



Roj: **ATS 10989/2021 - ECLI:ES:TS:2021:10989A**

Id Cendoj: **28079130012021201776**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **15/09/2021**

Nº de Recurso: **247/2021**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **TEAR, Comunidad de Galicia, 8-02-2019,**  
**STSJ GAL 6169/2020,**  
**ATS 10989/2021**

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Fecha del auto: 15/09/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 247/2021

Materia: ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M. Concepción Riaño Valentín

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 247/2021

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M. Concepción Riaño Valentín

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Segundo Menéndez Pérez, presidente



D<sup>a</sup>. María Isabel Perelló Doménech

D<sup>a</sup>. Inés Huerta Garicano

D. Rafael Toledano Cantero

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de septiembre de 2021.

## HECHOS

**PRIMERO.** - 1. La procuradora doña Patricia Díaz Muíño, en representación de don Ismael, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 23 de octubre de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia ("TSJ") de Galicia en el recurso 15264/2019, en materia referente al Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA"), ejercicios 2010 a 2012, y sanción.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica:

**2.1.** 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"].

**2.2.** 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.** Razona que las infracciones cometidas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, pues si la Sala de instancia "se hubiese ajustado a la doctrina jurisprudencial sobre la prejudicialidad penal en la jurisdicción contenciosa y a la jurisprudencia de TEDH, TC y de la Sala Tercera del TS, habría considerado ilícito el registro domiciliario por vulneración de derechos fundamentales, los materiales incautados carentes de toda validez probatoria y, en fin, la nulidad de los actos administrativos originarios por falta de pruebas".

**4.** Menciona que las normas cuya vulneración denuncia forman parte del Derecho estatal.

**5.** Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por las circunstancias recogidas en las letras a), b), c) y e) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como la presunción de la letra a) del apartado 3 de dicho precepto. Expone, en síntesis, lo que sigue:

"Afirmar que el derecho a la inviolabilidad del domicilio no solo protege a su titular directo, sino que su protección también alcanza a aquellas personas que, siendo ajenas al mismo, son objeto de ejercicio de las potestades administrativas del estado como consecuencia de los materiales aprehendidos en una diligencias de entrada y registro, irregular, desproporcionada y, sobre todo, previamente declarada ilícita por los jueces del orden penal, es algo "que trasciende el objeto del presente proceso" [art 88.2.c)], cuyo desconocimiento, como lo hace la Sentencia impugnada, puede ser "gravemente dañoso para los intereses generales" [art 88.2.b)] y que pone de manifiesto que la sentencia recurrida "interpreta y aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional." [art 88.2.e)].

(...)



En lo que hemos podido indagar, no existe ninguna Sentencia del TS que aborde de manera directa un supuesto como el aquí planteado, en el que se aúnan el principio de preferencia de la cosa juzgada positiva penal, la validación por un tribunal del orden contencioso de un registro domiciliario que incumplió las garantías procedimentales legal y jurisprudencialmente establecidas y manifiestamente desproporcionado. Concorre, pues, la presunción de un interés casacional objetivo prevista en el art. 88.3.b) [sic] de la LJCA".

**SEGUNDO.** - La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Galicia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 15 de diciembre de 2020, habiendo comparecido tanto don Ismael - recurrente-, como la Administración General del Estado -recurrida-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.** -1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89, apartado 1, LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86, apartados 1 y 2, LJCA) y don Ismael se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89, apartado 1, LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal, la doctrina del Tribunal Constitucional y la jurisprudencia que se entienden infringidas, alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala *a quo* o que ésta hubiera debido observar, aún sin ser alegadas, y se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia de instancia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89, apartado 2, letras a), b), d) y e), LJCA].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada: **(i)** sienta una doctrina sobre las infracciones que se denuncian que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA]; **(ii)** es susceptible de afectar a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA]; **(iii)** interpreta y aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional [ artículo 88.2.e) LJCA]; y **(iv)** aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA, aun cuando por un eventual *lapsus calami* el escrito de preparación se refiere al artículo 88.3.b) LJCA]. De las razones que se esgrimen para justificar la concurrencia de interés casacional objetivo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que puede darse por cumplido lo exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

**SEGUNDO.** - 1. 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. El análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos recogidos en la resolución impugnada, lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunos datos que han de ser tomados en consideración:

**a)** En el curso de las actuaciones inspectoras desarrolladas en relación con la actividad de producción musical y representación artística dirigida por don Luis 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 Ismael, a quien se procedió a regularizar su situación tributaria en relación con el IVA, ejercicios 2010, 2011 y 2012, y a sancionar su conducta.

**b)** Paralelamente a las actuaciones seguidas contra el hoy recurrente en casación, 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 Luis y el Grupo Lito, si bien respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA"), ejercicios 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 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 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.

(...) 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).

(...) Por otra parte se infringieron las garantías mínimas legales y entendemos que constitucionales, en su realización. La falta de levantamiento de un Acta relacionando la documentación intervenida junto con la falta de comunicación del resultado del registro a la autoridad judicial que la autorizó supera a nuestro juicio el marco de la infracción de la legalidad ordinaria, para conformar una quiebra sustancial en el control de la fuente de prueba que de ser admitida como prueba de cargo, vulneraría el derecho a un proceso con todas las garantías, ( art. 24.2 CE) por vulnerar el derecho de defensa de los acusados, ocasionándoles efectiva indefensión.

El resultado del registro será inválido no solamente cuando se hubiera vulnerado el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ( art. 18.2CE por defecto de autorización - inexistencia de autorización judicial, falta del consentimiento del titular, inexistencia de flagrancia-) sino también cuando con su práctica se hubiere vulnerado otro derecho fundamental, pues conforme dispone el art. 11.1 LOPJ no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales" (FFDD 3º y 4º)".

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, reclamación que fue estimada en parte por resolución de



8 de febrero de 2019, 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 aquéllos.

**d)** Contra la citada resolución, don Ismael interpuso ante el TSJ de Galicia recurso contencioso-administrativo, desestimado por sentencia de 23 de octubre de 2020, objeto del presente recurso de casación.

**TERCERO.** - 1. El artículo 9.3 CE señala que " *[l]a Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*".

2. El artículo 18.2 CE recoge que " *[e]l domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito*".

3. El artículo 24 CE expresa lo que sigue:

" 1. *Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.*

2. *Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.*

*La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos*".

4. El artículo 10.2 LOPJ recoge que " *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 aquella no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca*".

5. El artículo 11.1 LOPJ explicita que " *[e]n 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*".

6. El artículo 143.2 LGT declara que " *[l]as actas son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma*".

7. El artículo 172.4 RGGI indica que " *[u]na vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados*".

**CUARTO.** - La Sala de instancia expresa lo siguiente con relación a los documentos incautados en el registro domiciliario realizado a don Luis , con remisión a la sentencia nº 17/2020:

"[E]sta 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 formularse 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 do contencioso de... El único titular del derecho del artículo 18.2 CE es la XXXX, que era la única que podía entender vulnerada su intimidad domiciliar 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 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 XXXX, 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 aprecia en qué medida la inspección pudo vulnerar los derechos del recurrente cuando, tras el examen de la documentación de la XXXX - 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 de las actuaciones que puedan iniciarse contra él, 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 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. Teófilo 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" (FD 1º).

**QUINTO. - 1.** La STC 24/1984, de 23 de febrero [ES:TC:1984:24] indicó que la circunstancia de "[q]ue sobre un mismo material probatorio se produzcan dos simultáneas y dispares apreciaciones conducentes a otras tantas resoluciones judiciales no es, sin más, un "evento anómalo" (por emplear la expresión del Fiscal en este proceso) ni mucho menos contrario a la Constitución, pero es lo cierto que el ordenamiento, en aras sobre todo de la seguridad jurídica, regula y delimita los resultados de una diversidad de pronunciamientos acerca de unos mismos hechos: los efectos de la cosa juzgada, la firmeza de las resoluciones y las cuestiones prejudiciales son, entre otras, instituciones orientadas a tal fin" (FD 1º). Posteriormente recoge que "[e]n la realidad jurídica, esto es, en la realidad histórica relevante para el Derecho, no puede admitirse que algo es y no es, que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, o, por decirlo en los términos del fundamento jurídico 6 de nuestra Sentencia de 3 de octubre de 1983, "es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado", pues a ello se oponen no sólo principios elementales de la lógica jurídica y extrajurídica, sino el principio de seguridad jurídica constitucionalizado en el art. 9.3" (FD 3º).

**2.** Por otro lado, la STC 158/1985, de 26 de noviembre [ES:TC:1985:158], alude a "la necesidad de arbitrar medios para evitar contradicciones entre las decisiones judiciales referidas a los mismos hechos y para remediarlos si se han producido. Ello supone que si existe una resolución firme dictada en un orden jurisdiccional, otros órganos judiciales que conozcan del mismo asunto deberán también asumir como ciertos los hechos declarados tales por la primera resolución, o justificar la distinta apreciación que hacen de los mismos. Conviene insistir en que esta situación no supone la primacía o la competencia específica de una



jurisdicción, que sólo se produciría cuando así lo determine el ordenamiento jurídico, como ocurrirá, por ejemplo, cuando una decisión tenga carácter prejudicial respecto a otra. Fuera de esos casos, lo que cuenta es que el Estado, a través de uno de sus órganos jurisdiccionales, ha declarado la existencia o inexistencia de unos hechos, y no cabe, por las razones expresadas anteriormente, que otro órgano jurisdiccional del mismo Estado desconozca dicha declaración. Naturalmente, para que un órgano judicial tome en cuenta una resolución firme de otro órgano es preciso que tenga conocimiento oficial de la misma, porque se halla incorporada al proceso que ante él se tramita, y, naturalmente, también el órgano judicial que haya de resolver en segundo lugar podrá razonadamente desechar la identidad de situaciones cuando la contradicción sea sólo aparente, o existan razones que justifiquen una diversa apreciación de los hechos. No se trata, pues, de que una jurisdicción haya de aceptar siempre de forma mecánica lo declarado por otra jurisdicción, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada, de acuerdo por otra parte con la reiteradísima doctrina de este Tribunal Constitucional, según la cual el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otros, el de obtener una resolución fundada en Derecho. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por otro órgano, el que pronuncia la segunda debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio" (FD 6º).

**3.** En la sentencia de esta Sala de 7 de julio de 2011 (casación número 5417/2009; ES:TS:2011:4956), aludiendo a las dos resoluciones del Tribunal Constitucional antes referidas, se indicó que la doctrina citada "se hace patente en la Ley de Enjuiciamiento Criminal (artículo 116, en lo que respecta a las sentencias penales declaren que no existió el hecho del que pudiera derivarse una acción civil), en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, en la redacción vigente en el momento de los hechos y en el artículo 66.2 *in fine* del Reglamento General de Inspección, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, en cuanto dispone la necesidad de respetar los hechos declarados probados en sentencias absolutorias. Igualmente, en la doctrina tradicional de que las sentencias [absolutorias] vinculan en cuanto a los hechos declarados probados" (FD 4º).

**4.** Y la sentencia de esta Sala de 6 de abril de 2016 (casación número 113/2013; ES:TS:2016:1507) recogió lo que sigue:

"Desarrollado por tanto el registro de forma conforme a derecho, por cuanto contaba con la preceptiva autorización judicial idónea y su práctica fue idónea y proporcionada a su objetivo, el hecho es que un inspector de la Dirección de Investigación comprobó, al examinar el material incautado, la existencia de un mensaje a otra sociedad competidora (Suzuki) que incluía un listado de precios, con base en el cual se inició una investigación reservada por presunta colusión horizontal entre empresas competidoras que dio lugar a otro expediente (S/0280/10). El presente litigio tiene su origen precisamente en la impugnación de que dicho mensaje fuese incorporado a las actuaciones del referido expediente. Pues bien, habida cuenta de que el hallazgo casual del citado documento se produjo en el marco de un registro practicado de forma regular y conforme a derecho, nada hay que objetar a que la Comisión Nacional de la Competencia procediese a iniciar dicha investigación y abriese un expediente sancionador distinto encaminado a depurar otras conductas ilegales, así como que dicho documento fuese incorporado a tales actuaciones.

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" (FD 4º *in fine*).

**5.** Por citar una última resolución relacionada con hallazgos casuales obtenidos en registros domiciliarios, es preciso hacer referencia a que la doctrina mantenida en la sentencia citada en el apartado anterior se ha mantenido en las últimas resoluciones de esta Sala, entre las que cabría citar las sentencias de 26 de febrero de 2019 (RCA/2593/2018; ES:TS:2019:581), 22 de octubre de 2019 (RCA/5588/2018; ES:TS:2019:3256) y 29 de mayo de 2020 (RCA/170/2019; ES:TS:2020:1257).

**SEXTO. - 1.** A la vista de cuanto antecede, esta Sección de Admisión considera que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la siguiente cuestión jurídica:

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 constituirían "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.

2. La cuestión referida presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se trata de una cuestión no explícitamente resuelta por esta Sala a fecha de la interposición del recurso, con lo que concurre la presunción del artículo 88.3.a) LJCA. En efecto, la apreciación sobre la vulneración de derechos fundamentales en relación con una prueba obtenida por la Administración tributaria y que puede implicar consecuencias fiscales y penales es una cuestión jurídica y no fáctica, con lo que no resulta aplicable estrictamente la jurisprudencia de esta Sala y la doctrina del Tribunal Constitucional previamente mencionadas sobre la vinculación de los hechos declarados probados por la jurisdicción penal. Consecuentemente, resulta conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación.

3. Además, no es en modo alguno infrecuente que de la entrada y registro que se haya autorizado en relación con el domicilio de un determinado obligado tributario deriven consecuencias fiscales respecto de otros sujetos vinculados con aquél respecto de otros tributos y ejercicios distintos a aquellos que fueron autorizados por el juez de lo contencioso-administrativo. Y tampoco es extraordinario que en relación con algunos sujetos vinculados con el obligado tributario respecto del que se autorizó la entrada y el registro se sigan actuaciones penales, por la cuantía de los tributos dejados de ingresar, mientras que en lo que concierne a otros únicamente se sigan -por razón de la cuantía de las cuotas no ingresadas- actuaciones de regularización tributaria a la par que -en su caso- procedimientos sancionadores administrativos, y todo ello aun cuando en uno y otro caso las pruebas obtenidas conforme al auto que autorizó la entrada y registro del domicilio sean las mismas. Por tanto, resulta evidente que la cuestión es susceptible de afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo, así, del caso objeto del proceso, con lo que concurre también la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA.

4. Resta añadir que en el presente recurso de casación se plantea una cuestión sustancialmente idéntica a la que ya ha sido determinante de la admisión de tres recursos de casación (RRCA/2190/2020, ES:TS:2020:8561A; 2778/2020, ES:TS:2020:9249A, y 3895/2020, ECLI:ES:TS:2020:12583A), por autos de 8 de octubre de 2020, 15 de octubre de 2020 y 11 de diciembre de 2020, respectivamente.

Además, recientemente la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha dictado sentencia en el RCA 3895/2020, 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. En el mismo sentido, las sentencias de 16 de julio de 2021, dictadas en los RCA 2190/2020 y 2778/2020, ECLI:ES:TS:2021:3078 y ECLI:ES:TS:2021:3083, respectivamente.

5. Habiéndose apreciado interés casacional objetivo conforme a lo ya indicado, no es preciso examinar si concurren las restantes circunstancias alegadas por la parte recurrente en su escrito de preparación del recurso de casación para justificar su admisión a trámite.

**SÉPTIMO. -1.** En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la cuestión mencionada en el punto 1 del anterior razonamiento jurídico.

2. Los preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 9.3, 18.2 y 24 CE, los artículos 10.2 y 11.1 LOPJ y los artículos 143.2 y 172.4 LGT, sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otros, si así lo exigiere el debate finalmente trabado ( artículo 90.4 LJCA).

3. El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 LJCA).

**OCTAVO. -** Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página Web del Tribunal Supremo.

**NOVENO. -** Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión, de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### **La Sección de Admisión acuerda:**

1º) Admitir el recurso de casación RCA/247/2021, preparado por la procuradora doña Patricia Díaz Muiño, en representación de don Ismael, contra la sentencia dictada el 23 de octubre de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso 15264/2019.



2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste 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.*

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.

4º) Publicar este auto en la página Web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

7º) El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman.