) y 2 (facultad de entrar en el domicilio constitucionalmente protegido), y 146 (posibilidad de adoptar medidas cautelares) de la LGT, y el artículo 172 del RGT, siendo éste el que regula las facultades de la Inspección en las actuaciones de entrada y reconocimiento de fincas;

b) Nos dice que la realización de los interrogatorios no fue una actuación improvisada, sino absolutamente premeditada pues fue planificada por la Inspección antes de solicitar la autorización judicial para proceder a la entrada y registro, tal y como afirmó el Inspector Coordinador en la declaración testifical realizada el 20 de julio de 2022 ante el Juzgado n.º 29 de Madrid, con lo que ello conlleva de deliberada sustracción de datos al Órgano judicial autorizante llamado a la salvaguarda de las garantías.

Pues bien, estas afirmaciones no son negadas en el escrito de oposición a la casación y se vienen a admitir en la sentencia mayoritaria al analizar la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías y sin indefensión, en los párrafos segundo y tercero del fundamento de Derecho Octavo: "Pues bien, incluso dejando por el momento al margen que esta facultad de la Administración tributaria -a diferencia de otras mencionadas por el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal- tiene un origen puramente reglamentario, dista de ser evidente que pueda ser ejercida en unidad de acto con un registro domiciliario y, sobre todo, que pueda llevarse a cabo prescindiendo de los trámites normales en las comparecencias. Mezclar esas dos actuaciones inspectoras provoca una confusión entre las normas reguladoras del registro domiciliario y las normas reguladoras de las comparecencias del obligado tributario o de otras personas de las que la Administración tributaria puede recabar información. Y esto no solo conduce a incertidumbre sobre la normativa aplicable y sobre los derechos y garantías del obligado tributario, sino que difícilmente puede calificarse de ajustado a las exigencias de la proporcionalidad y la buena fe: es indudable que habría medios menos inquisidores y más leales de interrogar a los trabajadores de una empresa. El modo de operar de la Administración tributaria en el presente caso constituye una actuación sorpresiva, cuyo único objetivo imaginable es realizar el interrogatorio en una atmósfera intimidatoria y facilitar así la obtención de la información buscada; algo que debilita las posibilidades de defensa de quien está sometido a inspección tributaria.

Para evitar cualquier malentendido, lo que determina la antijuridicidad de una actuación como esta no es que haya habido comunicación verbal con las personas que se hallaban en el domicilio de la entidad mercantil inspeccionada. Es claro que los funcionarios que realizan un registro domiciliario pueden hablar con quienes se encuentran en ese lugar, entre otras razones porque pueden necesitar su auxilio para realizar correctamente las operaciones oportunas (abrir ordenadores, localizar archivos, etc.). Y es asimismo claro que cualquier información que, en el curso de un registro domiciliario, los trabajadores de una empresa transmitan voluntariamente -es decir, sin mediar intimidación ni engaño- podrá luego ser legítimamente utilizada. Pero algo muy distinto es que, con ocasión de un registro domiciliario, se someta a un interrogatorio en toda regla a cada uno de los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada, como se hizo aquí. El interrogatorio de investigados o de testigos es una actuación diferente del registro domiciliario y, por ello mismo, no es jurídicamente aceptable concebirlo y practicarlo como una mera incidencia -por lo demás, eventual e imprevisible- de este último."

2.- Es más, su relevancia era notoria pues se trataba de investigar la actuación real de los empleados en las operaciones mercantiles ejecutadas por la empresa, por la posibilidad de que encubriesen otro tipo de vinculaciones profesionales. Así, debe destacarse que la sentencia dictada en grado de apelación por la Sala Territorial de Madrid confirmando el auto de autorización de entrada, cuando valora la función de control judicial desarrollada y motivada en el auto recurrido, decía expresamente: "Las retribuciones dinerarias del trabajo sobre las que la apelante ha practicado retenciones a cuenta del IRPF han superado sustancialmente, en tres de los cuatro ejercicios objeto de comprobación, el importe neto de la cifra de negocios y el de los gastos de personal declarados a efectos del Impuesto sobre Sociedades. Lo cual constituye un indicio de que la actividad realizada por la sociedad, y los ingresos obtenidos por ella por el trabajo de su personal, son cuantitativa y cualitativamente más amplios que

los declarados, pues de lo contrario nos encontraríamos con que la mayor parte de la actividad de sus empleados no ha contribuido a generar ingresos para la sociedad.

La actividad realizada por empleados de la apelante excede con mucho del asesoramiento a CVC Advisers Company S.Á.R.L., ya que abarca las negociaciones con los vendedores de las acciones de las sociedades de la cartera, la participación en la constitución de las sociedades que se interponen entre los fondos CVC y las sociedades de la cartera, la interlocución con las entidades de crédito y con los coinversores, la intervención como representantes de los inversores en las juntas generales de las sociedades de la cartera o la negociación de la venta de participaciones en esas sociedades.

Determinados empleados de la sociedad han recibido transferencias por importes elevados de entidades no residentes relacionadas con CVC España, o de entidades cuyos ingresos proceden exclusivamente de aquéllas.

El principal directivo de CVC España, [...] es miembro de los comités de inversiones de los fondos CVC. Se ha comprobado que los comités de inversiones de los fondos han intervenido en la adquisición de sociedades de la cartera como investment managers, es decir, con funciones decisorias sobre la inversión.

Si los ingresos realmente obtenidos por la apelante se correspondieran con los propios de un gestor de inversiones, habría ingresado unas comisiones muy superiores al importe de la cifra de negocios declarada. En concreto, partiendo de la información facilitada por terceros sobre los porcentajes de comisión aplicados a la gestión de los denominados Fondos VI y VII, se concluye que sólo el importe de las comisiones devengadas por la gestión de estos dos fondos habría ascendido en el ejercicio 2018 a 66,81 millones de euros. Frente a ello, la cifra neta de negocios declarada por la entidad en el mismo ejercicio fue de 4,67 millones de euros."

3. Además de ello, los interrogatorios fueron realizados de manera irregular tal y como la sentencia mayoritaria expone acertadamente en los párrafos cuarto y quinto del ya citado fundamento de Derecho Octavo.

SÉPTIMO.- Finalmente, no puedo de dejar de resaltar lo que la sentencia mayoritaria afirma en su fundamento de Derecho Décimo: "A la vista de todo lo expuesto, debe concluirse que la Administración tributaria no tenía, dadas las características del presente caso, fundamento normativo para interrogar sin preaviso y con ocasión de un registro domiciliario a los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada. Desde un punto de vista sustantivo, como se ha visto, su apoyo es endeble dado el rango puramente reglamentario del precepto invocado. Pero lo decisivo es que desde un punto de vista procedimental sencillamente no hay nada: los interrogatorios se realizaron sin ajustarse a ningún trámite procedimental específico. Como se dejó dicho más arriba, se llevaron a cabo como si se tratase de una mera incidencia o de una operación más del registro domiciliario. Esto implica que fue una actuación realizada prescindiendo absolutamente de cualquier procedimiento idóneo para interrogar a personas, de manera que está incurso en causa de nulidad radical."

Me parece que esta es la prueba evidente de la vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio de una persona jurídica pues todo ello ha sido realizado al margen y sin la cobertura de la autorización judicial obtenida para la práctica de la entrada y registro. Como ya he resaltado la sentencia mayoritaria afirma, pero no lo toma en consideración a estos efectos que "El art. 18 de la Constitución también rige cuando se quiere entrar en domicilio para finalidades distintas de efectuar un registro".

OCTAVO.- Por todo ello, la respuesta dada a la cuestión de interés casacional objetivo también debió incluir que el interrogatorio de los directivos y empleados de una empresa en las dependencias de la misma, sin preaviso y al hilo de un registro domiciliario judicialmente autorizado que no incluía esa actuación inspectora sorpresiva, esencial y relevante, vulnera, no solo el artículo 24 de la Constitución, sino también su artículo 18.2.

Madrid a 2 de julio de 2024.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.