



Roj: **STS 3162/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3162**

Id Cendoj: **28079130022022100275**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/07/2022**

Nº de Recurso: **5427/2020**

Nº de Resolución: **1099/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 2816/2020,**  
**ATSJ GAL 260/2020,**  
**ATS 11589/2021,**  
**STS 3162/2022**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.099/2022**

Fecha de sentencia: 26/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5427/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/07/2022

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 5427/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1099/2022**

Excmos. Sres.



D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 26 de julio de 2022.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 5427/2020, interpuesto por la procuradora doña Patricia Díaz Muiño, en nombre y representación de don Gonzalo, contra la sentencia de 1 de julio de 2020, dictada por la Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso núm. 15136/2019, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF"), ejercicios 2009 a 2012, y sanciones.

Como parte recurrida ha comparecido la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 1 de julio de 2020, dictada por la Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia ("TSJ") de Galicia en el recurso 15136/2019, en materia referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF"), ejercicios 2009 a 2012, y sanciones.

En el presente recurso de casación se cuestiona, en esencia, si la Administración tributaria (y, posteriormente, en revisión de las actuaciones administrativas, la jurisdicción contencioso-administrativa) puede tomar en consideración, para regularizar la situación fiscal de un obligado tributario y sancionarle, pruebas obtenidas en un registro domiciliario que han sido declaradas nulas por la jurisdicción penal, al entender que para su obtención se vulneraron derechos fundamentales.

2. Del análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, tomamos en consideración los siguientes hechos:

a) En el curso de las actuaciones inspectoras desarrolladas en relación con la actividad de producción musical y representación artística dirigida por don Primitivo a través del grupo de sociedades por él controlado ("Grupo Lito"), se tuvo conocimiento de la existencia de ingresos no declarados por los representantes o agentes de zona del referido grupo, y entre otros de don Gonzalo, a quien se procedió a regularizar su situación tributaria en relación con el IRPF, ejercicios 2009 a 2012, y a sancionar su conducta.

b) Paralelamente a las actuaciones inspectoras descritas, se habían abierto actuaciones penales por delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal, aprobado por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre (BOE de 24 de noviembre) en relación con don Primitivo y el Grupo Lito, si bien respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA"), ejercicios 2011 y 2012. Don Gonzalo fue declarado absuelto, tanto en la instancia, como en la apelación, por considerarse por la jurisdicción penal que los documentos incautados en el registro domiciliario antes referido y sobre los que se fundaba la acusación fueron obtenidos con vulneración de los derechos fundamentales contenidos en los artículos 18.2 y 24.2 CE, con lo que habían de reputarse nulos como prueba.

La sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Pontevedra de 5 de febrero de 2019 (recurso de apelación número 648/2018; ES:APPO:2019:312) analiza la sentencia penal absolutoria de instancia del Juzgado de lo Penal número 1 de Pontevedra y dictada el 21 de febrero de 2018 (p.a. 314/2017) y la confirma, apreciando que no existía una prueba de cargo del aspecto contable y tributario, de la autoría de la defraudación y de las cuotas de IVA que se decían defraudadas, al declararse nula la prueba documental obtenida en la entrada y registro practicada por los funcionarios de la Administración tributaria y las que de ella derivaron en conexión de antijuridicidad, cuya fundamentación resume como sigue:

"El juzgador sustenta la declaración de nulidad en base a los siguientes argumentos: Salvo la presencia del Secretario Judicial en la práctica de la entrada y registro llevada a cabo con motivo de una actuación inspectora



de la Agencia Tributaria, el Tribunal Constitucional (con cita de la STC 50/1995 del 23 febrero) exige que se cumplan los mismos requisitos que si de una investigación penal se tratara, siendo de aplicación los preceptos de la LECRIM que regulan la entrada y registro. El sometimiento de la facultad inspectora de la Agencia Tributaria a los principios rectores del proceso penal (con ciertos matices) ha sido proclamado por el Tribunal Constitucional en STC 8/06/1981, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.

Sin embargo, dada la notoria diferencia en los métodos de investigación entre el procedimiento administrativo y el penal, la investigación administrativa carece de valor probatorio en la fase judicial que deberá proceder a efectuar la correspondiente investigación, conforme a las garantías del principio acusatorio y de la presunción de inocencia, debiendo la obtención de pruebas someterse a los medios legítimos con arreglo al derecho aplicable.

Los funcionarios de la Agencia Tributaria que practicaron el registro incurrieron en exceso en relación con los términos de la autorización judicial. Tal exceso se justifica en que el auto del juzgado de lo Contencioso Administrativo no 2 de los de Pontevedra concedió la autorización para la entrada y registro durante cinco días -del 25 al 29 de noviembre del 2013- en dos domicilios de varias personas jurídicas (...), pero los funcionarios de la AEAT incautaron en el registro documentación contable de tres personas físicas, los tres acusados, (documentos obrantes a los folios 66, 66 vuelto y 67), así como de aquella que relaciona a los acusados con la orquesta Filadelfia y que motivó la presente causa por hechos distintos a los entonces investigados, no estando tal intervención cubierta por el auto autorizante.

El registro no respetó las exigencias de la ley de Enjuiciamiento Criminal. No consta que se haya levantado Acta en la que se refleje la documentación intervenida; no consta que se haya hecho relación de los documentos intervenidos, tampoco que se haya dado cuenta de su resultado al juez de lo Contencioso que lo autorizó, cuestión ésta de suma importancia dado el exceso anteriormente referido. No existe en la causa constancia alguna de tal registro, ni de cómo se llevó a cabo, ni de su resultado.

Durante los cinco días que el auto autorizó para practicar el registro y conforme a las previsiones de la LECR para las entradas y registros en general y a la doctrina del TS para el supuesto de los hallazgos casuales, los funcionarios de la AEAT debían haber paralizado el registro y comunicar al juzgado que lo autorizó el hallazgo de documentación relativa a personas no investigadas, a fin de que resolviera expresamente sobre la ampliación del registro, autorizando en su caso, que la actividad de comprobación se extendiese a dichas personas ( STS 7/06/2017 y las que en ella se citan, STC 33/02/1995). Por contrario, los funcionarios de la AEAT o no adoptaron, o por lo menos no consta en la causa que hubieran adoptado, ningún tipo de medidas que permita decidir si los archivos informáticos, la contabilidad analítica, las hojas de cálculo, los registros de caja extracontable, las bases de datos de las Fiestas, las hojas de cálculo Excel con información adicional, la documentación administrativa recogida en fases enviados y recibidos y en documentos escaneados y otra serie de documentación administrativa que la inspección denomina "fichas de contratación" que se dicen recogidos con ocasión de la entrada y registro, son los mismos que los que fueron utilizados para elaborar el llamado informe de delito (f. 17 y 17 vuelto). No consta como se recogieron ni como se conservaron para garantizar su integridad y evitar cualquier tipo de alteración o manipulación y además debieron detectar que parte de lo que recogían no pertenecía a las entidades investigadas sino a tres personas físicas.

Consecuencia de todo lo anterior, el juzgador concluye que la referida documental obtenida en la entrada y registro practicada el 27/02/2013 en el domicilio de varias personas jurídicas es prueba nula ( art. 11 LOPJ), su utilización infringe el derecho de los acusados a un proceso con todas las garantías ( art. 24 CE) y derivado de ello, rechaza la posibilidad de su convalidación con testimonios de los funcionarios que practicaron el registro, así como de valoración del informe pericial elaborado en base a dicha documental, por el Inspector de la agencia tributaria, al estar en conexión de antijuridicidad con aquella declarada nula" (FD 1º).

Y acaba concluyendo la citada sentencia de la Audiencia Provincial de Pontevedra, respecto de la apelación que había de resolver, lo siguiente:

"Coincidimos con el Juzgador de instancia en su conclusión. Según se recoge en la sentencia apelada y nadie discute, la prueba documental intervenida en el registro practicado por los funcionarios de la AEAT con autorización del Juzgado de lo Contencioso Administrativo en el marco de un procedimiento de inspección tributaria y de la que trae causa el presente procedimiento, afectaba en parte a terceros ajenos al procedimiento de inspección, los ahora acusados, personas físicas no comprendidas en el ámbito subjetivo ni objetivo, de la autorización judicial de entrada y registro dictada de acuerdo con los términos de la solicitud de la autoridad administrativa. No se relacionó o no consta que se hiciera, el material intervenido en el registro, no se levantó o no consta que se hiciera un Acta del registro, con infracción de lo que resulta de los arts. 175 y 176 del RD 1065/2007 del 27 de julio y art. 143 de la Ley General Tributaria 58/2003 del 17 de diciembre. Tampoco consta la adopción de medida alguna de control en orden a la clasificación y depósito del material y documentación



intervenida. No se dio cuenta a la autoridad judicial que lo había autorizado, de las circunstancias, incidencias y resultados del registro, con infracción de lo que dispone el art.172.4 del RD 1065/2007 del 27 de julio, ni por tanto, del hallazgo de documentación que afectaba a terceros, a efectos de iniciar una investigación no comprendida en el ámbito de la autorización y ello pese a que la entrada y registro fue autorizada por un plazo de cinco días; tiempo durante el cual, coincidimos con el Juzgador de instancia, en que los funcionarios de la AEAT, podrían haber tomado información del hallazgo y comunicarlo a dicha autoridad. Ni siquiera se documenta en la causa cuando fue practicado dicho registro, conociéndose según se recoge en la impugnada, por manifestaciones de la defensa, que tuvo lugar el 27/02/2013.

Si se otorgase general validez probatoria a materiales incautados en domicilio ajeno al del titular de dichos materiales, cuando no existe solicitud ni autorización judicial para ello, además de poder vulnerar su intimidad, se afectaría su derecho a no ser investigados sin una sospecha razonable ( art. 24.2 CE). La inobservancia de las garantías establecidas para poder limitar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ( art. 18.2 CE) cuando se tratara de intervenir material relativo a terceros no titulares ni moradores del domicilio en cuestión, podría conllevar investigaciones prospectivas que el derecho prohíbe, para obtener por esa vía indirecta información o indicios, al margen de los mecanismos de control que la ley establece. (...) En conclusión, podemos decir que admitiéndose en el ámbito administrativo la validez y eficacia de los hallazgos casuales para motivar un nuevo procedimiento de inspección, no todo vale porque la práctica del registro debe realizarse en forma idónea y proporcionada, excluyéndose requisas generales e indiscriminadas de aquello que manifiestamente sea ajeno a la investigación".

**c)** El ahora recurrente consideró contraria a Derecho la regularización practicada y las sanciones impuestas, al negar la veracidad de las cifras descubiertas en los archivos resultantes del registro domiciliario citado y entender, en todo caso, que la Administración tributaria se había extralimitado del ámbito de la autorización judicial de entrada en cuanto que obtuvo información sobre sujetos y tributos diferentes a aquéllos respecto de los que se concedió la autorización de entrada domiciliaria. Por tal motivo, impugnó los acuerdos de liquidación y sanción ante el órgano económico-administrativo, en las reclamaciones económico-administrativas NUM009 ; NUM001 ; NUM002 ; NUM003 ; NUM004 ; NUM005 ; NUM006 ; NUM007 interpuestas contra liquidaciones practicadas por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009 a 2012 así como contra la imposición de sanciones derivadas de dichas liquidaciones, reclamaciones que fueron estimadas por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia en parte por resolución de 20 de diciembre de 2018, pero únicamente en el sentido de minorar el importe de los ingresos no declarados en la cuantía del IVA, pues había de entenderse incluido en los ingresos no declarados a efectos del IRPF.

**d)** Contra la citada resolución, don Gonzalo interpuso ante el TSJ de Galicia recurso contencioso-administrativo, desestimado por sentencia de 1 de julio de 2020, objeto del presente recurso de casación. La Sala de instancia se remitió a su fundamentación de la sentencia de fecha 20 de enero de 2020 en sede del procedimiento ordinario 15137/2019 en la que, si bien el impuesto allí regularizado era el Impuesto sobre el Valor Añadido, los motivos de impugnación eran coincidentes.

#### **SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

**1.** Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora doña Patricia Díaz Muiño, en representación de don Gonzalo , presentó escrito preparando recurso de casación contra la misma.

**2.** Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas **(i)** los artículos 18.2 (inviolabilidad del domicilio), 24.2 (derechos a un proceso con todas las garantías, a no sufrir pesquisas arbitrarias y la intangibilidad de lo juzgado) y 9.3 (principio de seguridad jurídica) de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre) ["CE"]; **(ii)** los artículos 10.2 (preferencia de la jurisdicción penal) y 11.1 (nulidad de las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales) de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) ["LOPJ"]; **(iii)** el artículo 143.2 (exigencia de acta de inspección) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y el artículo 172.4 (obligación de la Administración tributaria de, una vez finalizada la entrada y reconocimiento, comunicar al órgano jurisdiccional que la autorizó las circunstancias, incidencias y resultados de la misma) del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre) ["RGGI"].

Como doctrina emanada del Tribunal Constitucional y jurisprudencia del Tribunal Supremo vulneradas: **(i)** sobre prejudicialidad penal, la sentencia del Tribunal Constitucional ("STC") 24/1984, de 23 de febrero (ES:TC:1984:24) y las sentencias de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 7 de julio de 2011



(casación número 5417/2009, ES:TS:2011:4956) y 22 de septiembre de 2008 (casación número 394/2006; ES:TS:2008:5202), al considerar que la sentencia de instancia se aparta injustificadamente y sin motivación de los hechos declarados en sentencia firme y definitiva por la jurisdicción penal; y, (ii) en relación con las exigencias de proporcionalidad en la actividad inspectora llevada a cabo por las Administraciones Públicas, las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2015 (casación número 5963/2011; ES:TS:2015:2717) y 6 de abril de 2016 (casación número 113/2013; ES:TS:2016:1507).

3. La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 30 de septiembre de 2020, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

**TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 22 de septiembre de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"Determinar si la Administración puede realizar regularizaciones tributarias e imponer sanciones con relación a un obligado tomando en consideración documentos incautados como consecuencia de un registro domiciliario practicado respecto de otros obligados (registro autorizado por el juez contencioso-administrativo), cuando, posteriormente, tales documentos fueron declarados por la jurisdicción penal como constitutivos de una prueba nula, al apreciar vulneración de derechos fundamentales en su obtención, por haberse excedido los funcionarios de la Administración tributaria de lo autorizado, en particular, por entender que los referidos documentos constituían "hallazgos casuales" referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los que se obtuvo la autorización de entrada y registro.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 9.3, 18.2 y 24 de la Constitución Española, los artículos 10.2 y 11.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, así como los artículos 143.2 y 172.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado".

2. Don Gonzalo, debidamente representado, interpuso recurso de casación mediante escrito de 6 de octubre de 2021, en el que concluye diciendo que "La pretensión deducida en el presente recurso de casación tiene por objeto que se case y anule la Sentencia 274/2020 dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el PO 15136/2019, solicitando, en consecuencia, que se dicte sentencia en la que se declare y establezca el criterio de que la Administración Tributaria no puede practicar regularizaciones tributarias ni imponer sanciones en relación a un sujeto pasivo, tomando en consideración documentos incautados como consecuencia de un registro domiciliario practicado respecto de otros sujetos, cuando posteriormente la jurisdicción penal ha declarado la ilicitud del registro y considerado que los documentos incautados en el mismo eran constitutivos de una prueba nula, al apreciar vulneración de derechos fundamentales en su obtención, por haberse producido un exceso respecto a lo autorizado por parte de los funcionarios de la AEAT y, en particular, por entender que los referidos documentos constituían "hallazgos casuales" referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los que se obtuvo la autorización de entrada y registro.

La fijación de la citada doctrina ha de determinar la anulación de la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia y, en consecuencia, de los actos administrativos de liquidación y sancionador tributarios, habida cuenta que los mismos se han fundamentado en una prueba nula, obtenida en un registro previo decretado nulo por haber sido llevado a cabo violentando derechos y/o libertades fundamentales".

Señala también el auto de admisión que la cuestión descrita es similar a la de otro recurso admitido a trámite, el RCA 3895/2020, en el que ha recaído sentencia en fecha 14 de julio de 2021, ECLI:ES:TS:2021:2982, en la que se fija doctrina en un sentido coincidente con el defendido por la parte recurrente.

**CUARTO.- Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, por escrito de 23 de noviembre de 2021, formuló escrito de oposición, en el que alega que: "respecto de la cuestión que plantea el auto de admisión, consideramos que sobre la cuestión planteada en el auto no es posible establecer una doctrina de carácter general, si bien, en el presente caso la Sala de instancia no estaba vinculada por la declaración de nulidad de las pruebas acordada por el tribunal penal".

**QUINTO.- Deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sala consideró que no era necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 19 de julio de 2022, día en que efectivamente dio comienzo la deliberación, con el resultado que seguidamente se expresa.



## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **PRIMERO.-** *Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional*

Realizada una entrada y registro en las oficinas de don Primitivo y las sociedades por él participadas, se encontró información contable oculta, referida al Grupo Lito ("Producciones Artísticas Lito") en virtud de la cual existirían pagos realizados al hoy recurrente por servicios prestados como representante o agente de zona que prestaba sus servicios a dicha organización empresarial, no declarados ni por la empresa pagadora ni por el perceptor de los mismos, motivo por el que se regularizó su situación tributaria practicándole, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"], se procedió a regularizar su situación tributaria en relación con el IRPF, ejercicios 2009 a 2012, y a imponerle las sanciones pertinentes por falta de ingreso de las cantidades adeudadas.

Paralelamente a las actuaciones seguidas contra el hoy recurrente, se habían abierto actuaciones penales por delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal en relación con otros sujetos y respecto de un tributo distinto (Impuesto sobre el Valor Añadido) y los periodos impositivos 2011 y 2012. Ello no obstante, tales sujetos fueron declarados absueltos tanto en la instancia como en la apelación por considerarse por la jurisdicción penal que los documentos incautados en el registro domiciliario antes referido y sobre los que se fundaba la acusación fueron obtenidos con vulneración de derechos fundamentales del artículo 18.2 y 24.2 CE, con lo que habían de reputarse nulos como prueba.

La sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Pontevedra de 5 de febrero de 2019 (rec. apelación 648/2018, ES:APPO:2019:312), analiza la sentencia penal absolutoria de instancia (del Juzgado de lo Penal número 1 de Pontevedra y dictada el 21 de febrero de 2018 en el p.a. 314/2017), y la confirma, apreciando que no existía una prueba de cargo del aspecto contable y tributario, de la autoría de la defraudación y de las cuotas de IVA que se dicen defraudadas, al declararse nula la prueba documental obtenida en la entrada y registro practicada por funcionarios de la AEAT y las que de ella derivan en conexión de antijuridicidad.

El recurrente consideró contraria a Derecho la regularización practicada y las sanciones impuestas, al negar la veracidad de las cifras descubiertas en los archivos resultantes del registro domiciliario citado y entender, en todo caso, que la Administración tributaria se había extralimitado del ámbito de la autorización judicial de entrada en cuanto que obtuvo información sobre sujetos y tributos diferentes a aquéllos respecto de los que se concedió la autorización de entrada domiciliaria. Por tal motivo, impugnó los acuerdos de liquidación y sanción ante el TEAR de Galicia, reclamación que fue estimada en parte por resolución de 20 de diciembre de 2018, pero únicamente en relación con la minoración de la cuantía del IVA en el importe de los ingresos no declarados a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Contra la citada resolución del TEAR de Galicia, don Gonzalo interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que fue resuelto en sentido desestimatorio en sentencia de 1 de julio de 2020, impugnada en el presente recurso de casación.

El objeto del presente recurso consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, impugnada en casación por don Gonzalo, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en: *determinar si la Administración puede realizar regularizaciones tributarias e imponer sanciones con relación a un obligado tomando en consideración documentos incautados como consecuencia de un registro domiciliario practicado respecto de otros obligados (registro autorizado por el juez contencioso-administrativo), cuando, posteriormente, tales documentos fueron declarados por la jurisdicción penal como constitutivos de una prueba nula, al apreciar vulneración de derechos fundamentales en su obtención, por haberse excedido los funcionarios de la Administración tributaria de lo autorizado, en particular, por entender que los referidos documentos constituían "hallazgos casuales" referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los que se obtuvo la autorización de entrada y registro.*

**SEGUNDO.-** *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional. Remisión a la jurisprudencia pertinente.*

Esta Sala en sentencia de 14 de julio de 2021, pronunciada en el recurso de casación núm. 3895/2020, ha resuelto pretensiones idénticas a las que aquí se ventilan, y en ella ha dado amplia respuesta, debidamente motivada y razonada, a los argumentos invocados en dicho recurso y, por ende, en este recurso, deducido por don Gonzalo. Cabe, por tanto, una remisión *in toto* a lo que en la referida sentencia hemos dicho de forma exhaustiva.

Afirmamos entonces y reiteramos ahora, lo siguiente:



"[...] El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia impugnada acierta o no cuando decide otorgar plena validez a las pruebas empleadas para regularizar y sancionar, surgidas como consecuencia del registro domiciliario a varias sociedades mercantiles autorizado por el Juez de lo Contencioso-Administrativo, lo que ha determinado la desestimación del recurso judicial y la ratificación de la conformidad a Derecho de los actos de liquidación y sanción derivados directamente de esa diligencia de entrada.

La duda que, al respecto, pone de relieve el auto de admisión, en relación con una cuestión estrictamente nueva desde la perspectiva de la formación de doctrina jurisprudencial, es la del alcance de la nulidad radical de la prueba obtenida en un registro practicado en la sede social o dependencias de terceros, respecto de documentos hallados en esa actuación, lo que, ciñéndonos a la letra de dicho auto, exige despejar la incógnita de si la Administración puede realizar regularizaciones tributarias e imponer sanciones con relación a un obligado tomando en consideración documentos incautados como consecuencia de un registro domiciliario practicado respecto de otros obligados (registro autorizado por el juez contencioso-administrativo), cuando, posteriormente, tales documentos fueron declarados por la jurisdicción penal como constitutivos de una prueba nula, al apreciar vulneración de derechos fundamentales en su obtención, por haberse excedido los funcionarios de la Administración tributaria de lo autorizado, en particular, por entender que los referidos documentos constituían "hallazgos casuales" referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los que se obtuvo la autorización de entrada y registro.

En nuestra opinión, una ordenada exposición de los razonamientos jurídicos pertinentes exige identificar las diversas cuestiones, imbricadas entre sí, que el auto de admisión recoge de una u otra forma, con fundamento en la sentencia desestimatoria de la apelación de la Audiencia Provincial de Pontevedra de 5 de febrero de 2019, contra otra anterior, absolutoria, dictada por el Juzgado de lo Penal nº 1 de esa capital, dictada el 21 de febrero de 2018 en el procedimiento abreviado nº 314/2017.

a) de una parte, el alcance de la prejudicialidad penal como principio rector del ejercicio de la jurisdicción contencioso-administrativa, a la vista de lo establecido en el artículo 10 de la LOPJ, en relación con el 4 de la LJCA -en que nadie ha reparado- y el 114 de la LECrim. -tampoco mencionado-, en su vertiente de vinculación a los hechos declarados probados por los tribunales de orden penal.

b) Con independencia de la aplicabilidad al caso de la prejudicialidad penal, puede examinarse -prescindiendo dialécticamente de esa cuestión- la eventual violación de los derechos fundamentales a terceros ajenos a la diligencia de entrada y registro -salvo, claro es, el no concernido del artículo 18.2 CE, pues la inviolabilidad del domicilio del Sr. L... R... no está aquí afectada- por razón de la forma en que fue llevado a cabo, materialmente, el registro domiciliario autorizado judicialmente y, en particular, por la falta de constancia de la identidad entre la documentación incautada durante su práctica -que afectaba al Sr. L... en cuanto fue la fuente probatoria utilizada luego para determinar la deuda tributaria y para sancionarle-, conforme a lo ordenado taxativamente en el artículo 11 de la LOPJ.

c) Ello involucra la cuestión de la falta de acreditación de la observancia de la llamada *cadena de custodia*, pues no consta dato alguno, fundado en el poder certificante de algún funcionario con autoridad que estuviera presente en el momento del registro, por el que se reflejase algún inventario, reseña o recensión singularizada de los documentos requisados que afectaban al recurrente, como tercero respecto de dicho registro.

d) La precisión del concepto indeterminado de los hallazgos casuales, a los efectos de incorporar, como garantía del ciudadano, nuestra jurisprudencia de la Sala Tercera que vincula y subordina la fuerza probatoria de tales hallazgos a la regularidad del registro en que se descubren. Y de no ser los documentos relativos al Sr. Eloy ... hallazgos casuales en un sentido propio jurídico -sino extensiones previsibles de lo autorizado en el auto de entrada-, si no obstante ello, la nulidad radical que, a efectos de la validez como prueba, acuerda la sentencia penal como consecuencia de los numerosos vicios y excesos cometidos en el transcurso de la prueba, debe extenderse a los derechos de los terceros o ha de detenerse en el titular del domicilio, de suerte que para unos la prueba sería nula e ineficaz y para otros, por ser terceros, sería válida, por no afectada por el alcance de la sentencia penal.

e) Al margen de todas las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, hemos de precisar la trascendencia que, sobrevenidamente, puede representar para la decisión del litigio el hecho -no discutido, salvo en su valor probatorio- de la aportación de documentos consistentes en la Orden ministerial que anula de pleno derecho las liquidaciones y sanciones a un tercero, fundada en la violación de sus derechos fundamentales que ya constató la Audiencia Provincial de Pontevedra -orden que sigue estrictamente el dictamen preceptivo del Consejo de Estado-.

**SEGUNDO.- Los razonamientos de la sentencia de instancia, cuya casación se promueve en este recurso.**



La sentencia impugnada, proveniente de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en su Sección Cuarta, pronunciada el 15 de mayo de 2020, aborda la estricta cuestión ahora debatida del siguiente literal modo:

*"[...] Hay que resolver los diversos motivos planteados. Acerca del A- NULIDAD DE LAS PRUEBAS.*

*La sentencia 31/2019 no tiene la relevancia pretendida por el recurrente: a) no anula la autorización de entrada -firme- otorgada por el juez de lo contencioso, b) se limita a subrayar las irregularidades -desde la óptica penal- para fundamentar la absolución de los acusados, sin que estos pronunciamientos predeterminen el resultado de las inspecciones tributarias seguidas, ni tampoco la sentencia contencioso-administrativa que se pueda dictar.*

*Como indica el letrado del Estado, esta Sala tiene dicho en otras actuaciones que, una vez la empresa objeto de autorización de entrada no la recurre y consiente en que alcance firmeza, los terceros no tienen legitimación para impugnar el acto al no ser los titulares del derecho del art. 18 CE .*

*Así hemos dicho (y ratificamos en el actual procedimiento): Hablamos de una resolución judicial dictada en otro procedimiento -en realidad auxiliar de una actuación de otro procedimiento- que es firme al no haberse formulado recurso de apelación ante el TSJ de Galicia ( art. 80.1.d LJCA ), sin que sea posible, por lo tanto, entrar a evaluar en el actual procedimiento la legalidad de lo acordado por el juez de lo contencioso de ... El único titular del derecho del artículo 18.2 CE es la ..., que era la única que podía entender vulnerada su intimidad domiciliaria por una resolución judicial potencialmente nula (por falta de competencia territorial del juez de lo contencioso de...; los demás motivos no serían asumibles al no hablar de una diligencia de entrada y registro acordado por el juez de instrucción).*

*Respecto del otro submotivo: utilización de las pruebas obtenidas para fines distintos de los previstos en la autorización judicial.*

*El recurrente sostiene que dado que el auto lo concedieron para actuaciones relativas al impuesto de sociedades, IVA y retenciones IRPF trabajo/profesionales del GRUPO LITO la documentación que se encontró no puede ser utilizada contra terceros.*

*Hay que destacar que no estamos ante actuaciones penales y autos de entrada/registro dictadas por el juez de instrucción sino ante la autorización del art. 8.6 LJCA en el curso de unas actuaciones administrativas, y reiteramos que los terceros -reseñados en la facturación B- no son titulares del derecho del artículo 18.2 CE , por lo que no tenían por qué ser mencionados en el auto que autoriza la actuación de la Inspección en las oficinas de la ..., por lo que dicho auto no es el término de comparación válido para evaluar el uso que pudiera hacerse de la documentación. En modo alguno es de aplicación la STSJ Cataluña de 28.09.2006 que se cita, ya que dicha sentencia anula las actuaciones por la nulidad previa del auto de entrada, ni tampoco las reiteradas referencias a sentencias penales y a diligencias de entrada/registro e intervención de comunicaciones autorizadas por el juez de instrucción que nada tienen que ver con el caso presente.*

*Retomando la cuestión, no se vislumbra en qué medida la inspección pudo vulnerar los derechos del recurrente cuando, tras el examen de la documentación de la... - art. 171 RD 1065/2007 -, y determinar que existía una contabilidad B inicia nuevas actuaciones contra los AGENTES DE ZONA Y MÚSICOS y aporta el soporte documental correspondiente; inicio de actuaciones que cumplen con las exigencias del art. 178 RD 1065/2007 por lo que no concurre el motivo de nulidad alegado.*

*Dentro de las facultades/obligaciones de la Inspección están la de obtener información con trascendencia tributaria, y esto puede suceder en actuaciones con autonomía propia (requerimientos de información - art. 55 RD 1065/2007 -, que en el caso del artículo 57 no exigen la notificación al obligado tributario) o en el curso de una actuación inspectora contra un tercero, sin que ningún precepto exija la presencia del afectado (futuro), quien podrá defenderse en las actuaciones que puedan iniciarse en su contra, aportando pruebas que puedan contradecir la documentación que aporta la inspección, de lo que se deriva que desestimemos este motivo.*

*A lo dicho solo hay que añadir, como indica el letrado del Estado, que la jurisprudencia del TS -S. 6.4.2016 - autoriza en supuestos como el presente a utilizar la documentación obtenida -hallazgo casual- aunque no fuese la inicialmente indicada en el auto de entrada, sin que esto genere indefensión.*

*Indefensión que, en su caso, solo podría denunciar o (sic) grupo Lito y no los terceros que no eran titulares del art. 18 CE . El auto de entrada -del juez de lo contencioso- se dirigía a la documentación relativa al impuesto de sociedades e IVA, y para liquidar uno y otro es preciso contar con las facturas pertinentes y contabilidad: oficial/extraoficial, y hablamos de datos que afectan necesariamente a terceros; terceros que no pueden ser conocidos antes de acceder a dicha documentación, resultando, por lo demás, lógico que la regularización del grupo Lito comporte la de los clientes, agentes, miembros de las orquestas, ya que la relación comercial bilateral genera efectos tributarios para ambas partes; efectos que solo se pueden presumir antes de la solicitud de entrada.*





No se vislumbra en qué medida se garantizan, además, los derechos de los terceros con el hecho de que en la solicitud y en el auto de entrada se extienda [sic] -expresamente- a posibilitar la intervención de documentos de terceros (no identificados) y en lo relativo a impuestos y ejercicios tributarios que solo se pueden presumir. Resulta lógico ceñir el auto a la documentación de la empresa que es titular del derecho del art. 18 CE, y los eventuales terceros ya podrán, en el curso de la inspección tributaria que se derive, defender sus intereses.

Esto es lo que ocurrió en el presente caso; el Sr. Eloy ... tuvo posibilidad de aportar prueba contraria a la que se obtuvo del grupo Lito y acreditar que los documentos que lo señalan no reflejan la realidad.

Lo dicho nos lleva a desestimar el motivo".

### **TERCERO.- Consideraciones jurídicas que presenta la resolución de este recurso de casación.**

Lo primero que habría de decirse en relación con este asunto y con la jurisprudencia que, con alcance general, propugna al auto de admisión, es que la doctrina que se nos pide es virtualmente imposible si no se atiende primero a las circunstancias del presente asunto, distintas de las eventualmente concurrentes en otros distintos. De ahí la dificultad de formar una doctrina general que declare si se puede por parte de la Administración regularizar y liquidar o no; -sancionar o no-, que sea de validez universal, a menos que dejemos constancia de determinadas circunstancias relevantes, inseparables de la comprensión del caso.

Esto es, la cuestión de si la Administración tributaria puede realizar regularizaciones o sancionar conductas, con fundamento probatorio en documentos obtenidos en un registro ilegal (no en su adopción por el juez de esta jurisdicción, ni en su autorización por auto, sino en su práctica), no permite una solución única e indiferenciada, porque no solo habrá que tener presente como elemento único la validez o nulidad intrínseca de las pruebas, sino también su relevancia en la acreditación final de los hechos -por existir, por ejemplo, pruebas incriminatorias distintas de las anuladas-. En suma, si a partir de su condición -la prueba nula-, ha sido decisiva o determinante de la liquidación y, con mayores cautelas aún, de la sanción, en que resulta preciso enervar de forma directa y positiva la presunción constitucional de inocencia ( art. 24.2 CE). A tal efecto, es preciso destacar los siguientes datos de relevancia para afrontar el estudio del asunto:

1) La jurisdicción penal apreció, con carácter de hechos probados determinantes de la absolución, que la prueba obtenida en el transcurso del registro y requisa de documentos efectuados (al titular del domicilio y a terceros) infringió los derechos fundamentales de todos ellos, de los titulares del domicilio y de los afectados por los -indefinidos- documentos incautados. La sentencia de la Audiencia Provincial de Pontevedra, de 5 de julio de 2019, es clara al respecto.

En las dos sentencias, la absolutoria del juzgado de lo Penal nº 1 de Pontevedra y la confirmatoria de la primera, de la Audiencia Provincial de Pontevedra, con desestimación de los recursos de apelación entablados por el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal, se efectúan consideraciones detalladas, rotundas y muy graves acerca del modo en que se desarrolló el registro e incautación de documentos por parte de los funcionarios, cuya identidad no se conoce, que efectuaron el registro y la captación indiferenciada de documentación.

2) Es significativo que, en el razonamiento seguido para anular la validez de esas pruebas como elemento determinante de la absolución, *los derechos fundamentales que se mencionan como concernidos y lesionados no se limitan al 18.2 CE* (inviolabilidad del domicilio) sino que guardan más bien relación con el modo informal e indiferenciado en que los documentos fueron obtenidos por la Administración y con la falta de identificación de estos documentos en la inexistente diligencia de constancia de la entrada.

Con respecto a tal cuestión esencial yerra la sentencia que ahora revisamos en casación, en la medida en que asocia indisolublemente la eventual infracción de los derechos fundamentales con el ámbito del art. 18.2 CE que, como es evidente, sólo afecta subjetivamente a las sociedades mercantiles titulares de los domicilios en los cuales se autorizó judicialmente la entrada y en que, efectivamente, tuvo lugar ésta y el registro relacionado.

3) Señala la sentencia de 5 de noviembre de 2019, de la Audiencia Provincial de Pontevedra, que los funcionarios de la Agencia Tributaria que practicaron el registro incurrieron en exceso en relación con los términos de la autorización judicial. Tal exceso se explica en el hecho de que el auto de autorización del juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de los de Pontevedra concedió la autorización para la entrada y registro durante cinco días -del 25 al 29 de noviembre del 2013- en dos domicilios de varias personas jurídicas (Espectáculos Lito S.L, Producciones Artísticas Lito S.L, Soner Sonido e Iluminación S.L, ESCENARENT SLU, ESMULI PRO RENT S.L, Centro Deportivo La Condesa S.L y Representaciones Lito S.L.).

4) La autorización conferida restringía subjetivamente la facultad de entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de siete sociedades mercantiles y, objetivamente, se refería, a los efectos de comprobación de elementos del hecho imponible en materia de impuesto sobre Sociedades, periodo del 2009 a 2012; e Impuesto



sobre el Valor Añadido (cuarto trimestre del 2009 a cuarto trimestre del 2012), a cargo, obviamente, de tales empresas, no de terceros.

No obstante ello, consta entre los hechos probados -e indiscutibles e insustituibles, menos aún sin prueba de lo contrario- que "...los funcionarios de la AEAT incautaron en el transcurso del registro diversa documentación contable de tres personas físicas, los tres acusados (documentos obrantes a los folios 66, 66 vuelto y 67), así como de aquella que relaciona a los acusados con la orquesta Filadelfia y que motivó la presente causa por hechos distintos a los entonces investigados, no estando tal intervención cubierta por el auto autorizante [...]".

5) La repetida sentencia penal de la AP de Pontevedra de 5 de noviembre de 2019, que es la que declara la invalidez de la prueba ilícitamente obtenida -con la consecuencia, para el proceso penal, de su inutilidad como prueba de cargo- por haberse obtenido con transgresión de los derechos fundamentales, añade lo siguiente, de sumo interés, por la entidad del razonamiento expresado (el subrayado es de esta sentencia de casación):

"[...] **TERCERO.**- En relación con las alegaciones que resumimos en los apartados A) y B) relativos a sendos recursos.

Coincidimos con el Juzgador de instancia en su conclusión.

Según se recoge en la sentencia apelada y nadie discute, *la prueba documental* intervenida en el registro practicado por los funcionarios de la AEAT con autorización del Juzgado de lo Contencioso Administrativo en el marco de un procedimiento de inspección tributaria y de la que trae causa el presente procedimiento, *afectaba en parte a terceros ajenos al procedimiento de inspección, los ahora acusados, personas físicas no comprendidas en el ámbito subjetivo ni objetivo, de la autorización judicial de entrada y registro dictada de acuerdo con los términos de la solicitud de la autoridad administrativa.*

*No se relacionó o no consta que se hiciera, el material intervenido en el registro, no se levantó o no consta que se hiciera un Acta del registro, con infracción de lo que resulta de los arts. 175 y 176 del RD 1065/2007 del 27 de julio y art. 143 de la Ley General Tributaria 58/2003 del 17 de diciembre. Tampoco consta la adopción de medida alguna de control en orden a la clasificación y depósito del material y documentación intervenida. No se dio cuenta a la autoridad judicial que lo había autorizado, de las circunstancias, incidencias y resultados del registro, con infracción de lo que dispone el art. 172.4 del RD 1065/2007 del 27 de julio, ni por tanto, del hallazgo de documentación que afectaba a terceros, a efectos de iniciar una investigación no comprendida en el ámbito de la autorización y ello pese a que la entrada y registro fue autorizada por un plazo de cinco días; tiempo durante el cual, coincidimos con el Juzgador de instancia, en que los funcionarios de la AEAT, podrían haber tomado información del hallazgo y comunicarlo a dicha autoridad. Ni siquiera se documenta en la causa cuando fue practicado dicho registro, conociéndose según se recoge en la impugnada, por manifestaciones de la defensa, que tuvo lugar el 27/02/2013.*

Si se otorgase general validez probatoria a materiales incautados en domicilio ajeno al del titular de dichos materiales, cuando no existe solicitud ni autorización judicial para ello, además de poder vulnerar su intimidad, se afectaría su derecho a no ser investigados sin una sospecha razonable ( art. 24.2 CE ). La inobservancia de las garantías establecidas para poder limitar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ( art. 18.2 CE ) cuando se tratara de intervenir material relativo a terceros no titulares ni moradores del domicilio en cuestión, podría conllevar investigaciones prospectivas que el derecho prohíbe, para obtener por esa vía indirecta información o indicios, al margen de los mecanismos de control que la ley establece.

La cuestión de los efectos, dentro del ámbito administrativo, del *hallazgo de material ajeno* al objeto de investigación conforme a la decisión administrativa y a la autorización judicial de entrada y registro y que pudiera ser indicativo de otras distintas actividades ilícitas, fue considerada en la *Sentencia 5706/2012 del 4/12/2012 de la sección 6ª de la Sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional*, la cual fue casada por la STS del 21/04/2016 (*Sala de lo Contencioso- Administrativo, Secc. 3ª, recurso 113/2013*).

Según la Audiencia Nacional el **hallazgo casual** no se podía utilizar para un nuevo procedimiento por haberse obtenido de manera ilícita, dado que las actuaciones inspectoras se habían extralimitado respecto de aquello para lo que la entrada y registro se autorizó y su incorporación a nuevas actuaciones inspectoras vulneraba la inviolabilidad del domicilio ( art. 18.2 CE ), así como el derecho de defensa del interesado ( art. 24.2 CE ).

El TS (Fto Jco. 4) mantiene un criterio distinto y anula la SAN, dando validez y eficacia al hallazgo, siempre que se trate efectivamente de un hallazgo "casual". A modo de conclusión establece que la habilitación para la entrada y registro y la práctica del mismo en forma idónea y proporcionada, permite que un hallazgo casual pueda ser utilizado de forma legítima para una actuación sancionadora distinta, la cual habrá de ajustarse a las exigencias y requisitos comunes de toda actuación sancionadora y en la que la empresa afectada podrá ejercer su derecho de defensa en relación con las nuevas actividades investigadas. Pero también establece límites en que " *el desarrollo del registro debe tratar en todo momento de restringirse al objeto de la investigación*



*autorizada, mediante la colaboración del personal de la empresa si se presta a ello y, en todo caso, mediante una actuación proporcionada y encaminada a dicho objetivo, excluyéndose las requisas generales e indiscriminadas de material, o de aquello que manifiestamente sea ajeno a la investigación".*

Refiriéndose al ámbito penal, se dice en tal STS que, si bien es aplicable la doctrina penal al ámbito del derecho administrativo sancionador, lo es con matices, pues en el ámbito penal el hallazgo casual " *está afectado por lo general del carácter de flagrancia, lo que evita problemas en cuanto a su requisas. Tal carácter resulta más improbable, aunque no imposible, en el caso de una investigación en materia de derecho de la competencia*" (ámbito al que correspondía la actuación de la Administración).

En conclusión, podemos decir que admitiéndose en el ámbito administrativo la validez y eficacia de los hallazgos casuales para motivar un nuevo procedimiento de inspección, no todo vale porque la práctica del registro debe realizarse en forma idónea y proporcionada, excluyéndose requisas generales e indiscriminadas de aquello que manifiestamente sea ajeno a la investigación.

En el ámbito penal la cuestión de los hallazgos casuales durante una diligencia de entrada y registro autorizada en el marco de un proceso penal, ha sido objeto de nutrida jurisprudencia del Tribunal Supremo, que no le confiere un tratamiento idéntico al de cuando tienen lugar en el marco de una intervención telefónica, dada la mayor extensión en el tiempo de esta segunda medida, por tanto la mayor intensidad de su injerencia en el derecho fundamental y también las mayores posibilidades del control judicial de los hallazgos. Al efecto recoge la STS 17/2014 del 28/01/2014 que: "*La jurisprudencia más reciente abandona dicha interpretación jurisprudencial destacando las diferencias existentes entre la intervención telefónica y la entrada y registro, tanto por la distinta afectación de una y otra diligencia sobre la intimidad, verdaderamente más intensa y directa en la intervención telefónica, como por la prolongación temporal de una y otra injerencia, pues la entrada y registro tiene acotada su duración temporal en una jornada y se desarrolla en unidad de acto, en tanto que la intervención telefónica tiene una duración que se prolonga a un mes susceptible de ampliación y, consecuentemente, con unas facultades de control judicial distintos (con cita de las STS 167/2010 del 24 de febrero , STS 315/2003 del 4 de marzo ; 742/2003 del 22 de mayo , 28/04/1995 ; 7/06/1997 , 8/03/1994 ).*

Y añade "*se ha impuesto en la doctrina de esta Sala una posición favorable a la licitud de la investigación de aquellas otras conductas delictivas que nacen de los hallazgos acaecidos en un registro judicialmente autorizado (...) si en la práctica del registro aparecen objetos constitutivos de un cuerpo de posible delito distinto a aquel para cuya investigación se extendió el mandamiento habilitante, tal descubrimiento se instala en la nota de flagrancia por lo que producida tal situación la inmediata recogida de las mismas no es sino consecuencia de la norma general contenida en el artículo 286 de la Ley Procesal "*

Dicen las STS, Penal sección 1 del 1 de junio de 2017 y la STS 167/2010 (entre otras) que la teoría de la flagrancia ha sido una de las manejadas para dar cobertura a los hallazgos casuales y también la de la regla de la conexidad de los artículos 17.5 y 300 de la LECR , teniendo en cuenta que no hay novación del objeto de la investigación sino simplemente "adición".

Conforme a la STS 17/2014 la Sala en su doctrina más reciente viene estableciendo, en lo que respecta a los descubrimientos casuales de pruebas de otro delito distinto del inicialmente investigado, la posibilidad de su validez y de la adjudicación de valor probatorio a los elementos encontrados, *siempre que se cumpla con el principio de proporcionalidad entre la injerencia en el derecho fundamental y la gravedad del ilícito inesperadamente descubierto y que la autorización y la práctica del registro se ajuste a las exigencias y previsiones legales y constitucionales*. Tan solo si se advirtiera que todo ello pueda responder, en realidad, a un designio intencionado de los funcionarios solicitantes del registro que fraudulentamente hubieren ocultado al Juez autorizante, por las razones que fueren, el verdadero motivo de su investigación, la violación del domicilio habría de ser considerada nula.

Pues bien, en el presente caso, los recurrentes (AE y MF) *no aportan argumento alguno acerca de que los datos contenidos en los documentos intervenidos y referidos a los aquí acusados, de forma directa o indirecta descubrieran hechos susceptibles de calificarse como infracción tributaria grave y menos como delito flagrante, o hechos que puedan calificarse conexos o que exista una conexión entre dichos datos y el objeto de la inspección autorizada por el auto de entrada y registro, siendo las personas acusadas distintas y el objeto de la acusación también*. Es más, en tal momento inicial y tratándose de una inspección administrativa, difícilmente podría afirmarse la nota de flagrancia.

En consecuencia, para que en tales circunstancias la actuación administrativa se adecue a las garantías del proceso penal donde ese resultado del registro constituye ahora la fuente de prueba contra los aquí acusados, *coincidimos con el Juzgador en que los funcionarios de la AEAT debieran haber dado cuenta del registro al Juzgado que lo había autorizado, no como una formalidad legal sino como una garantía constitucional, para que dicho juzgado ponderara la proporcionalidad en la injerencia con la intervención del material afectante a*



terceros ajenos y por objeto ajeno a la autorización. Consideramos que la infracción afecta a la inviolabilidad del domicilio, (18.2 CE) aunque no se tratara del domicilio de los aquí acusados y al derecho fundamental de éstos, a un proceso con todas las garantías ( art. 24.2 CE)".

**6)** Por lo demás, el Abogado del Estado desdeña la idea de que estemos, en este asunto, en presencia de un *hallazgo casual* al que aplicar la jurisprudencia de este Tribunal Supremo en su Sala Tercera (básicamente, la sentencia de la Sección 3ª de 6 de abril de 2016 -recurso de casación nº 113/2013-, que solo admite que la prueba de cargo derivada de ese hallazgo pueda valer en caso de registros lícitos y regulares, no en los viciados).

Sin embargo, conforme a la tesis que se expone en el escrito de interposición, no cabe -señala el recurrente- conceder general validez probatoria a materiales incautados respecto de terceros, con ocasión de la entrada y registro autorizado respecto de otra persona, ya que además de que podría existir una vulneración de su intimidad, se estaría viendo afectado su derecho a no ser investigado sin una sospecha razonable.

En relación a la *"posible obtención de documentos o pruebas relativos a terceros en tales actuaciones de registro"*, la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha delimitado perfectamente los límites de la teoría del hallazgo causal, estableciendo que *sólo cuando la autorización previa por parte del juez de lo contencioso se ajusta a Derecho, podrá apreciarse que nos encontramos en presencia de un hallazgo casual*.

Esto es, siempre que se observen los deberes jurídicos y limitaciones de actuar, de entre las cuales cabe extraer, entre otras varias, la obligación de comunicar al juez que autorizó la entrada la captación de un material probatorio perteneciente a un tercero ya que, de no hacerse así, se vulneran derechos fundamentales.

Así deriva de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sección Tercera, de 6 de abril de 2016 -recurso de casación nº 113/2013- cuando señala la posibilidad de iniciar un procedimiento o investigación *sobre la base de documentación obtenida por el hallazgo causal "en el marco de un registro practicado de forma regular y conforme a Derecho"*, pero no así cuando, como determinó la Audiencia Provincial de Pontevedra, el registro domiciliario se aquejado de tantas anomalías y excesos que fue declarado nulo -en cuanto a la prueba incautada-, ya que supuso una clara vulneración de derechos fundamentales y, entre otros, de los artículos 18.2 y 24.2 de la CE.

En síntesis, la doctrina acuñada en esa sentencia, seguida de otras, se resume en esta conclusión de su fundamento cuarto, *in fine*:

*"...Digamos como conclusión, que la habilitación para la entrada y registro y la práctica del mismo en forma idónea y proporcionada, permite que un hallazgo casual pueda ser utilizado de forma legítima para una actuación sancionadora distinta, la cual habrá de ajustarse a las exigencias y requisitos comunes de toda actuación sancionadora y en la que la empresa afectada podrá ejercer su derecho de defensa en relación con las nuevas actividades investigadas. No ha habido, por consiguiente, lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio, como entendió la Sala de instancia, y se ha infringido el artículo 18.2 de la Constitución por aplicación indebida del mismo"*.

De tales palabras cabe extraer que la regularidad no es sólo predicable del auto judicial que aprueba la entrada y el registro domiciliario, sino de su práctica o ejecución a cargo de la Administración autorizada, extremo éste del que prescinde la Sala de Galicia en su enjuiciamiento del caso.

**7)** Por ello mismo, la sentencia de instancia no interpreta correctamente esa jurisprudencia de este Tribunal Supremo (STS 6 de abril de 2016), ya que la utiliza para respaldar su decisión de desestimar el recurso contencioso- administrativo, pero sin embargo parte del presupuesto inexacto de que el registro ha sido correcto, lo que afirma en estos términos:

*"A lo anterior simplemente añadir que la jurisprudencia del Tribunal Supremo plasmada en la Sentencia de 6 de abril de 2016 autoriza, en supuestos como el presente, a utilizar la documentación obtenida, aunque no fuese la inicialmente indicada en el auto de entrada, sin que esto genere indefensión"*.

Afirmación que, por su cuenta, y sin refutar los hechos declarados probados por la jurisdicción penal a los efectos de la invalidez de la prueba incautada, da por sentado que el registro ha sido lícito en su ejecución, frente a lo declarado como probado en sede penal, lo que no puede en absoluto compartirse, por ser fruto, al parecer, de una observación no excesivamente atenta.

De ello es buena muestra la suposición de que la jurisprudencia de esta jurisdicción dice lo contrario de lo que dice, toda vez que la ausencia de indefensión que permite la toma en consideración de los hallazgos casuales solo es posible en aquellos casos en que la *documentación obtenida por el hallazgo causal (lo sea) "en el marco de un registro practicado de forma regular y conforme a Derecho"*.



8) Conforme a lo establecido en el artículo 10 LOPJ y concordantes de la LGT -y la LECrim-:

*"1. A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente.*

*2. No obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de ésta determinará la suspensión del procedimiento mientras aquélla no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca".*

Es verdad que el artículo 10 LOPJ citado se limita a establecer una regla general sobre prejudicialidad en los diversos órdenes jurisdiccionales, y una regla especial relativa a la prejudicialidad penal, en el apartado 2, que contiene un efecto procesal inmediato, como es la suspensión del proceso, sin indicar explícitamente más allá de ello, esto es, los efectos sustantivos anudados a dicha suspensión y, más en esencia, al resultado del proceso penal.

Sin embargo, esa suspensión implica y lleva consigo dos ideas nucleares: de un lado, la preferencia del orden penal sobre los demás y, en particular, sobre el contencioso-administrativo, porque la suspensión atribuye esa preferencia en la sustanciación del proceso penal, a cuya finalización los demás procesos han de esperar, porque dependen de lo que en tal proceso resulte; de esa prioridad adjetiva resulta, según consagrada jurisprudencia, la vinculación a los hechos declarados probados en la sentencia penal, que no pueden ser desconocidos en las demás clases de procesos, pues ello, en una primera aproximación, significaría que unos mismos hechos existen o no existen -otra cosa distinta es su interpretación o valoración jurídica, no afectada en principio por la vinculación expresada- en función del orden jurisdiccional en que hayan quedado establecidos.

En este caso, la dogmática comúnmente aceptada arranca de la idea de que los hechos declarados probados en la sentencia penal vinculan a los tribunales de otros órdenes jurisdiccionales, como el nuestro, pero no los hechos declarados no probados -o no declarados probados, esto es, sobre los que ha quedado tras el proceso penal una incertidumbre-, ni tampoco, como es obvio, las opiniones o inferencias jurídicas de esos hechos.

Descendiendo al caso concreto que examinamos, puede afirmarse con absoluta rotundidad que la declaración de la Audiencia de Pontevedra sí define hechos probados en materia penal -no encaminados a la condena, pero sí a la privación del efecto jurídico de una prueba que ha sido obtenida con lesión grave de derecho fundamentales- y que, por ende, nos vincula en este proceso: el de que el desarrollo o práctica del registro autorizado por el Juzgado de lo contencioso-administrativo se llevó a cabo con evidente vulneración de los derechos fundamentales, pues ello incorpora una consecuencia jurídica, pero solo derivada, en relación causal unívoca, del *factum* apreciado como tal, esto es, del modo en que tuvo lugar la práctica por la AEAT del registro autorizado en el auto del juez de lo contencioso-administrativo. Tales hechos, definidos en la sentencia penal en su calidad de probados y, por ende, vinculantes, son:

a) de una parte, no se documentó, en absoluto, en un acta u otro documento firmado por funcionario responsable de la actuación administrativa en la entrada, con indicación de la práctica e incidencias de la entrada y registro, con vulneración de los artículos 143.2 LGT, 172 a 175 RGAT y 36 y 53 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común, de todos los cuales se desprende la idea de que toda actuación de la Administración -salvo aquellas derivadas de su propia naturaleza- debe ser documentada.

b) Además, el registro se efectuó sin identificar los documentos incautados mediante la oportuna diligencia que sirviera para advenirlos, de modo que es virtualmente imposible distinguir si son los mismos que luego fueron empleados para regularizar y sancionar al interesado, aquí recurrente, así como a las personas físicas que eran terceros respecto de las sociedades para las que se solicitó la entrada domiciliaria. No se entregó recibo acreditativo de la incautación, con expresión singularizada de los documentos que la Inspección requirió, ni al titular del domicilio (el representante legal de la sociedad titular de éste) ni menos aún se dio cuenta del hallazgo a los terceros ajenos por completo a la regularización intentada con la solicitud de entrada.

c) Como exceso de mayor calado y gravedad, se omitió el deber de dar cuenta al juez autorizante del resultado e incidencias de la práctica del registro indocumentado -o cuya documentación no consta en absoluto- como, por ejemplo, y este extremo es fundamental, la existencia de datos de terceros ajenos a la prueba indicada como de posible obtención en el domicilio, que fueron incautados al margen, o con exceso notorio sobre el ámbito subjetivo, objetivo y temporal de la autorización de entrada (art. 172 RGAT).

Este trámite, vinculado al principio de buena administración, es esencial para hacer viable el control judicial *ex post facto* respecto a la adecuación de la práctica de la diligencia y para que el juez de la autorización compruebe la regularidad de esa práctica y el ajuste y observancia de los términos, condiciones o límites del auto de entrada, que exige, según es jurisprudencia reiterada de esta Sala, la sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad.



Pues bien, ese trámite habilitante del control judicial, en este caso, brilló por su ausencia, o no otra cosa ha quedado establecido. No cabe olvidar que los principios de adecuación, proporcionalidad y necesidad a que hemos hecho alusión no sólo se encuentran y deben estar presentes a la hora de pedir -o conceder el juez competente- la autorización para entrar en un domicilio constitucionalmente protegido, a fin de hacerse con documentación relevante para regularizar al titular del domicilio afectado por el auto-, sino que han de ser escrupulosamente observados, también, en el desarrollo de la actuación material y que, según se infiere de la sentencia de la AP de Pontevedra, fueron estrictamente desdeñados por los funcionarios intervinientes, cuyos nombres no nos constan, en una actuación que bien podría ser calificada como vía de hecho, en tanto la no sujeción a regla o procedimiento alguno, ni a control judicial posterior permiten extraer esa grave y necesaria conclusión.

**9)** La incorrección de la interpretación que efectúa la sentencia *a quo* de la Sala de Galicia sobre dicha sentencia del Tribunal Supremo antes referida, acerca de los hallazgos casuales, es clara: según se afirma con error, el Tribunal Supremo avala la documentación y prueba incautada (el hallazgo casual) sobre la base de su obtención en un *registro lícito y acordado con las correspondientes garantías*.

Pero, aun cuando la adopción o autorización de la medida sea lícito, aspecto éste que nadie discute y que queda fuera del ámbito del debate, es improcedente hablar, a estos efectos, de firmeza del auto -como obstáculo impugnatorio- cuando los vicios y excesos, notorios y evidentes por lo demás, son directamente imputables a la actuación de la inspección que daba cumplimiento o se valía de la autorización judicial dada, no obviamente al auto mismo que se incumple. Por ello no puede hablarse, con propiedad, de un registro lícito sin tomar en consideración lo que se ha declarado, como probado, por el Tribunal penal, a la vista del modo, informalidad e indefinición de la naturaleza y contenido de las pruebas extraídas.

La firmeza del auto de entrada, que invoca repetidamente la Sala juzgadora, tropieza, además, como obstáculo en que no parece haberse reparado, con la condición de tercero del Sr. Eloy ... en relación con el auto mismo de autorización de entrada y, en principio, con lo que en relación con esa autorización judicial sucediera después, en su cumplimiento. Era un tercero -examinado en relación con el domicilio protegido- y era también un tercero -en relación con las sociedades de cuya regularización se trataba y con los conceptos impositivos que se pusieron a disposición del juez a efectos de la concesión por éste de la posibilidad de entrar-. De ahí que resulte extraño el reproche, insistente, que se efectúa a la inactividad del Sr. L..., a quien sin duda de clase alguna se le habría denegado la posibilidad de impugnar jurisdiccionalmente un auto que no le incumbía y respecto del cual carecía con evidencia de legitimación activa.

**10)** Por otra parte, en el caso enjuiciado por la Sala de Galicia, en la sentencia objeto en este caso de impugnación, se afirma más bien que el registro efectuado fue lícito, aunque sin explicar suficientemente por qué se considera así. Aunque eventualmente pudiera sostenerse, en el puro terreno dialéctico, que la sentencia penal no fuera vinculante en este asunto, tal aseveración habría de ser objeto de una motivación adecuada a la gravedad de la conculcación de los derechos fundamentales observada en el proceso penal y a las razones que sustentan la diferencia de trato entre unos y otros sujetos cuya documentación relativa o que les afectaba fue captada en el registro practicado, precisamente para no hacer de peor condición a los terceros afectados por datos en principio ajenos a lo que se buscaba en el registro que a las personas afectadas de un modo más directo e inmediato por éste.

No bastan al efecto las alusiones repetidas al auto de autorización de entrada -porque prescinde de lo sucedido luego, a su amparo jurídico- ni las referencias a que el mundo penal y el de la inspección tributaria son diferentes, lo que siendo en alguna medida cierta, no da respuesta satisfactoria al alegato esencial de si se han observado o no, por la inspección, los arts. 10 y 11 de la LOPJ, esto es, un razonamiento algo más acabado en virtud explique la Sala de instancia por qué los derechos del Sr. L... no fueron lesionados ni desconocidos durante la práctica de la inspección, momento en que no se adentra la Sala *a quo*, lo que habría exigido sin duda alguna explicación complementaria, que se proyectara no sobre la valoración negativa de la infracción, sino sobre la realidad misma de los hechos probados penalmente.

**11)** Como ya hemos dicho y deriva con nitidez de la resultancia fáctica penal, la entrada y registro domiciliario llevada a cabo en las oficinas de las empresas mercantiles relacionadas con el Sr. Primitivo (LITO) no fue lícita en su ejecución por la AEAT, ni se respetaron en lo más mínimo las garantías constitucionales exigibles, ya que estuvo plagada de múltiples y graves irregularidades que invalidaron aquel registro en toda su extensión: las anomalías, ausencias y errores cometidos por los funcionarios de la AEAT en la entrada y registro indicado a las empresas del Sr. Primitivo revistieron tan especial gravedad que dicho registro fue declarado nulo por sentencia (firme) de la Audiencia Provincial de Pontevedra. Y existiendo esa ilicitud -formal y materialmente-, no pueden reputarse válidas las pruebas obtenidas en el registro a efectos penales (por obvias razones de jurisdicción directa) ni a otros efectos, pues se trata de la misma e indisoluble vulneración, basada en las mismas infracciones, excesos y omisiones, lo que afecta a todo lo encontrado durante el registro.



No en vano, es significativo lo que señala la AP Pontevedra en la sentencia tantas veces mencionada:

*"[...] En el caso que nos ocupa, la falta de una relación del material intervenido en el registro, de la adopción de algún tipo de medida de control y custodia del mismo, la falta de constancia acerca de cómo se recogió y de cómo se conservó para garantizar su integridad y evitar cualquier tipo de alteración o manipulación, no permite decidir tal como concluye el Juzgador, si los archivos informáticos, la contabilidad analítica, las hojas de cálculo, los registros de caja extracontable, las bases de datos de las Fiestas, las hojas de cálculo Excel con información adicional, la documentación administrativa recogida en fases enviados y recibidos y en documentos escaneados y otra serie de documentación administrativa que la inspección denomina "fichas de contratación" que se dicen recogidos con ocasión de la entrada y registro, son los mismos que los que fueron utilizados para elaborar el llamado informe de delito (f. 17 y 17 vuelto).*

*La falta de control es esencial y vulnera el derecho al proceso con todas las garantías del art. 24.1 CE afectando sustancialmente a los derechos de defensa y contradicción de los acusados. Y ese resultado no puede ser objeto de convalidación por los testimonios de quienes, no consta que hubiesen adoptado las medidas mínimas en orden a la relación, identificación y custodia de la fuente de prueba, pues sus testimonios difícilmente podrían ser contrastados en su verosimilitud y proporcionalidad de la actuación, al faltar toda constatación formal de un resultado del registro. Ello no permite un juicio de fiabilidad con mínimas garantías, convirtiéndose en prueba la palabra del testigo, pese a la sustancial omisión de las formalidades que en garantía de su resultado y de los derechos de los interesados establece la norma, lo cual en este ámbito penal, no consideramos admisible".*

Basta, por tanto, para extender el efecto de nulidad al caso presente con la mención, en la sentencia penal, a la inexistencia de dato alguno acerca de la identificación de las pruebas, de su titularidad, de su ordenada custodia y de la identidad con la que sirvió para, a partir de la ejecución de tan irregular e informal registro, no sólo establecer una deuda tributaria al Sr. Eloy ... distinta, obviamente, de aquella que motivó la entrada en domicilio protegido, sino, además, sancionarle, sobre la base de una prueba ilícita.

**12)** Cabe señalar, por consiguiente, que nada hay en la lacónica sentencia que permita adoptar como criterio que el registro, a la vista del modo de practicarlo, fuera posible considerarlo lícito o correcto, ni la Sala de esta jurisdicción de Galicia examina tal cuestión, ni siquiera mínimamente, siendo de indicar que el Abogado del Estado también prescinde de toda consideración al respecto, porque tampoco la examina. Parte la sentencia de una idea errónea acerca de la firmeza del auto para derivar de tal dato, de forma no formalmente justificada, la validez no ya del auto judicial mismo, que no está en tela de juicio, sino de las actuaciones administrativas seguidas al amparo de la autorización y que, cuando menos, se llevaron a efecto con carencia absoluta de reflejo documental (véanse al respecto los arts. 35, 35 y 53 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) en relación con los arts. 172.4, 175 y 176 RGAT.

**13)** El concepto del *hallazgo casual* se da en este caso, a efectos de proyectar sobre la prueba así obtenida, para su utilización, las garantías y exigencias plasmadas en la jurisprudencia de la Sala Tercera a que hemos hecho constante alusión, porque el propósito de la solicitud y el ámbito de la autorización judicial, que se otorgan en garantía, en un principio, del art. 18.2 CE, se limitaba, de una parte, a las sociedades mercantiles citadas en el auto de autorización; y, de otra, a la comprobación del I. Sociedades e IVA de determinadas mercantiles.

En cambio, la documental incautada durante el transcurso de la intervención administrativa en el domicilio de tales empresas se refiere, además, a terceros que han sido tratados siempre como terceros (y no sólo en relación solo con el domicilio afectado) sino también con la regularización a que se tendía con la entrada, por la propia Administración. Desde esta perspectiva, estamos ante un *hallazgo casual* porque comprende datos o elementos de convicción hallados en una entrada justificada para la averiguación de la situación fiscal de otras personas -jurídicas- y por impuestos diferentes a los luego exigidos al recurrente y otros.

**14)** No cabe olvidar que el *hallazgo casual* es un concepto que, incorporado, en garantía de los derechos fundamentales, desde la dogmática del proceso penal, donde encuentra su aplicación más directa, está estrechamente relacionado con las intervenciones judiciales en tales derechos -como sucede con la entrada y registro en domicilio o con las intervenciones telefónicas- que han de caracterizarse, en cualquier caso, por los principios de proporcionalidad y especialidad. Quiere ello decir que las autorizaciones, sean penales o administrativas, no se dan en blanco, ni abiertas o indefinidas, para buscar e intervenir cualquier prueba u objeto que se encuentre, sino que van encaminadas a la captación de información previamente identificada, al menos de un modo más o menos concreto, en la respectiva solicitud, que haga estrictamente necesario el registro como única forma de obtención.

El empleo, pues, de la documentación requisada, *inaudita parte*, a terceros ajenos al ámbito protector del auto de autorización, en esa diligencia que lo ejecuta, es un *hallazgo casual*, supeditado en su validez a la regularidad



del acto en que se lleva a cabo, conforme a la reiterada jurisprudencia de esta Sala Tercera plasmada en varias sentencias de la Sección 3ª.

**15)** En cualquier caso, la actuación de la Administración ha bordeado, cuando menos, la *vía de hecho*, si es que no incurre en ella, dado el alejamiento, no sólo de los términos del auto legitimador, sino de cualquier atisbo de objetividad y respeto a los derechos del registrado y de terceros:

**a)** no se levantó acta de constancia por funcionario alguno (en contra de lo estatuido en los *arts. 175 y 176 RGAT*). Esto es, estamos ante una actuación meramente material de cuyo resultado no hay constancia directa, salvo en sus efectos posteriores, lo que sólo puede aceptarse y rebatirse creyendo a la Administración si asegura que la diligencia fue correcta, pues no existe posibilidad alguna de reaccionar frente al modo de captación de la información de terceros. Debe señalarse a este respecto que, a diferencia de los artículos 566 y siguientes de la LECrim., que rodean de garantías directas e insoslayables la entrada y registro, y al menos asegura la presencia de un fedatario público y del inspeccionado, representante, familiar o testigos, la del orden administrativo, presidida por una muy notable carencia normativa, se confía, sin cautelas ni controles, al buen hacer administrativos.

**b)** No se dio cuenta, además, al juez autorizante, del hallazgo de pruebas ajenas a las que en la solicitud justificaron la entrada, fuera casual o no, esto es, de la documentación requisada relativa a terceros, conforme exige el *art. 172 RGAT*: "*Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados*".

Este trámite, habitualmente omitido, es esencial en la medida en que permite al juez de la autorización controlar la regularidad de ésta *ex post facto*, esto es, desde el punto de vista de la sujeción de la práctica de la prueba a los términos subjetivos, objetivos y temporales que operan como condición en el auto de entrada. Si no, la Administración tiene un poder libérrimo e incontrolable si quiere llevarla a término sin documentarla y sin atenerse a una captación selectiva y respetuosa de información de los titulares de los domicilios o de terceros.

Tales excesos no están amparados, obviamente, por el principio de autotutela ni, menos aún, encuentran su justificación en el artículo 31.1 CE, pues el deber constitucional de contribuir -que no está, en cualquier caso, en la relación de los derechos fundamentales- está siempre supeditado al de legalidad: existe el deber de contribuir no más allá de la capacidad económica; el deber de contribuir de acuerdo con la ley y en virtud de datos e indicios que se hayan obtenido de un modo regular y respetuoso con los derechos del comprobado, máxime cuando la información se obtuvo como prueba incautada, sin su conocimiento, en el registro practicado a un tercero.

**c)** Lo más grave que expresa la sentencia absolutoria penal es que en la prueba de captación o requisa de la documentación *no hay reseña alguna ni constancia de qué documentos incriminatorios para el Sr. Eloy ...* fueron intervenidos por la Administración, como habría hecho sin duda un secretario judicial en una diligencia penal (por cierto, en unas actuaciones que claramente estaban, desde el principio, bajo sospecha inequívoca de delito, frente al Sr. Primitivo -LITO- o sus empresas, no se comprende bien cómo no se pidió la autorización de entrada al juez de instrucción en el seno de unas actuaciones penales iniciadas por virtud de denuncia o querrela).

Ello significa que no hay constancia alguna de que la documentación captada, relevante para iniciar la comprobación al aquí recurrente, coincida con certeza con la utilizada luego, efectivamente, para regularizar y sancionar. Es de recordar, a tal efecto, que el hecho de que la entrada acordada y ejecutada de esa manera tan desatenta a los derechos de los ciudadanos fuera en el domicilio de otros sujetos de derecho reduce aún más las posibilidades de defensa del aquí recurrente, que ni fue parte en el procedimiento, ni conoció la diligencia, ni pudo personarse ni oponerse, ni pudo cotejar, *a posteriori*, esa identidad documental.

**16)** Hasta tal punto esto es así que la propia Ministra de Hacienda, en la parte final del acuerdo de revisión de oficio del acto nulo, *reconoce que no puede determinar qué clase de documentos que sirvieron para liquidar -y,* lo que es cualitativamente más grave, para sancionar- proceden del registro autorizado por el juez. Esto afecta a la cadena de custodia, o a su falta de prueba, que en modo alguno puede perjudicar al afectado, al tercero a quien se refiere la prueba de cargo.

Tal conclusión deriva de modo directo de lo que afirma al respecto el muy documentado dictamen del Consejo de Estado, a propósito de la documentación incautada y su identidad con la tomada en consideración a efectos de la inspección posteriormente seguida.

El AE, en un argumento que no parece muy sólido, afirma que si el interesado hubiera tenido dudas acerca de la *cadena de custodia* las debió poner de manifiesto, siendo así que no ha denunciado esa situación.





Sin embargo, lo relevante es que la prueba acabada de esa coincidencia documental -en tanto garantía de los derechos fundamentales del regularizado- debe acreditarla la Administración, que es la que invadió el derecho fundamental y no documentó ni identificó, como debía, el material incautado. Lo contrario implicaría una *diabolica probatio*, por la que un tercero, no llamado ni notificado antes ni después del auto, ni del resultado de su práctica, ha de adivinar que los documentos incautados que le perjudican (y que no conoce ni puede conocer, dada la forma en que fue conducida la diligencia) son los mismos que sirvieron para liquidarle y sancionarle.

A este respecto, el acta de disconformidad extendida al Sr. Eloy ... el 21 de octubre de 2015 comienza con las siguientes afirmaciones:

*"1. La situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario es la siguiente:*

*No se han exhibido ni los libros ni los registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo y requeridos por la Inspección. Sin embargo, los registros auxiliares y los datos y documentación extracontable en poder de la Administración han permitido determinar su situación tributaria"*, afirmación equívoca e inexpresiva de la identidad y contenido de los documentos incautados con ocasión del registro, indeterminación que resalta asimismo el acuerdo ministerial que anuló de pleno derecho las liquidaciones y sanciones giradas e impuestas a un tercero.

Por lo demás, que el auto de entrada fuera firme -aspecto en que se insiste- no entorpece en lo más mínimo lo que estamos sosteniendo, pues al margen de otras consideraciones, el *factum* de la sentencia penal sitúa los graves incumplimientos por parte de la AEAT, no en el auto de autorización judicial -a cuyos términos era completamente ajeno el interesado, que carecía de legitimación para recurrirlo- si no en la viciada y anómala práctica de la entrada, y así lo aseveran con inhabitual claridad y contundencia tanto el juzgado como la Sala de la jurisdicción penal en Pontevedra, y así también lo reconoce la Ministra de Hacienda, como órgano directivo de la propia Administración autora de los actos de liquidación y sanción inspirados en actuaciones nulas, que toma como base de su decisión de anular de oficio -algo que, obviamente, no sucede todos los días- la fundamentación de tales sentencias, a la hora de anular de pleno derecho, por vulneración de los derechos fundamentales, las liquidaciones y sanciones de otro encausado ( art. 217.1.a) LGT).

Por todas las razones expresadas, consideramos que es preciso casar la sentencia impugnada, en tanto acepta como válidas para la regularización y la sanción al interesado de pruebas aquejadas de nulidad radical, por infracción del contenido esencial de derechos fundamentales ( art. 217.1.a) LGT).

**CUARTO.- Consideraciones adicionales acerca de la prueba documental sobrevenida, aportada por el recurrente al amparo del artículo 271 de la LEC .**

1. Como indicamos al reseñar los antecedentes de hecho, la parte recurrente presentó escrito de 22 de abril de 2021, junto al que aportaba, al amparo del artículo 271 LEC, los siguientes documentos:

a) de un lado, la Orden de la Ministra de Hacienda de 21 de septiembre de 2020 por la que, de acuerdo con el dictamen preceptivo del Consejo de Estado, se estima la petición de revisión formulada por d... (no se identifica el destinatario) por la que interesa, al amparo de lo dispuesto en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones y sanciones derivadas de las actas de disconformidad... incoadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Galicia.

b) de otro, el dictamen preceptivo del Consejo de Estado, emitido en el expediente número NUM008 , que es el precedente del acto anteriormente mencionado, en el cual se muestra favorable a la declaración de nulidad de pleno derecho solicitada, por haber sido dictadas las liquidaciones y sanciones con vulneración de los derechos fundamentales.

2. El Abogado del Estado se opuso a la admisión como prueba de tales documentos y, en todo caso, de su relevancia. Señala al respecto que *"la documentación aportada y en particular la resolución del Departamento de Inspección de 21-9-2020, por la que se estima una solicitud de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, no es condicionante o decisiva para resolver la cuestión planteada en el presente recurso ya que afecta a un tercero no identificado cuya situación fáctica nos resulta desconocida..."*.

*"...SEGUNDA.- Sobre el alcance probatorio del documento.*

*Por la misma razón, esto es, la falta de identificación del interesado que impide determinar las circunstancias concretas que concurren y que han llevado al Consejo de Estado a emitir un informe favorable a la solicitud de nulidad de pleno derecho, debe cuestionarse el alcance probatorio de los documentos aportados, sin que puedan tenerse en cuenta por la Sala para resolver el debate planteado.*



*Sin revelar la identidad del posible interesado, algo que está vedado a la Administración tributaria en virtud del deber de reserva consagrado en el art. 95 LGT, sí que conviene precisar que los posibles obligados tributarios afectados por la entrada y registro en las instalaciones de las empresas del Grupo Lito presentan diferencias significativas de carácter fáctico, según pertenezcan a uno de los dos grupos siguientes: ...".*

**3.** No puede afirmarse que lo reconocido para un tercero por la Administración del Estado -la nulidad de pleno derecho- no sea aplicable a este caso, porque sí consideramos que ha de partirse de una identidad de situaciones que no se ha desmentido: nulidad penal de la prueba, hallazgo casual de documentos que afectan a terceros, infracción de derechos fundamentales, sujeción de la Administración a la infracción de estos derechos fundamentales como causa de nulidad radical, situación jurídica del beneficiado por la nulidad radical como representante o agente del grupo LITO, etc...

Por lo demás, el AE no opone problema de admisibilidad formal del documento, al amparo del art. 271 LEC, por razones temporales, probablemente por tratarse de un tercero y la dificultad para precisar una fecha de conocimiento.

**4.** En contra de tal opinión, consideramos que debe darse validez y aplicabilidad, en este caso, a una prueba derivada de actos de revisión de la propia Administración a la que aquél, el Abogado del Estado, representa y defiende por ministerio de la Ley, pues lo contrario sería incurrir en una notable incoherencia. En todo caso, dado que la falta de identidad del beneficiario de esos actos, que se invoca como obstáculo, no obedece a razón válida que pueda perjudicar al recurrente, pues se basa en el secreto de la identidad del favorecido por el acto, tendría que ser el representante de la Administración quien acreditase cumplidamente que quien obtuvo la nulidad radical de la regularización y sanción padecida, por haberse lesionado sus derechos fundamentales susceptibles de amparo ( art. 217.1.a) LGT) -a cuya identidad puede tener acceso- y el recurrente no se encuentran en la misma posición jurídica y, por tanto, este no merece la anulación de pleno derecho de los actos, tanto de liquidación como de sanción.

**5.** De todos modos, la orden de la Ministra de Hacienda, en la resolución que invalida de pleno derecho las liquidaciones y sanciones de ese tercero y el dictamen previo del Consejo de Estado insisten en *la nulidad de toda la prueba documental intervenida -sin distinción alguna entre casos distintos- a terceros por la AEAT con motivo de la entrada y registro efectuada el 27 de noviembre de 2013 en los domicilios de varias personas jurídicas vinculadas al GRUPO LITO*, lo que extiende el efecto de esa nulidad, o de la causa determinante, a todos esos terceros, incluido el ahora recurrente.

Como conclusión, puede afirmarse que el recurrente, de no reconocerse en sede casacional, que la regularización y sanción seguida frente a él es nula y que la prueba de cargo en que se basó una y otra se obtuvo con flagrante infracción de los derechos fundamentales, sería de peor condición, sin causa alguna justificada, tanto **(a)** respecto de los absueltos en el proceso penal, para los que sí regiría, en la tesis de la sentencia de instancia, la nulidad de lo actuado por infracción de derechos fundamentales en la prueba de cargo fundamental; y **(b)** respecto del favorecido o favorecidos por la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones y sanciones de quienes se encuentran en una misma situación jurídica.

En tal caso, sería de mejor condición y mejor tratado quien dejase firme un acto, por no recurrirlo, y luego promoviera frente a ellos la nulidad de oficio del art. 217 LGT -contra actos firmes-, que quien prosiguiera la impugnación administrativa y judicial para que los Tribunales de Justicia, máximos garantes de los derechos fundamentales, desconozcan finalmente los actos propios de la Administración al reconocer que ha actuado con infracción de los derechos fundamentales, al anular de pleno derecho los actos de liquidación y sanción de un tercero, por haber sido obtenidos con violación de aquellos ( art. 217.1.a) LGT).

En resumen, no pueden los tribunales de justicia ir más allá, en la defensa de la posición jurídica de la Administración, de donde llega ésta, razonablemente, en la defensa de sus propios actos administrativos.

**6.** Recapitulando la cuestión atinente a la influencia de esa documental aportada tras el escrito de oposición, hemos de reparar en que, en otro asunto distinto, referido a otro regularizado por virtud de documentos supuestamente obtenidos en el mismo registro efectuado, la Ministra de Hacienda ha declarado la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones y sanciones correspondientes a los mismos tributos y ejercicios, por estar incursos tales actos en la violación del contenido esencial de los derechos fundamentales ( art. 217.1.a) LGT).

El fundamento de la decisión ministerial de revisar sus propios actos nulos radica en que los documentos incautados al tercero (que recurre en la misma situación jurídica que el interesado aquí), siguiendo con ello el dictamen del Consejo de Estado, que a su vez se basa en la jurisprudencia penal -de la que hemos dado ya cuenta bastante-, no se sabe si se corresponden con los que se utilizaron para regularizar y sancionar y, además, participan de la situación jurídica creada como fundamento de la absolución penal (la prueba ilícitamente obtenida).



El acuerdo de la Ministra de Hacienda, que se adopta en aplicación del art. 217.1.a) LGT toma como fundamento el del Dictamen del Consejo de Estado, emitido en el expediente número NUM008 , en el que señala que:

*"...aplicada la jurisprudencia expuesta al presente caso, no cabe sino concluir que concurre la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria : La consideración fundamental, a los efectos de la revisión de oficio ahora examinada, y que resulta con rotundidad de las sentencias del juzgado de lo penal nº 1 de Pontevedra y de la Audiencia Provincial de Pontevedra (...) es la nulidad por infracción del artículo 24 de la Constitución y por aplicación del artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , de toda la prueba documental obtenida por la AEAT con motivo de la entrada y registro efectuada el 27 de noviembre de 2013 en los domicilios de varias personas jurídicas vinculadas al GRUPO LITO; nulidad que se hace extensible, por virtud de la conexión de antijuridicidad apreciada en sede jurisdiccional, a diversas pruebas testificales y periciales de ellas derivadas".*

Concordantemente con el mencionado dictamen del Consejo de Estado, la Ministra de Hacienda decreta la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria en aquel supuesto -liquidación y sanción, como aquí sucede-, sobre la base de que la nulidad -en el procedimiento penal- de la prueba obtenida en la mencionada entrada y registro en las oficinas del GRUPO LITO- ha de proyectarse también y de modo necesario sobre la eventual eficacia de la citada prueba como fundamento de las ulteriores actuaciones tributarias. Siendo lo primordial las afirmaciones y conclusiones que pone de manifiesto tanto la Sentencia del Juzgado de lo Penal nº 1 de Pontevedra de fecha 21 de febrero de 2018 dictada en el procedimiento 314/2017 como la posterior dictada en el recurso de apelación 648/2018, dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Pontevedra de fecha 5 de febrero de 2019.

7. El fundamento de la nulidad radical de las liquidaciones y sanciones que se acuerda en relación con otro regularizado, y que se aprecia de oficio -aunque instada por el interesado en ese asunto- es el de que toda la documentación obtenida en la diligencia de registro jurisdiccionalmente acordada viola el art. 24.2 CE, con infracción consecuente del art. 11 LOPJ, cuyo apartado 1 señala:

*"Artículo 11.*

*1. En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales".*

8. La resolución que declara la nulidad de pleno derecho de los actos de liquidación y sanción en circunstancias idénticas, o al menos similares, a las que concurren en el caso del Sr. Eloy ..., se remite a los puntos 5º y 7º del dictamen del CE, que a su vez sintetiza los razonamientos de la sentencia de apelación, de 5 de noviembre de 2019, de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Pontevedra: (FF.JJ. 1º y 3º), en estos términos:

*"[...] PRIMERO.- La sentencia del juzgado de lo penal número Uno de los de Pontevedra absuelve a los acusados [...], de los dos delitos contra la Hacienda Pública del art. 305.1 CP, por elusión del abono del IVA correspondiente a los ejercicios del 2011 y del 2012 en base a su participación al 33,33% en la denominada orquesta Filadelfia, habiéndose fijado conforme a los escritos de acusación, la cuota defraudada en 135.607,88 en el ejercicio del 2011 y de 148.706,62 en el ejercicio del 2012.*

*La absolución se basa en la falta de prueba de cargo relativa al aspecto contable y tributario así como de la autoría de la defraudación y de las cuotas de IVA que se dicen defraudadas, al declararse nula la prueba documental obtenida en la entrada y registro practicada por funcionarios de la AEAT y las que de ella derivan en conexión de antijuridicidad.*

*El juzgador sustenta la declaración de nulidad en base a los siguientes argumentos:*

*Salvo la presencia del Secretario Judicial en la práctica de la entrada y registro llevada a cabo con motivo de una actuación inspectora de la Agencia Tributaria, el Tribunal Constitucional (con cita de la STC 50/1995 del 23 febrero ) exige que se cumplan los mismos requisitos que si de una investigación penal se tratara, siendo de aplicación los preceptos de la LECRIM que regulan la entrada y registro. El sometimiento de la facultad inspectora de la Agencia Tributaria a los principios rectores del proceso penal (con ciertos matices) ha sido proclamado por el Tribunal Constitucional en STC 8/06/1981 , dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.*

*Sin embargo, dada la notoria diferencia en los métodos de investigación entre el procedimiento administrativo y el penal, la investigación administrativa carece de valor probatorio en la fase judicial que deberá proceder a efectuar la correspondiente investigación, conforme a las garantías del principio acusatorio y de la presunción de inocencia, debiendo la obtención de pruebas someterse a los medios legítimos con arreglo al derecho aplicable".*



En definitiva, consideramos que la propia actitud diligente de la Administración activa, a través de sus órganos superiores, desactivando la validez de las pruebas empleadas en la inspección y sanción de los terceros afectados por la incautación masiva e indefinida de prueba, como lo es el Sr. L..., han de servir para reflejar la existencia de un acto propio de la Administración que no puede ser desdeñado por los Tribunales de Justicia, yendo más allá, en la defensa de la actuación de ésta, de donde ha ido el titular del departamento, respaldado en todo por el detallado y completo dictamen del Consejo de Estado.

Es cierto que se trata de un hecho nuevo o, por tratar de ser más precisos, de una prueba nueva -que no se refiere directamente a un hecho, sino a una decisión de la Administración- y, en tal carácter y situación, no pudo ser tenida en cuenta, por obvias razones cronológicas, por el Tribunal de instancia a la hora de fallar el litigio. Pero no es menos cierto que la comprensión de este nuevo acto de decisión revisoria incondicional y clara de todo lo actuado respecto de terceros, hace menos comprensible la defensa a ultranza de la Sala de instancia respecto de los actos enjuiciados ante ella, aun observado con la perspectiva que ofrece el conocimiento de los actos posteriores.

**QUINTO.- Interpretación jurídica de las cuestiones planteadas en el auto de admisión, a efectos de jurisprudencia.**

La cuestión interpretativa que la Sección de Admisión de esta Sala nos propone, debe ser contestada del siguiente modo, a efectos de fijación de doctrina jurisprudencial:

1) La Administración tributaria no puede realizar válidamente comprobaciones, determinar liquidaciones o imponer sanciones a un obligado tributario tomando como fundamento fáctico de la obligación fiscal supuestamente incumplida los documentos o pruebas incautados como consecuencia de un registro practicado en el domicilio de terceros (aunque se haya autorizado la entrada y registro por el juez de esta jurisdicción), cuando tales documentos fueron considerados nulos en sentencia penal firme, por estar incursos en vulneración de derechos fundamentales en su obtención.

Aun cuando tal declaración penal no se hubiera llevado a cabo formalmente, la nulidad procedería de lo establecido en el art. 11 LOPJ, conforme al cual "*no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales*".

2) El exceso de los funcionarios de la Administración tributaria sobre lo autorizado en el auto judicial es contrario a derecho y deber ser controlado, *a posteriori*, por el propio juez autorizando, a través del mecanismo de dación de cuenta que la Administración está obligada a realizar, art. 172 RGAT, sin que la infracción de dicho trámite deba perjudicar al afectado por él.

3) Se consideran *hallazgos casuales* los documentos referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los que se obtuvo la autorización judicial de entrada y registro y, por tanto, supeditados en su validez como prueba y en su idoneidad para servir de base a las actuaciones inspectoras y sancionadoras a la licitud y regularidad del registro de que se trate, lo que afecta tanto a su adopción y autorización como al modo de efectuarse su práctica.

4) La acreditación, por la Administración tributaria, de que la prueba obtenida, como hallazgo casual, en el registro de un tercero, con finalidad de determinar otros tributos, no es la misma utilizada en la ulterior regularización y sanción, a efectos de determinar el alcance y extensión de la prueba nula, es carga que corresponde a la Administración, dado su deber de identificar y custodiar pertinentemente la prueba obtenida en un registro, máxime si pertenece o afecta a terceros [...].

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 14 de julio de 2021 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

**TERCERO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.**

Consecuencia necesaria de todo lo expuesto y de la interpretación que hemos efectuado sobre los artículos 18.2 y 24.2 CE, en relación con los artículos 10 y 11 LOPJ, artículos 143.2 LGT y 172 a 175 del RGAT, con sus concordantes, es que el recurso de casación debe ser estimado, toda vez que el criterio establecido por la Sala de instancia es disconforme a Derecho, ya que interpreta incorrectamente tales preceptos.

La declaración de haber lugar al recurso de casación conlleva la estimación del recurso contencioso-administrativo.

**CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.**



En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo.

## FALLO

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico quinto de la sentencia de 14 de julio de 2021, pronunciada en el recurso de casación núm. 3895/2020 .

**Segundo.** Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Patricia Díaz Muiño, en nombre y representación de don **Gonzalo** , contra la sentencia de 1 de julio de 2020 dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso núm. 15136/2019, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 15136/2019, interpuesto por don Gonzalo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de 20 de diciembre de 2018, sobre liquidaciones provisionales practicadas por el concepto del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"], ejercicios 2009 a 2012, y sanciones por falta de ingreso de las cantidades adeudadas dimanantes de estas, declarando la nulidad de tales actos de revisión, liquidación y sanción, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, por haberse vulnerado en ellos el contenido esencial del derecho fundamental a no padecer indefensión, con todos los efectos legales inherentes a dicha declaración.

**Cuarto.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

## VOTO PARTICULAR

QUE FORMULA EL EXCMO. SR. D. MAGISTRADO JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ A LA SENTENCIA DICTADA EN EL RECURSO DE CASACIÓN NÚMERO 5427/2020.

Me remito al Voto Particular emitido en la sentencia dictada por esta Sala y Sección en el recurso de casación núm. 3895/2020, dándolo por reproducido íntegramente en esta sentencia.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se disiente.