



Roj: **STS 3426/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3426**

Id Cendoj: **28079130042022100461**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **03/10/2022**

Nº de Recurso: **1566/2021**

Nº de Resolución: **1230/2022**

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

Ponente: **MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ de Cataluña, de 21-7-2020, en el procedimiento especial de protección jurisdicción de derechos fundamentales núm. 202/2019.,
[ATS 3/2022](#),
STS 3426/2022**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 1.230/2022

Fecha de sentencia: 03/10/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **1566/2021**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de : 27/09/2022

Ponente: Excm. Sra. D.^a María del Pilar Teso Gamella

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.3

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

Transcrito por: dpp

Nota:

R. CASACION núm.: **1566/2021**

Ponente: Excm. Sra. D.^a María del Pilar Teso Gamella

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 1230/2022

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente



D.ª Celsa Pico Lorenzo

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. José Luis Requero Ibáñez

En Madrid, a 3 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º **1566/2021**, interpuesto por la procuradora de los Tribunales doña Cayetana de Zulueta Luchsinger, en nombre y representación de "Soliduslar, S.L.", contra la sentencia, de 21 de julio de 2020, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso contencioso administrativo núm. 202/2019, sobre derechos fundamentales.

Se ha personado, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª María del Pilar Teso Gamella.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, se ha seguido el recurso contencioso administrativo núm. 202/2019, interpuesto por la parte recurrente, Soliduslar, S.L y como parte recurrida, la Agencia Tributaria de Cataluña, contra la ratificación de las medidas cautelares adoptadas por la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Tributaria con motivo de la entrada y registro efectuado el 13 de junio de 2019 en el domicilio social y sede de la actora.

En el citado recurso contencioso administrativo, se dictó sentencia el día 21 de julio de 2020, cuyo fallo es el siguiente:

"Declarar la admisibilidad de la acción y desestimar el presente recurso contencioso-administrativo de protección de los derechos fundamentales n.º 202/2019, promovido por Soliduslar, S.L. contra la Agencia Tributaria del Estado, con la oposición añadida del Ministerio Fiscal.

Con la imposición de las costas del proceso a la parte actora, en los términos del fundamento jurídico SEXTO."

SEGUNDO.- Contra la mentada sentencia, Soliduslar, S.L, preparó recurso de casación, ante la Sala de instancia, que ésta tuvo por preparado, por lo que se elevaron los autos y el expediente administrativo a este Tribunal, ante el que la parte recurrente preparó el citado recurso de casación.

TERCERO.- Mediante auto dictado por la Sección Primera de esta Sala de 13 de enero de 2022, se acordó admitir a trámite el recurso de casación preparado por Soliduslar, S.L contra la sentencia de 21 de julio de 2020 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso contencioso administrativo n.º 202/2019.

CUARTO.- En el escrito de interposición del recurso, presentado el día 25 de febrero de 2022, la parte recurrente, Soliduslar, S.L, solicitó que se dicte sentencia por la:

1º) Que declare haber lugar al recurso de casación interpuesto;

2º) Que con estimación del presente recurso de casación se case y anule la sentencia impugnada

3º) Que declare la nulidad de la actuación de entrada y registro, así como la ineficacia probatoria de todos los documentos y archivos aprehendidos en el curso de la misma.

4º) Que anule y deje sin efecto las medidas cautelares acordadas.

5º) Que se declare la condena en costas a la administración."

QUINTO.- Conferido trámite de oposición, mediante providencia de 28 de febrero de 2022, el Ministerio Fiscal presentó escrito el día 11 de marzo de 2022, en el que consideró que procede estimar, en los términos ya expresados, el presente recurso de casación.

Por su parte, el Abogado del Estado presentó escrito el día 6 de abril de 2022, en el que solicitó que se dicte sentencia, en la que, desestimando el recurso, confirme la resolución recurrida por ser ajustada a Derecho.



SEXTO. - Mediante providencia de 22 de junio de 2022, se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 27 de septiembre del corriente y se designó magistrada ponente a la Excm. Sra. doña María del Pilar Teso Gamella.

SÉPTIMO.- En la fecha acordada, 27 de septiembre de 2022, han tenido lugar la deliberación y fallo del presente procedimiento.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *La sentencia recurrida*

El presente recurso de casación se interpone contra la sentencia dictada por la Sala de nuestro orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso contencioso administrativo, que había sido interpuesto por la mercantil ahora también recurrente, por el cauce procesal del procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona, previsto en los artículos 114 y siguientes de nuestra Ley Jurisdiccional.

En el indicado recurso contencioso administrativo se impugnaba la ratificación, por la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Tributaria, de las medidas cautelares adoptadas por los actuarios el día 13 de junio de 2019, en el transcurso de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo frente a "Soliduslar, S.L."

La sentencia de la Sala territorial desestima el recurso porque considera que: << *La actora ha pretendido convencer a este Tribunal de que su gestión se hallaba en manos de un representante legal incapaz de hacerse una representación cabal de los derechos que le asistían frente a la Administración tributaria, y sobre los que fue informado antes de que se iniciaran las diligencias de ejecución de la medida cautelar impugnada en estos autos, incluyendo el derecho a oponerse a una entrada domiciliaria que tenía por objeto asegurar información fiscal fidedigna, sobre la empresa; sobre una empresa sobre la que, al cabo, existían indicios serios de evasión fiscal.*

Se trata de una pretensión condenada al fracaso, toda vez que no nos ha sido aportada la más mínima prueba susceptible de acreditar que una persona que, a la vez, se ocupaba de la gestión de otras tantas empresas vinculadas, no tuviera la experiencia y la capacidad suficiente como para entender el significado y alcance de la posibilidad de oponerse a la entrada de los funcionarios de la Agencia Tributaria en el domicilio de la empresa constitucionalmente protegido de no Venir provistos, éstos, de una autorización judicial (art. 142.2 y 113 de la Ley General Tributaria)>>.

SEGUNDO.- *La identificación del interés casacional*

El interés casacional del presente recurso ha quedado delimitado, a tenor de lo acordado mediante auto de esta Sala Tercera (Sección Primera) de 13 de enero de 2022, a la siguiente cuestión:

<<*si la entrega del Anexo informativo que contiene los derechos y obligaciones del obligado tributario en el momento de la inspección en el domicilio de la actividad económica, puede considerarse suficiente, para entender que el consentimiento prestado por el representante de la entidad es eficaz y carente de vicio, cuando en dicho Anexo no se informa que puede oponerse a la entrada administrativa*>>.

También se identifican como normas jurídicas que, en principio, han de ser objeto de interpretación, los artículos 113, 142.2 de la Ley General Tributaria, en relación con el artículo 18.2 de la Constitución española. Todo ello, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras normas o cuestiones jurídicas, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso.

TERCERO.- *La posición de las partes procesales*

La parte recurrente sostiene, en el escrito de interposición, que la tesis que expresa la sentencia que se recurre no resulta conforme a Derecho porque, a juicio de la recurrente, la entrega del anexo informativo no constituye prueba suficiente a los efectos de prestar el consentimiento. Esta práctica no supone que el obligado tributario conozca el derecho que le asiste a negar la entrada en el domicilio. Considera que la entrega del anexo informativo se convierte en un mero formalismo, que es entregado junto con el resto de la documentación, y cuyo contenido, se arguye, resulta insuficiente, para que tenga lugar un consentimiento informado, que es el que debe mediar para realizar la entrada domiciliaria. Alegando, además, otro punto de controversia diferente al que suscita la cuestión de interés casacional, que se concreta en tomar en consideración, globalmente, todas las circunstancias para determinar que el consentimiento prestado pueda ser considerado válido, y no viciado como acontece en el caso examinado.

Por su parte, el Abogado del Estado, en su escrito de contestación, señala que consta en las diligencias de entrada, de 13 de junio de 2019, que el administrador "consiente la entrada y permanencia de las actuaciones

(...) de forma libre y consciente de sus derechos", teniendo en cuenta que en el anexo informativo se señala que para la entrada domiciliaria debe concurrir el consentimiento del obligado tributario o la autorización judicial. Añade, que la entrega de ese anexo informativo no puede pasar desapercibida porque se entrega junto al acuerdo de iniciación, estando presente el Administrador, responsable de la dirección y gestión de la entidad que es quien prestó el consentimiento. En fin, considera que la casación no puede extender su conocimiento a las cuestiones de hecho, respecto de la valoración probatoria de la sentencia, y que tampoco procede el examen de las cuestiones ajenas a la fijada por el auto de admisión.

El Ministerio Fiscal, en fin, aduce, en su escrito de alegaciones, que cuando tiene lugar la entrada y registro por los funcionarios de hacienda ha de mediar autorización judicial o consentimiento previo. Y en este caso, el consentimiento del afectado debe hacerse en términos claros y precisos para que pueda saber que puede oponerse al mismo, por lo que considera que la casación ha de ser estimada y la sentencia impugnada ha de ser casada, porque expresamente no constaba su derecho a oponerse a la entrada.

CUARTO.- Consideraciones preliminares

Conviene hacer varias consideraciones preliminares, antes de abordar el contenido de la cuestión de interés casacional.

En primer lugar, la cuestión que se nos plantea en este recurso reviste una formulación general que precisa, no obstante, de una respuesta de carácter concreto y específico, apegado al caso concreto. Así es, la respuesta, sobre el consentimiento que debe mediar para la entrada domiciliaria y la posibilidad de oponerse a la misma, puede variar según que las circunstancias del caso pongan de manifiesto que el obligado tributario, en este caso una persona jurídica, conocía o no el alcance de las labores de inspección. De modo que la suficiencia o no a estos efectos de la entrega del anexo informativo sobre los derechos y obligaciones del obligado tributario en el momento en que se persona la inspección en el domicilio del obligado tributario, puede ser diferente según las circunstancias concurrentes en cada caso.

Y en segundo lugar, no se plantea ninguna controversia en relación con la determinación del "domicilio constitucionalmente protegido" del obligado tributario, en ninguna de las dos sedes en las que tuvo lugar la inspección. Ni el auto de admisión del recurso de casación plantea ninguna cuestión al respecto, ni tampoco es un debate que se haya suscitado por las partes procesales en la presente casación. Lo que tendrá alguna transcendencia en relación con las referencias jurisprudenciales que se hacen en este recurso.

QUINTO.- El consentimiento del obligado tributario ante la inspección de tributos

Con carácter general el artículo 113 de la Ley General Tributaria, en la redacción aplicable " *ratione temporis*", dispone, en relación con la entrada domiciliaria, que cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, *la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.*

La entrada y registro en el domicilio del obligado tributario únicamente puede llevarse a cabo, por tanto, de dos formas: mediante su consentimiento expreso o el de su representante legal (1), o mediante autorización judicial (2).

Tales exigencias, previstas en el artículo 113 de la LGT, en relación con el artículo 142.2 de la misma Ley, se configuran para la salvaguarda del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio que tiene su reconocimiento constitucional en el artículo 18.2 de la CE.

En definitiva, nos corresponde determinar si en el caso examinado se prestó adecuadamente el consentimiento, de forma libre e informada, para la entrada de la inspección en el domicilio del obligado tributario.

A estos efectos, las sentencias del Pleno de la Sala Tercera, deliberadas conjuntamente, y todas de fecha 23 de abril de 2010, declaran que la jurisprudencia de la Sección Segunda de este Tribunal, establece que el consentimiento debe estar absolutamente desprovisto de la mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, porque el interesado debe estar enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere (sentencias, entre otras, de 1 de abril de 1996, 4 de marzo de 1999 y 18 de febrero de 2005). Igualmente, conviene recordar que la Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero, declara que el consentimiento del obligado tributario no siempre ha de ser expreso, de modo que debe entenderse prestado cuando, una vez ofrecida, la información del derecho a negar la entrada, no realiza ningún acto del que se desprenda la oposición.



Las citadas sentencias del Pleno de 2010 efectivamente nos proporcionan las claves que ha de tener el consentimiento cuando se persona la inspección en el domicilio tributario, pero no podemos desconocer que la "*ratio decidendi*" de dichas sentencias se centra en si los locales inspeccionados tenían o no el carácter de "domicilio constitucionalmente protegido".

El consentimiento que debe mediar, en definitiva, ha de ser un consentimiento prestado con libertad, sin sombra de intimidación ni mediante la creación de situaciones que puedan inducir a error, y con información sobre el alcance de dicho consentimiento, lo que supone permitir el acceso o denegar la entrada a la inspección tributaria.

SEXTO.- *Las circunstancias del caso examinado*

Acorde con lo expuesto, el consentimiento ha de ser prestado con absoluta libertad, sin circunstancias que puedan crear espacios de intimidación, o propicien el error, del mismo modo que ha de mediar la suficiente información.

Lo cierto es que el representante legal de la mercantil recurrente consintió expresamente la entrada de los inspectores, en los dos inmuebles, uno en sito en Vía Laietana y otro en calle Dels Angels, según consta en la diligencia de 13 de junio de 2019, a tenor de la cual se constata que "*consintió la entrada y permanencia de los actuarios tanto en el domicilio administrativo (...) como en el domicilio fiscal (...) del obligado tributario. Dicho consentimiento fue prestado por el representante legal del obligado tributario de forma libre y consciente de sus derechos, permitiendo el desarrollo de las funciones de la Inspección*". Diligencia que aparece firmada por dicho representante legal, don Laureano, que, además, autorizó a otra persona, don Luciano, para atender a la inspección en el domicilio fiscal y de actividad de la sociedad sito en la calle Dels Angels. En relación con la entrada en este inmueble, aparece también la diligencia del mismo día 13 de junio de 2019, a las 11.45 h, en la que consta que "*el señor Luciano en calidad de encargado y representante autorizado facilita el acceso al despacho del local para el examen de la documentación e información relativa a la actividad existente. En todo momento ha colaborado y consentido el examen y análisis de la documentación y ficheros informáticos en presencia de los funcionarios de la inspección*".

En el anexo informativo que fue entregado al representante, para que tuviera conocimiento de los derechos y obligaciones que tiene el obligado tributario ante la inspección de tributos, consta expresamente que resulta de aplicación "*lo dispuesto en los artículos 113 y 142 de la LGT, en relación con los lugares a los que tiene acceso la inspección*", y sobre todo se indica que "*cuando sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, deberá obtenerse su consentimiento o la oportuna autorización judicial (art. 113 y 142 LGT)*".

Esta mención expresa a la opción entre autorización judicial y consentimiento de obligado tributario, no deja margen al error, pues si no media el correspondiente auto judicial de autorización, únicamente se permite la entrada si media el consentimiento del afectado, siempre, como es natural, que se trate del domicilio constitucionalmente protegido, pues para otras dependencias basta con la autorización administrativa. Y, como antes señalamos, ninguna cuestión ni debate procesal se suscita sobre si estamos ante un domicilio constitucionalmente protegido o no.

Si expresamente se indica, como sucede en dicho anexo informativo en los términos que antes transcribimos, que únicamente puede entrarse en el domicilio, a falta de autorización judicial, mediante el consentimiento del obligado tributario, resulta palmario, por tanto, que si no se presta ese consentimiento la inspección tributaria no puede entrar, de modo que la mera oposición o incluso la pasividad impiden la entrada, pues el consentimiento para no adolecer de invalidez ha de ser expreso, libre, e informado. Y en este caso, el representante legal de esa y otras mercantiles, ha prestado consentimiento y firmado la diligencia que lo acredita. Sin que, desde luego, pueda tener relevancia, en los términos que se señalan en la instancia, y recoge la sentencia impugnada, que los asesores jurídicos presentes no fueran especialistas en Derecho Tributario.

Es más, cuando el representante legal ha querido oponerse a alguna diligencia lo ha hecho expresamente como sucedió respecto del portátil encontrado, al negarse a entregar las claves de acceso, según se narra en el acuerdo de ratificación de medidas cautelares.

SÉPTIMO.- *Los precedentes de esta casa en recursos similares al examinado*

Cuanto llevamos expuesto se ajusta a la doctrina jurisprudencial que expresan nuestras sentencias de fecha 17 de julio de 2013 (recursos de casación n.º 2273/2012 y n.º 2796/2012), 23 de septiembre de 2013 (recurso de casación n.º 2464/2012 y 2588/2012) y 25 de septiembre de 2013 (recurso de casación n.º 2461/2012), en los que los hechos resultan sustancialmente coincidentes, toda vez que la inspección de tributos entregó un anexo informativo sustancialmente igual al del caso examinado.



Pues bien, en la primera de las citadas sentencias, STS de 17 de julio de 2013, y las demás son sustancialmente iguales, declaramos que << En cuanto a si la autorización prestada por el Administrador fue correctamente informada, lo que la mercantil recurrente niega porque no se le indicó expresamente el derecho que le asistía a negarla con el consiguiente vicio del consentimiento prestado, debe confirmarse el criterio expresado por la sentencia impugnada; y así ha de ser por no apreciarse faltas o deficiencias sustanciales en la ilustración de los derechos que asistían a los representantes de la mercantil por parte de la Administración Tributaria.

En la diligencia de comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras se consigna que, además de ella, se entregaba adjunto un "Anexo informativo" con sucinta enumeración de los derechos y obligaciones que asistían al obligado tributario en el seno de tales actuaciones.

Además, en las sucesivas actas levantadas por el personal inspector se aprecia que, en un primer momento, se requirió del Jefe de Administración la autorización a la entrada y permanencia de aquéllos en el domicilio social y que, tras la llegada del Administrador a la sede de la mercantil, se volvió a solicitar su consentimiento a la entrada y permanencia, manifestando éste no tener ningún inconveniente. Y también, en un momento posterior, se interesó su autorización al registro de la documentación que se encontraba en la sede, habiendo facilitado el acceso sin limitación alguna de los inspectores a cuantos datos e información estimaron de interés.

De esta sucesión de acontecimientos, y de los concretos términos en que se proporcionó la información relativa a las actuaciones inspectoras, no parece posible sostener que el consentimiento obtenido por los agentes de la Administración Tributaria estuviera viciado.

Y aún cuando en hipótesis se admitiera alguna falta en relación con los requisitos para la eficacia procesal de su autorización por no haber sido el Administrador expresamente enterado de que podía negarla, tampoco cabría privar validez a su consentimiento toda vez que, en todo momento, estuvo acompañado por dos asesores fiscales que, debe presuponerse, intervinieron en defensa de los derechos de la mercantil objeto de inspección tributaria y que se constituyen en garantía, aun mayor si cabe, de que el Administrador contó con toda la información relevante y necesaria para tomar libremente su decisión.>>

Procede, en consecuencias, la desestimación del recurso de casación.

OCTAVO.- La respuesta a la cuestión de interés casacional

El consentimiento prestado tras la entrega del anexo informativo sobre derechos y obligaciones del obligado tributario antes de realizarse la inspección, a tenor de las circunstancias del caso, y teniendo en cuenta el contenido de las diligencias firmadas por el representante legal, ha de considerarse un consentimiento prestado de forma libre e informada.

NOVENO.- Las costas procesales

De conformidad con el dispuesto en el artículo 139.3, en relación con el artículo 93.4, de la LJCA, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

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

Desestimar el recurso de casación interpuesto por la procuradora de los Tribunales doña Cayetana de Zulueta Luchsinger, en nombre y representación de "Soliduslar, S.L.", contra la sentencia, de 21 de julio de 2020, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso contencioso administrativo núm. 202/2019. No se hace imposición de las costas procesales.

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

Así se acuerda y firma.