

**Entrada y registro judicialmente autorizada en el domicilio de una empresa: los interrogatorios sorpresivos a trabajadores y directivos realizados por la Administración tributaria vulneran el derecho de defensa, pero no el de inviolabilidad del domicilio.**

**Juan Martínez Moya**

*Magistrado de la jurisdicción social (TSJ de Murcia).*

**Resumen:** *En el contexto de una entrada y registro judicialmente autorizada en el domicilio de una empresa, la Administración tributaria no está habilitada para interrogar a los directivos y empleados de una empresa en las dependencias de esta, sin preaviso y sin procedimiento específico y predeterminado. Si lo hace, vulnera el artículo 24 de la Constitución que garantiza el derecho fundamental con todas las garantías y sin indefensión, pero no infringe el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio del artículo 18 de la Constitución.*

**Palabras clave:** *Inviolabilidad del domicilio. Derecho a un proceso con todas las garantías. Interrogatorios. Trabajadores. Inspección tributaria.*

**Abstract:** *Dans le cadre d'une entrée et d'une perquisition judiciairement autorisées au domicile d'une société, l'administration fiscale n'est pas habilitée à interroger les dirigeants et les employés d'une société dans ses locaux, sans préavis et sans une procédure spécifique et prédéterminée. S'il le fait, il viole l'article 24 de la Constitution, qui garantit le droit fondamental avec toutes les garanties et sans défense, mais ne viole pas le droit fondamental à l'inviolabilité du domicile de l'article 18 de la Constitution.*

**Keywords:** *Inviolabilité du domicile. Droit à un procès avec toutes les garanties. Interrogatoires. Travailleurs. Inspection fiscale.*

---

## **I. Introducción**

En el contexto de una entrada y registro judicialmente autorizada en el domicilio de una empresa, cuyo objeto estaba ceñido al examen de libros y registros de contabilidad, de información en soporte informático, así como de archivos físicos de contratos, facturas, recibos, correspondencia y otra documentación con relevancia tributaria ¿puede la Administración tributaria legítimamente interrogar individualmente a los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada sobre las actividades de esta y sobre su trabajo, si esa actuación – los interrogatorios- no estaban recogida en el auto de autorización ni tampoco había sido previamente anunciada por la Administración Tributaria a la mercantil, ni a sus directivos ni a sus empleados de que serían interrogados? ¿Vulnera esta actuación el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio contemplado en el art. 18 de la CE? Y, para el caso de que se dé por buena la actuación de la Administración Tributaria en ese supuesto ¿se infringe el art. 24 CE que garantiza el derecho fundamental a un

proceso con todas las garantías y sin indefensión? En el caso, el procedimiento de inspección tributaria concluyó con una liquidación vinculada a un delito.

A estas dos preguntas da respuesta la sentencia del TS (Contencioso-Administrativo) de 2 de julio de 2024 que comentamos. Esta sentencia no es un criterio aislado. La Sala III va consolidando su doctrina sobre la intervención (y/o injerencia) de la Administración Tributaria en los derechos fundamentales: desde el control de la autoridad judicial en el domicilio constitucionalmente protegido, al propio concepto de domicilio, y al hecho de que no es predicable de lugares tales como un ordenador o dispositivo electrónico o al tratamiento de información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores teléfonos móviles, etc.)<sup>[1]</sup>.

Sin embargo, como veremos, la singularidad del caso analizado en la sentencia comentada se proyecta con relación al derecho de defensa. Las conexiones laborales y su extrapolación al ámbito inspector y sancionador laboral para cualquier atento lector son inevitables desde el momento que la Inspección interrogó también a trabajadores y las actuaciones se produjeron en el centro de trabajo.

## II. Identificación de la resolución judicial comentada

**Tipo de resolución judicial:** sentencia.

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

**Número de resolución judicial y fecha:** sentencia núm. 1173/2024, 2 de julio.

**Tipo y número recurso o procedimiento:** Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (LO 7/2015) núm. 5831/2023.

**ECLI:** ES:TS:2024:3653

**Fuente:** CENDOJ.

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

**Votos Particulares:** consta un Voto Particular del magistrado Excmo. Sr. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo.

## III. Problema suscitado. Hechos y antecedentes

*-En la vía administrativa* (interior del procedimiento administrativo de inspección tributaria)

En el curso de un procedimiento de inspección tributaria, la Agencia Estatal de Administración Tributaria solicitó autorización judicial de entrada y registro en el domicilio de la ahora recurrente, que fue concedida por *auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 29 de Madrid de 15 de octubre de 2021*.

El objeto de la entrada y registro debía consistir, con arreglo al citado auto, en el examen de libros y registros de contabilidad, de información en soporte informático, así como de archivos físicos de contratos, facturas, recibos, correspondencia y otra documentación con relevancia tributaria.

El registro domiciliario tuvo lugar el día 19 de octubre de 2021 y, durante el mismo, los funcionarios de la Administración tributaria procedieron a interrogar individualmente a los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada sobre las actividades de esta y sobre su trabajo.

*-En la vía judicial*

\*Recurso contencioso-administrativo

Disconforme con la realización de los interrogatorios llevados a cabo durante el registro domiciliario, la entidad mercantil inspeccionada interpuso recurso contencioso-administrativo por el procedimiento especial de protección de los derechos

fundamentales, sosteniendo que se trata de una vía de hecho que conculca los derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio y a un proceso con todas las garantías y sin indefensión ( arts. 18 y 24 de la Constitución respectivamente).

\*En instancia: sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo

El recurso contencioso-administrativo fue desestimado por *sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 29 de Madrid de 11 de noviembre de 2022*, por entender que los interrogatorios no guardan relación con la inviolabilidad del domicilio, pues pueden realizarse tanto fuera como dentro de este. Y en cuanto al proceso con todas las garantías y sin indefensión, consideró que queda salvaguardado por la posibilidad de posterior impugnación en sede jurisdiccional.

\*En apelación: sentencia de la Sala Contencioso-Administrativa TSJ Madrid

La sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo fue recurrida en apelación por la empresa. El recurso fue desestimado y la sentencia de instancia se confirmó íntegramente en apelación por la *sentencia del TSJ (C-Adtvo) de Madrid de 27 de abril de 2023*.

\*En casación:

La empresa interpuso recurso de casación.

El Auto de Admisión: la Sección Primera de la Sala de lo C-Adtvo del TS dictó *auto de 28 de noviembre de 2023*, admitiendo el recurso de casación preparado por la empresa contra la sentencia del TSJ de Madrid; y declaró que la cuestión planteada presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistente en “determinar si la realización por parte de la Inspección Tributaria, en el marco de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, de cualesquiera actuaciones no previstas en la autorización judicial, y en concreto, los interrogatorios a los empleados de la entidad recurrente en el domicilio de la misma, vulnera el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, el derecho a un proceso con todas las garantías, o el derecho de defensa, ello en el marco de una liquidación vinculada a delito.”<sup>[2]</sup>

La sentencia TS (C-Adtvo) de 2 de julio de 2024: estima el recurso de casación y anula las sentencias de instancia y apelación.

#### **IV. Posición de las partes**

##### *1. La empresa (inspeccionada)*

Tanto en vía administrativa como en la judicial ha considerado que la actuación material de la Inspección de los Tributos consistente en la práctica de interrogatorios a sus empleados vulneró los derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio y a la tutela judicial efectiva y de defensa de la empresa.

La tesis empresarial se sustenta en dos argumentaciones:

-Entiende que el interrogatorio de los directivos y empleados fue una actuación "premeditada" de la Administración tributaria, en el sentido de que no se trató de conversaciones casuales, ni de comunicación oral de tipo incidental o accesorio con respecto al registro domiciliario a fin de obtener alguna aclaración. Y entiende que la Administración tributaria aprovechando, la entrada y registro, buscó deliberadamente tomar declaración o interrogar a todos los directivos y empleados.

-Considera que se ha infringido el derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión, al haber dado por buena la actuación de la Administración tributaria, también. Critica que se hizo acopio de material probatorio en condiciones irregulares, eludiendo el modo normal de tomar declaración o hacer interrogatorios; y dado que dicho material probatorio puede luego tener relevancia a efectos de la imposición de sanciones tributarias -o incluso en un proceso penal, desde el momento

en que en este caso el procedimiento de inspección concluyó con una liquidación vinculada a delito-, las garantías de defensa inherentes al posterior proceso contencioso-administrativo o penal han quedado de antemano cercenadas, vulnerándose así el *art. 24 de la Constitución*

Propugna que a efectos de reestablecer tales derechos fundamentales debía acordarse por los Tribunales la exclusión de las actuaciones de cualesquiera extremos relacionados con el contenido de dichos interrogatorios.

## *2. La Abogacía del Estado en representación de la Administración Tributaria*

Ha mantenido, en todo momento, que las sentencias de instancia y de apelación eran ajustadas a derecho.

Emplea tres argumentos:

-Niega que se haya producido una vía de hecho porque la actuación de la Administración tributaria tenía cobertura normativa y que la entrada en el domicilio de la entidad mercantil inspeccionada había sido autorizada por el juez.

- Rechaza que haya habido vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. La toma de declaración o la realización de interrogatorios no guarda relación con el bien jurídico protegido por el *art. 18 de la Constitución*, y los obligados tributarios tienen un deber de colaborar con la Administración tributaria en los procedimientos de inspección, tal como disponen el *art. 142 de la Ley General Tributaria* y el *art. 173 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria* (Real Decreto 1065/2007).

- En cuanto al derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión, sostiene que su relevancia se circunscribe al ámbito jurisdiccional.

## *3. El Ministerio Fiscal*

Se opuso al recurso de casación. En particular, con relación a la exigencia de autorización judicial para realizar la entrada y registro, no sería precisa para la toma de declaración o la relación de interrogatorios puesto que se puede hacer también fuera del domicilio de la empresa.

## **V. Normativa aplicable al caso**

+Constitución española: artículos 18 2. [“El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”] y art. 24 (derecho a la tutela judicial efectiva).

+Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración Tributaria está sometida a los principios generales del Derecho Administrativo: artículo 7 .2 “Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.”

+Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, art. Artículo 173. Obligación de atender a los órganos de inspección. 1. Los obligados tributarios deberán atender a los órganos de inspección y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones (...) 5. Asimismo, el personal inspector está facultado para: a) Recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen [...]

## **VI. Doctrina básica**

- *El interrogatorio* realizado por Inspectores de la Administración Tributaria a los *directivos y empleados de una empresa* en las dependencias de la misma, sin preaviso y al hilo de un registro domiciliario judicialmente autorizado, y sin que exista fundamento normativo para interrogar sin

preaviso, si bien no vulnera el art. 18 de la CE, sí infringe el art. 24 de la misma si dichos interrogatorios se llevan a cabo sin ajustarse a ningún trámite procedimental específico, esto es, como si se tratase de una mera incidencia o de una operación más del registro domiciliario, que es una actuación particularmente grave e invasiva y cuyo objeto propio no es tomar declaración o realizar interrogatorios. Los interrogatorios así realizados constituyen una *vía de hecho* que comporta la vulneración del derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión.

- La Administración Tributaria, sin perjuicio de sus especialidades, está sometida a los principios generales del Derecho Administrativo. La práctica constante en el ordenamiento español (Ley de Enjuiciamiento Criminal – arts. 336, 410 y 419 y Ley de Enjuiciamiento Civil, arts. 291 y ss. a cuya regulación se remite la Ley General Tributaria de 2003, art. 106 - normas sobre medios y valoración de la prueba-) es que el interrogatorio de personas – como investigados o testigos- debe hacerse mediante citación y el correspondiente preaviso, no mediante insidias y asechanzas. Los interrogatorios realizados de este modo y forma por la Administración Tributaria no tienen cobertura en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), porque aunque el art. 173.5. a) faculta a los inspectores para recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen, no establece ninguna regulación específica y precisa del procedimiento a seguir -ni dónde, ni cómo y ni cuándo- en estos supuestos.
- *No se vulnera el art. 18 de la CE* sobre el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio porque el interrogatorio de los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada puede realizarse fuera del domicilio de esta. La toma de declaración o la realización de interrogatorios no es algo que necesite de autorización judicial. Y porque no cabe sostener que cualquier conversación o comunicación oral que en el curso de un registro domiciliario mantengan los funcionarios competentes con los directivos y empleados de la empresa vulnere el art. 18 si no está contemplada en el auto de autorización conduce a consecuencias excesivas, ya que de entenderlo así permitiría impugnaciones temerarias de registros domiciliarios perfectamente regulares, por no mencionar que la adecuada realización de los mismos puede requerir de la colaboración del personal de la empresa, lo que presupone la licitud de la comunicación oral.
- *Sí que se vulnera el art. 24 de la CE* porque si bien en estos caso el reproche de merma de garantías procesales y de deterioro de las posibilidades de defensa tienen como objeto una actuación de la Administración tributaria y no a una decisión judicial, puede suceder – como ocurre en el caso examinado- que una actuación administrativa reduzca o incluso elimine la posibilidad efectiva de defenderse más tarde en sede jurisdiccional puesto que se ha producido un acopio de material probatorio obtenido por la Administración tributaria mediante una *vía de hecho* podría ser tenido por válido en sede contencioso-administrativa o penal, por no mencionar que pondría a la entidad mercantil inspeccionada en una posición injustificadamente más débil en ese futuro proceso. En esta situación la empresa ve vulnerado su derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión ha sido vulnerado, lo que determina la nulidad de la actuación inspectora llevada a cabo de esa forma.

## VII. Parte dispositiva

### 1º.- Pronunciamiento principal

-Estima los recursos de casación y apelación interpuestos por la representación procesal de CVC Investment Advisory Services S.L, respectivamente, contra las *sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de abril de 2023 y del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 29 de Madrid de 11 de noviembre de 2022*, anulando ambas sentencias.

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

### 2º. Pronunciamiento accesorio

-En casación, no impone costas.

-En apelación y la primera instancia, condena en costas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las costas de la primera instancia y de la apelación hasta un máximo de 4.000 euros por todos los conceptos.

El *Voto particular* es concurrente.

## VIII. Pasajes decisivos

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

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

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

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

FUNDAMENTO OCTAVO.- Las anteriores consideraciones conducen a enfocar el asunto desde el punto de vista del derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión. Aquí el discurso es inevitablemente más complejo. [...]

[...]

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

Si todo esto es vinculante para los jueces penales, para los jueces civiles y para las Administraciones públicas en general, la pregunta inevitable es por qué no debería regir para la Administración tributaria.

Y la única respuesta del Abogado del Estado y del Ministerio Fiscal -con una breve referencia en la sentencia impugnada- es el *art. 173 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria*, que es un precepto reglamentario sin ningún apoyo preciso en la ley que está llamado a desarrollar. Pues bien, aun aceptando a efectos puramente argumentativos que por vía reglamentaria se pueda apoderar a la Administración tributaria para interrogar a los trabajadores de una empresa, resulta evidente de una simple lectura del *art. 173 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria* que este no contiene regulación alguna sobre dónde, cuándo y cómo puede la Administración tributaria recabar información de los trabajadores de una empresa. No hay, en otras palabras, ninguna regulación específica y precisa del íter procedimental a seguir en ese supuesto. Y ello no puede ser interpretado, tal como parece desprenderse de la argumentación del Abogado del Estado y del Ministerio Fiscal, como pura libertad administrativa sobre el modo de proceder. [...]

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

prescindiendo absolutamente de cualquier procedimiento idóneo para interrogar a personas, de manera que está incurso en causa de nulidad radical.

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

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

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

## **IX. Comentario**

### *1. El contexto normativo: la jurisprudencia y el “diálogo” con el legislador*

El 10 de julio de 2021 se publicó en el BOE la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. En el Preámbulo de dicha Ley se dice que: "A la luz de la última doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, se incluyen algunas modificaciones de alcance exclusivamente procedimental en la Ley General Tributaria y en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, que, sin afectar al contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ni a las garantías de control judicial, clarifican el régimen de autorización judicial de entrada en el domicilio del obligado tributario o la obligada tributaria que haya sido solicitada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos". La jurisprudencia a la que hace referencia el preámbulo es la STS, de 1 de octubre de 2020, RC 2966/2019, aunque a esta precede un cuerpo de doctrina legal consolidada, bien representada por la STS, de 10 de octubre de 2019, RC 2818/2017, que viene a recordar, compilar y sistematizar la jurisprudencia anterior y que en gran parte va a ser reproducida en la primera de las sentencias citadas.<sup>[3]</sup>

Con este apunte normativo y jurisprudencial dejamos constancia del contexto de la evolución y especial atención que viene teniendo la materia relativa a la intervención de la Administración tributaria cuando con sus actuaciones compromete derechos fundamentales como el de la inviolabilidad del domicilio<sup>[4]</sup>. Precisamente, la STS, de 10 de octubre de 2019<sup>[5]</sup>, RC 2818/2017 citada examinaba la solicitud de entrada y

registro en domicilio constitucionalmente protegido, acordada en un procedimiento de comprobación e inspección. La conclusión a la que se llega es que no puede reputarse necesaria una medida de esta naturaleza cuando los datos que pretenden obtenerse no son imprescindibles para el fin perseguido. Por su parte, la STS de 1 de octubre de 2020<sup>[6]</sup>, deja claro que “[L]a autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ)”.

## 2. La preservación del derecho a la tutela judicial efectiva (derecho de defensa)

Sin embargo, en el caso analizado por la sentencia del TS (Contencioso-Administrativo) de 2 de julio 2024, la garantía del derecho a la inviolabilidad del domicilio pasa el test de “constitucionalidad y legalidad de la medida”, pero pone el foco de atención en el desde el punto de vista del derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión.

En el caso se acordó la autorización judicial de entrada y registro en el domicilio de una entidad mercantil. Esta autorización no comprendía la realización de interrogatorio de los directivos y empleados. Sin embargo, dicho interrogatorio se produjo sin preaviso y al hilo del registro domiciliario.

*No se vulnera el art. 18 de la CE* sobre el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio porque el interrogatorio de los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada puede realizarse fuera del domicilio de esta. La toma de declaración o la realización de interrogatorios no es algo que necesite de autorización judicial. Y porque no cabe sostener que cualquier conversación o comunicación oral que en el curso de un registro domiciliario mantengan los funcionarios competentes con los directivos y empleados de la empresa vulnera el art. 18 si no está contemplada en el auto de autorización conduce a consecuencias excesivas, ya que de entenderlo así permitiría impugnaciones temerarias de registros domiciliarios perfectamente regulares, por no mencionar que la adecuada realización de los mismos puede requerir de la colaboración del personal de la empresa, lo que presupone la licitud de la comunicación oral.

La sentencia pone especial acento en la falta de habilitación normativa para realizar esas actuaciones – los interrogatorios- no sólo sin preaviso sino sin someterse a un procedimiento específico. La Sala levanta la vista y mira cómo se regulan los interrogatorios en el ámbito penal, civil, administrativo, y desvela, por una parte, una falta de rango normativo en la regulación – no lo es un reglamento-, y en todo caso, una insuficiencia en su regulación reglamentaria puesto que el *art. 173 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria* no contiene regulación alguna sobre dónde, cuándo y cómo puede la Administración tributaria recabar información de los trabajadores de una empresa. Y ello, e palabras de la sentencia comentada: “no puede ser interpretado (...) como pura libertad administrativa sobre el modo de proceder.”

Y concluye en que *sí que se vulnera el art. 24 de la CE* porque si bien en estos casos el reproche de merma de garantías procesales y de deterioro de las posibilidades de defensa tienen como objeto una actuación de la Administración tributaria y no a una decisión judicial, puede suceder – como ocurre en el caso examinado- que una actuación administrativa reduzca o incluso elimine la posibilidad efectiva de defenderse más tarde en sede jurisdiccional puesto que se ha producido un acopio de material probatorio obtenido por la Administración tributaria mediante una vía de hecho podría ser tenido por válido en sede contencioso-administrativa o penal, por no mencionar que pondría a la entidad mercantil inspeccionada en una posición injustificadamente más débil en ese futuro proceso. En esta situación la empresa ve vulnerado su derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin

indefensión ha sido vulnerado, lo que determina la nulidad de la actuación inspectora llevada a cabo de esa forma.

### 3. El voto particular<sup>[7]</sup>

La manifestación de disidencia es concurrente con el fallo – la estimación del recurso y nulidad de las actuaciones inspectoras-, pero discrepante con el rechazo de la vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad de domicilio, en este caso de una persona jurídica, que, en opinión del magistrado que lo formula, también debió ser apreciada.

En el voto particular conecta de manera inescindible la cuestión debatida con la decisión judicial que autoriza la entrada y registro<sup>[8]</sup>: 1) por una parte, tienen presente que “uno de los presupuestos que según reiterada jurisprudencia de esta Sala - Sección Segunda- (sentencia de 23 de octubre de 2023, dictada en recurso 1/2021 , y las que en ella se citan) son necesarios para la validez de una autorización de entrada y registro: "Tanto la solicitud como la autorización judicial deben contemplar específicamente (i) la finalidad de la entrada, (ii) la actuación inspectora a llevar a cabo, y (iii) la justificación y prueba de su necesidad, porque existen indicios de defraudación tributaria, que deben acreditarse, y porque no existen otras medidas alternativas menos gravosas -principio de subsidiariedad-". Sin duda ello es consecuencia de la obligación que impone el artículo 113 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT): "La solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada". 2) Por otro lado, considera que lo cuestionado en el recurso es el modo en que se buscó y obtuvo esa información pues los funcionarios actuantes podrían haber rebasado las actuaciones autorizadas. En definitiva, alega que la autorización de entrada no puede servir para fines diferentes a los propuestos y autorizados. que son contrarias al derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas las actuaciones que durante la ejecución de una autorización de entrada y registro realice la Inspección Tributaria y que, siendo relevantes, tengan identidad propia y no estén incluidas expresamente en la autorización judicial que se ejecutaba. Y 3) concluye que la respuesta dada a la cuestión de interés casacional objetivo también debió incluir que el interrogatorio de los directivos y empleados de una empresa en las dependencias de la misma, sin preaviso y al hilo de un registro domiciliario judicialmente autorizado que no incluía esa actuación inspectora sorpresiva, esencial y relevante, vulnera, no solo el artículo 24 de la Constitución , sino también su artículo 18.2.

## X. Apunte final

Es incuestionable la relevancia doctrinal de esta sentencia, incluido, por supuesto, el voto particular. Deja constancia del estado actual sobre la incidencia de las actuaciones de la Administración Tributaria, en el marco de autorizaciones de entrada y registro en domicilio de empresa. Son “zonas de riesgo” de vulneración de derechos fundamentales. En el caso, se orilla el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, pero el Tribunal Supremo afronta el debate, con mirada de futuro, a “campo abierto”, preservando -y garantizando- lo que pueda ser objeto de decisión en la vía judicial. Interrogatorios a directivos y empleados realizados, sin preaviso y sin un procedimiento predeterminado legalmente vulnera el derecho de defensa. la Administración tributaria no puede realizar esos interrogatorios, no preavisados, a su “albur” ni pueden estar dejados a la “pura libertad administrativa”.

Resulta incontestable el alcance práctico de esta doctrina. Por descontado, en el ámbito tributario. También nos puede hacer reflexionar sobre su proyección en materia laboral, propósito de las sanciones, y en las actuaciones de la Inspección de Trabajo en los centros de trabajo. Recordemos que los principios generales del Derecho Administrativo también están presentes en la práctica de la Administración Laboral (Inspección de Trabajo) y judicial.<sup>[9]</sup> Pensemos en el modo y en la forma de incorporarse – previa realización – de testimonios de empleados y directivos en las

Actas levantadas por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social. Ahora bien, no perdamos de vista que hay conjugarlos en el contexto en que estas actuaciones se producen – accidentes de trabajo, infracciones laborales, etc.- si tenemos en cuenta los derechos en juego y los bienes jurídicos protegidos en estos casos.

---

## Referencias:

1. ^ NAVARRO SANCHIS, Francisco José. *Algunas reflexiones sobre la intervención de la Administración Tributaria en los derechos fundamentales*. Cuaderno de Derecho Digital, CENDOJ, 2024
2. ^ ATS 16380/2023 - ECLI:ES:TS:2023:16380<sup>a</sup>. Ponente: Teso Gamella, Pilar.
3. ^ MONTERO FERNÁNDEZ, José Antonio. *Encuentro de la Sala Tercera del Tribunal Supremo con magistrados de lo contencioso-administrativo (2021)*. Cuadernos Digitales de Formación, Núm. 34,2021. CENDOJ.
4. ^ CALVO VÉRGEZ, Juan. *La entrada de la inspección tributaria en la sede de las empresas y en el domicilio constitucionalmente protegido (previa autorización judicial) a la luz de la jurisprudencia constitucional*. Revista Quincena Fiscal Año 2019 Número 5 marzo (2019)
5. ^ CALVO VÉRGEZ, Juan. *La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad Análisis de la STS de 10 de octubre de 2019, rec. núm. 2818/2017 Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 444 (marzo 2020), pp. 145-170 | 145*
6. ^ CASTILLO BADAL, Ramón, *El control de la Administración tributaria en las entradas domiciliarias Actualidad Administrativa, Nº 1, Sección Ejercer en forma y plazo, Enero 2023, LA LEY*
7. ^ *Formulado por el Magistrado D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero*
8. ^ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. *La práctica y ejecución material de las invasiones domiciliarias al hilo de la realización de actuaciones inspectoras: examen de su régimen jurídico y de sus aspectos más controvertidos RCyT. CEF, núm. 375 (junio 2014)*
9. ^ GÓMEZ OREA, Manuel, *El derecho de las personas jurídicas a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de la Inspección de Trabajo Manuel Gómez Orea. Relaciones Laborales, Sección Cuestiones prácticas, 1991, pág. 1387, tomo 1, Editorial LA LEY*