



Máster Universitario  
en Asesoría Fiscal



**UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE**

**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE.**

**MÁSTER UNIVERSITARIO EN ASESORÍA FISCAL.**

**TRABAJO FIN DE MÁSTER.**

**Curso Académico (2022-2023)**



**TÍTULO:** El domicilio constitucionalmente protegido en el procedimiento de Inspección tributaria, con especial referencia a la posible intromisión ilegítima por parte de los órganos inspectores.

**AUTORA:** Victoria Martínez Pastor

**TUTORA ACADÉMICA:** Paula Vicente - Arche Coloma

## RESUMEN

Con el presente trabajo se pretende dar una visión general de los aspectos más relevantes que intervienen en el procedimiento inspector de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido, dando asimismo a conocer las distintas soluciones brindadas por la jurisprudencia ante la parca y ambigua normativa que encontramos en nuestro ordenamiento jurídico para este tipo de actuaciones. En este sentido, se lleva a cabo un análisis acerca de los lugares que merecen la protección del artículo 18 de la Constitución Española, lo que supone que para su entrada los órganos inspectores requieran de un consentimiento o autorización judicial. Asimismo, se concretan los distintos requisitos para que dichos títulos legitimen la actuación inspectora sin que se lleve a cabo una infracción tributaria, haciendo especial alusión al triple juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad. Por último, se tratan temas controvertidos que a día de hoy son objeto de debate jurídico, como el relativo a si la solicitud y concesión de la autorización judicial se debe o no llevar a cabo dentro de un procedimiento inspector ya iniciado.

**Palabras clave:** derecho fundamental, domicilio constitucionalmente protegido, consentimiento, autorización judicial, necesidad.

## ABSTRACT

This work aims to give an overview of the most relevant aspects involved in the inspection procedure of entry and search in the constitutionally protected home, also making known the various solutions provided by the case law to the sparse and ambiguous regulations found in our legal system for this type of actions. In this sense, an analysis is carried out about the places that deserve the protection of article 18 of the Spanish Constitution, which means that for their entry the inspecting bodies require a consent or judicial authorization. Likewise, the different requirements for these titles to legitimize the inspection action without a tax infringement being carried out are specified, making special reference to the triple judgment of suitability, necessity and proportionality. Finally, controversial issues that are currently the subject of legal debate are dealt with,

such as whether or not the request and granting of judicial authorization should be carried out within an inspection procedure that has already begun.

**Key words:** fundamental right, constitutionally protected domicile, consent, judicial authorization, necessity.



## ÍNDICE

1.	LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	6
1.1.	La aplicación de los tributos .....	6
1.2.	Funciones de la Inspección tributaria .....	7
1.3.	Facultades de la Inspección tributaria .....	8
1.4.	Lugar de la actuación inspectora.....	10
1.5.	Formas de iniciar el procedimiento inspector .....	12
2.	DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO .....	13
2.1.	La inviolabilidad del domicilio como derecho fundamental .....	13
2.2.	Ámbito espacial del domicilio constitucionalmente protegido .....	15
2.3.	Entrada y registro domiciliario por los órganos de inspección .....	19
2.3.1.	Títulos legitimadores de entrada y registro domiciliario.....	19
2.3.1.1.	El consentimiento .....	21
2.3.1.2.	La autorización judicial.....	27
2.3.1.2.1.	La solicitud de la autorización judicial .....	27
2.3.1.2.2.	Vinculación con la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .....	32
2.3.1.2.3.	Contenido de la solicitud de la autorización judicial .....	35
2.3.1.2.4.	Órgano competente para otorgar la autorización judicial .....	36
2.3.1.2.5.	Contenido de la autorización judicial.....	38
3.	CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA INTROMISIÓN ILEGÍTIMA POR PARTE DE LOS ÓRGANOS INSPECTORES.....	42
4.	RECURSO DE APELACIÓN POR PARTE DEL OBLIGADO TRIBUTARIO .....	44

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

## ABREVIATURAS

CE	Constitución Española
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
RGAT	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.
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TS	Tribunal Supremo



## 1. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

### 1.1. La aplicación de los tributos

La importancia de alcanzar un sistema tributario eficiente radica principalmente en la necesidad del sostenimiento de los gastos públicos a los que tiene que hacer frente el Estado, y ello de acuerdo con el artículo 31.1 de la Constitución Española.

“La finalidad última del gasto público es incrementar el bienestar de los individuos mediante la producción de los denominados bienes preferentes (aquellos bienes o servicios imprescindibles para el desarrollo del individuo y que el sector público obliga a consumir en cantidades incluso superiores a las preferencias personales) y los programas de prestaciones económicas (que consisten en transferencias monetarias del sector público hacia los individuos para garantizar un nivel de vida digno)”<sup>1</sup>. Por tanto, es esencial para la Administración Pública la correspondiente atribución de determinadas facultades que le permita obtener los suficientes ingresos y recursos, cubriendo así las distintas necesidades de los ciudadanos desde una perspectiva neutral.

En consecuencia, los procedimientos de gestión, inspección y recaudación de los tributos regulados en la Ley General Tributaria (en adelante LGT), nacen con el objetivo de garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a las que están sujetos los contribuyentes. Y ello con diferentes matices; mientras que los órganos de gestión e investigación llevan a cabo una serie de actividades encaminadas a determinar cuál es la cuota resultante por la que efectivamente queda obligado el sujeto pasivo, los órganos recaudadores velan por el efectivo cobro de las mismas.

En definitiva, lo expuesto justifica que la Administración no es una mera poseedora de potestades, si no que ésta realmente se encuentra obligada a su ejecución<sup>2</sup>, que a su vez ha de ser justa.

---

<sup>1</sup> RUEDA LÓPEZ, Nuria: “La eficiencia y su importancia en el sector público”. En *eXtoikos*, num. 1, 2011, pág. 41.

<sup>2</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 6809/1999, de 18 de junio.

## 1.2. Funciones de la Inspección tributaria

Centrándonos en el ámbito de la Inspección tributaria, ésta se encuentra formada por un conjunto de órganos que realizan las funciones administrativas reguladas en el artículo 141 de la LGT, a través de las cuales se pretende determinar, bien la correcta situación del obligado tributario, o bien su necesaria regularización, quedando todo ello documentado en actas tributarias que no podrán ser objeto de recurso por parte del contribuyente. El procedimiento finalizará con la correspondiente propuesta de liquidación, previa audiencia del obligado tributario, que podrá ser impugnada en caso de desacuerdo del sujeto pasivo<sup>3</sup>.

Las principales potestades atribuidas a la Inspección de los tributos son las de comprobación e investigación. La comprobación, por su parte, presume la existencia de una anterior declaración por parte del obligado tributario, habiendo de examinarse la veracidad de la misma. Por otra parte, la investigación tiene por objeto “*descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios*”<sup>4</sup>. Ésta última es la que constituye el elemento diferenciador con respecto a la gestión tributaria, pues solamente puede ser desarrollada por los órganos de inspección.

Adicionalmente, a los órganos inspectores se les asignan otras funciones, como son las encaminadas al ejercicio de las correspondientes liquidaciones en consonancia con los datos extraídos en sus actuaciones anteriores; aquellas dirigidas a la obtención de información tanto por suministro como por requerimientos individualizados, las cuales se encuentran desarrolladas en los artículos 93 y 94 LGT; así como el asesoramiento a los órganos administrativos y a los sujetos pasivos durante el procedimiento inspector.

Por último, hay que tener en cuenta que aunque hablemos de una actuación de comprobación común a los órganos de gestión e inspección, ésta última estará capacitada para realizar sus funciones dentro de un marco normativo mayor y, en consonancia con

---

<sup>3</sup> VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 5ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2022, pág. 313.

<sup>4</sup> Artículo 145.3 LGT

ello, únicamente cuando la actuación se lleve a cabo por ésta, *“la resolución que ponga fin al expediente tendrá la consideración de liquidación definitiva”*<sup>5</sup>.

Esto lo podemos observar, por ejemplo, en el procedimiento de comprobación limitada, donde gestión tributaria queda limitada a realizar sus actuaciones dentro de la oficina Administrativa con determinadas excepciones, tal y como refleja el artículo 136.4 LGT. Asimismo, los órganos de gestión no están facultados para analizar *“la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos”*, y tampoco *“a requerir a terceros información sobre movimientos bancarios”*<sup>6</sup>.

### 1.3. Facultades de la Inspección tributaria

Con el fin de poder llevar a cabo las funciones mencionadas anteriormente dentro del marco normativo legal, en el artículo 142 de la LGT se regulan una serie de facultades de la Inspección tributaria, las cuales van a ser examinadas a continuación.

Por un lado, los órganos inspectores tienen potestad para analizar todos aquellos documentos y elementos con trascendencia tributaria relacionados con la actividad económica del obligado tributario. Cuando se alude a la trascendencia tributaria, ésta debe entenderse como un límite al que han de obedecer los órganos de inspección, pues únicamente podrán examinar aquello cuyo *“contenido pudiese aportar alguna información relevante para determinar la existencia o la cuantía de la obligación tributaria objeto de comprobación”*<sup>7</sup>. Además y, dado que del precepto objeto de análisis se desprende una amplia autonomía en cuanto a la elección del modo de actuación, será

---

<sup>5</sup> Artículo 101 de la LGT

<sup>6</sup> Artículo 136.2.c) y d) LGT.

<sup>7</sup> GARCÍA BERRO, Florián: “Análisis de legislación: La inspección tributaria en la nueva LGT”. En *Quincena Fiscal*, núm. 22-23, 2004, pág. 53.

necesario en todo caso que se actúe “conforme a los principios de proporcionalidad y eficacia, asegurando el respeto a los derechos y garantías del contribuyente”<sup>8</sup>.

Por otro lado, los órganos inspectores quedan facultados para acceder a “*las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos*”, así como también “*al domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario*”. Empero, dichas actuaciones vendrán condicionadas por una serie de requisitos -los cuales se desarrollarán a lo largo del presente trabajo-, siendo uno de los más importantes el de justificar la necesidad de dicha actuación<sup>9</sup>.

Asimismo, con el fin de obtener datos trascendentales para presentes o ulteriores procedimientos, la Inspección podrá requerir tanto al propio obligado tributario como a terceros con los que se encuentre en vinculados la información que crea conveniente, incluyendo “*movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas*”<sup>10</sup>. Igualmente y, en conformidad con el artículo 146 LGT, podrán ordenar la adopción de determinadas medidas cautelares en el curso del procedimiento para evitar la ocultación de pruebas relevantes.

Por lo demás y, ya para concluir el presente epígrafe, mencionar que dichas facultades se llevarán a cabo con independencia de que afecten directamente a periodos ya prescritos, siempre y cuando los hechos que se están comprobando e investigando “*hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido*”<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> RUIZ HIDALGO, Carmen: “Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido: especial referencia a los dispositivos electrónicos y virtuales”. En *Civitas: Revista española de derecho financiero*, núm. 190, 2021, pág. 4.

<sup>9</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 1231/2020, de 20 de octubre.

<sup>10</sup> Artículo 93.3 de la LGT.

<sup>11</sup> Artículo 115 de la LGT.

#### 1.4. Lugar de la actuación inspectora

Los espacios en que los órganos de inspección pueden llevar a cabo sus actuaciones quedan configurados en el artículo 151 LGT. En concreto, se realizarán en “a) *En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.* b) *En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.* c) *En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.* d) *En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.* e) *En los lugares señalados en las letras anteriores o en otro lugar, cuando dichas actuaciones se realicen a través de los sistemas digitales previstos en el artículo 99.9 de esta Ley. La utilización de dichos sistemas requerirá la conformidad del obligado tributario”.*

Ahora bien, cuando el procedimiento inspector se lleve a cabo en el domicilio fiscal, resulta necesario aclarar que éste variará en función de que las actuaciones se estén realizando frente a una persona física o, por el contrario, jurídica. En el primero de los casos y, en conformidad con el artículo 48 LGT, el domicilio fiscal será aquel lugar donde se encuentre su residencia habitual -concretamente, la morada en que el sujeto pasivo pase más días durante el año-. No obstante, en caso de que ésta desarrolle una actividad económica y sea a su vez objeto de inspección, tendrá la consideración de domicilio fiscal el lugar desde el que se lleva a cabo la dirección de la misma o, en caso de no poder localizar este último espacio, el lugar en el que se encuentre el mayor valor del inmovilizado utilizado en la actividad.

Por otro lado y, siguiendo con la explicación del mencionado precepto, el domicilio fiscal de las personas jurídicas será su domicilio social, pues se entiende que desde ahí se produce la dirección del negocio y, por tanto, constituye el lugar desde el cual la administración puede obtener las pruebas necesarias para el descubrimiento de los hechos tributarios objeto de investigación. Empero, si la sociedad gestionase el negocio desde otro lugar, habría que atender a aquél “*en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección*” o, en último caso, “*donde radique el mayor valor del inmovilizado*”.

Por otro lado y, en caso de que los sujetos pasivos varíen su domicilio fiscal, existe la obligación de informar a la Administración el cambio del mismo dentro de un determinado plazo<sup>12</sup>, y ello por dos motivos: en primer lugar, por el hecho de que la mayor parte de los procedimientos inspectores se incoan de oficio mediante su notificación en el domicilio fiscal del interesado<sup>13</sup>, por lo que la ausencia de comunicación impediría al obligado tributario el conocimiento de inicio del mismo; en segundo lugar, por el hecho de que es el domicilio el que determina el órgano territorial competente para conocer de los procedimientos que surjan para con el sujeto pasivo, quedando el resto de órganos inspectores limitados a *“llevar a cabo las actuaciones parciales y de mera colaboración previstas en el art. 21.6 del mencionado RD 939/1986 (RGIT)”*<sup>14</sup>.

No obstante, el traslado del contribuyente a otro domicilio fiscal en el curso de un procedimiento no conlleva consecuencias a la hora de determinar el órgano inspector que deberá encargarse del mismo, pues las distintas actuaciones deberán continuarse por aquellos que fueren competentes al inicio del mismo.<sup>15</sup>

Por último, recalcar que el examen de los distintos documentos con trascendencia tributaria relacionados con la actividad económica del sujeto pasivo habrá de llevarlo a cabo la Inspección en el mismo lugar en que se encuentren, excepto que sea el contribuyente quien permita su estudio en la Administración pública o los órganos inspectores requieran copias para su posterior análisis en sus oficinas.<sup>16</sup>

---

<sup>12</sup> El artículo 17 LGT fija el plazo de un mes para dicha comunicación desde el momento en que se produzca tal cambio y, en caso contrario, el obligado tributario incurrirá en una infracción tipificada como leve.

<sup>13</sup> Artículo 59 RGAT.

<sup>14</sup> Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de abril de 2014.

<sup>15</sup> Artículo 59.3 RGAT.

<sup>16</sup> Artículo 151 de la LGT.

### 1.5. Formas de iniciar el procedimiento inspector

La LGT, concretamente en su artículo 147, prevé dos situaciones por medio de las cuales se puede dar comienzo al procedimiento inspector.

En primer lugar, lo habitual será el inicio de oficio por parte de la Administración tributaria, bien mediante la notificación al sujeto pasivo para que comparezca y entregue los documentos requeridos, bien mediante la personación en los establecimientos en que se desarrolle la actividad económica objeto de inspección, tales como las oficinas e instalaciones en las que se encuentren pruebas con relevancia tributaria, debiendo ser atendidos por el obligado tributario o el responsable a cargo<sup>17</sup>. En ambos casos, habrá de comunicar al contribuyente *“la naturaleza y alcance de las mismas, así como sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”*<sup>18</sup>.

Conviene resaltar que en dicho precepto no se prevé el inicio mediante personación en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, tratándose por tanto de una cuestión que no ha sido reformada en la actualidad por la Ley 11/2021 de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y que, como veremos, ha resultado ser asunto de debate jurídico.

Por otro lado y, aunque de forma residual, el procedimiento inspector podrá iniciarse a instancia del obligado tributario, y ello como consecuencia de su pretensión de que las actuaciones inspectoras que se estuvieran llevando a cabo frente a él como sujeto pasivo de las mismas, pasen de tener un alcance parcial a tener un alcance general<sup>19</sup>. La aceptación de dicha solicitud supone que la liquidación resultante tenga carácter definitivo y no provisional, sin que sea posible una posterior rectificación de los elementos ya regularizados salvo en excepcionales circunstancias.<sup>20</sup>

---

<sup>17</sup> Artículo 151.2 LGT.

<sup>18</sup> Artículo 147 LGT.

<sup>19</sup> Artículo 149 LGT

<sup>20</sup> Artículo 148 LGT.

## 2. DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO

### 2.1. La inviolabilidad del domicilio como derecho fundamental

La Constitución Española configura como derecho fundamental la inviolabilidad del domicilio, y ello al expresar en su artículo 18.2 que “*Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito*”. Dicha previsión nos permite observar que no se trata de un derecho ilimitado, pues la protección que se le otorga cesaría en caso de darse alguno de esos tres supuestos.

Partiendo de lo anterior, la primera precisión que debe realizarse es que se trata de un derecho instrumental por medio del cual se pretende garantizar el derecho a la intimidad regulado en el precepto 18.1 CE, tal y como reconoce el TS en su sentencia de 22 de Noviembre de 2016. Por tanto, resulta evidente que “el derecho fundamental no puede confundirse con la protección de la propiedad de los inmuebles ni de otras titularidades reales u obligacionales relativas a dichos bienes que pueden otorgar una facultad de exclusión de los terceros”.<sup>21</sup>

En consecuencia y, dado que las personas físicas no son las únicas con respecto a las cuales se debe proteger su intimidad frente a posibles intromisiones de terceros<sup>22</sup>, se “obliga a mantener, por lo menos prima facie, un concepto constitucional de domicilio de mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico-administrativo”<sup>23</sup>, dando con ello cabida a las personas jurídicas en el ámbito de aplicación del artículo 18.2 CE, aunque de una forma más reducida.

Por otro lado, conviene destacar que el domicilio adquiere también protección en una serie de tratados internacionales, los cuales forman parte de nuestro ordenamiento interno.

---

<sup>21</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 879/2016, de 22 de Noviembre.

<sup>22</sup> NAVARRO FAURE, Amparo: “La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad”. En *Crónica tributaria: Boletín de actualidad*, 2011, pág. 44.

<sup>23</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de Febrero.

Concretamente, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en su artículo 7, dispone que *“Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones”*. Asimismo, en el artículo 17 de la Resolución 2200 A (XXI) de la Asamblea General de las Naciones Unidas se establece que *“1. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación; 2. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques”*. Por último, el artículo 8 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales<sup>24</sup> regula a su vez dicho derecho, aunque de una forma más detallada al afirmar que la entrada domiciliaria por parte de las autoridades administrativas estará permitida siempre y cuando la actuación sea necesaria para la defensa del resto de derechos y se cuente con una configuración legal que lo respalde.

En el caso de la Inspección de Tributos y, en conformidad con la anterior exigencia, dicha previsión legal se encuentra en los artículos 113 y 142.2 de la LGT, aunque si bien es cierto, en ninguno de ellos se determina el ámbito espacial de los lugares que merecen la calificación de domicilio constitucionalmente protegido, así como tampoco las circunstancias que han de considerarse necesarias para que se proceda a la intromisión en el domicilio de manera legítima para con el derecho fundamental objeto de estudio. Es por ello por lo que en este ámbito adquiere especial relevancia la labor de la jurisprudencia, pues a través de sus numerosas sentencias se han ido perfilando dichos aspectos que, en caso de no respetarse, acarrearán la nulidad de las evidencias obtenidas en tal actuación<sup>25</sup>, así como sus oportunos efectos penales.

---

<sup>24</sup> Artículo 8 CEDH: *1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. 2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.*

<sup>25</sup> NAVARRO FAURE, Amparo: *“La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad”*, ob. cit., pág. 39.

Para concluir con el presente epígrafe, resulta necesario recalcar que al tratarse de un derecho fundamental, su desarrollo está reservado a Ley Orgánica<sup>26</sup>, pudiéndose regular por medio de la LGT únicamente aquello que no afecte al contenido esencial del mismo. El problema, como veremos, vendrá a la hora de determinar qué entra dentro de dicho contenido y qué no.

## 2.2. Ámbito espacial del domicilio constitucionalmente protegido

Centrándonos en el ámbito espacial del domicilio constitucionalmente protegido de las personas físicas, especial atención merecen las manifestaciones del TC reproducidas en numerosas sentencias, destacando aquella en la que afirma que “a través de este derecho no sólo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado, sino lo que en él hay de emanación de la persona y de esfera privada de ella. Interpretada en este sentido, la regla de la inviolabilidad del domicilio es de contenido amplio e impone una extensa serie de garantías y de facultades, en las que se comprenden las de vetar toda clase de invasiones, incluidas las que puedan realizarse sin penetración directa por medio de aparatos mecánicos, electrónicos u otros análogos”<sup>27</sup>.

Por otro lado, el TS también se pronunció en este ámbito. En primer lugar, dejó claro que para que la morada sea merecedora de tal protección, ésta obligatoriamente habrá de estar delimitada -que no cerrada, pues la jurisprudencia sigue entendiendo que una residencia cuya puerta se deja por algún motivo abierta sigue manteniendo el carácter de domicilio protegido a estos efectos-.<sup>28</sup> En segundo lugar, se posicionó a favor de la consideración de las viviendas temporales u ocupaciones casuales como domicilio constitucionalmente protegido, así como de las destinadas a alquiler vacacional o segundas residencias, sin que necesariamente tenga que tratarse de un domicilio habitual o estable para merecer tal protección<sup>29</sup>. El TEDH en este sentido hizo una mayor precisión, añadiendo que incluso

---

<sup>26</sup> Artículo 81 de la Constitución Española.

<sup>27</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 209/2007, de 24 de septiembre.

<sup>28</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 1803/2002, de 4 de Noviembre.

<sup>29</sup> Siendo ejemplo de ello las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1986, 6 de septiembre de 1999, y 18 de noviembre de 2005.

merecen tal consideración aquellas que no están habitadas, ya sea momentáneamente o de manera definitiva.<sup>30</sup>

A modo de ejemplo, se incluye en el ámbito espacial del artículo 18.2 “las habitaciones de los hoteles, pensiones y establecimientos similares”<sup>31</sup>, “ las chabolas, tiendas de campaña, roulottes, etc...”<sup>32</sup>, “las partes de las embarcaciones destinadas específicamente a los camarotes, dormitorios de las tripulación o pasajeros, u otros lugares reservados para una persona o grupo de personas”<sup>33</sup>, así como “el jardín circundante a un chalet debe ser considerado como parte del domicilio de su titular legítimo, en donde ejerce su intimidad, aunque la puerta de acceso al mismo esté abierta”<sup>34</sup>.

Contrariamente, los elementos de transporte no pueden equipararse a domicilio y, por tanto, se permite su acceso por parte de la inspección sin necesidad de autorización judicial, tal y como afirma el TC en su sentencia de 28 de Septiembre de 2009. Asimismo, en el caso de la caja fuerte que pueda tener una persona física, dependerá del lugar en el que ésta se encuentre para que su registro requiera o no de autorización judicial, pues si la misma se encuentra en la propia vivienda estará dentro del ámbito del art. 18; sin embargo, si se encontrase en un establecimiento público, no.<sup>35</sup>

En este punto y, dejando a un lado a las personas físicas, resulta necesario profundizar en la afirmación del Tribunal Constitucional relativa a que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio también es aplicable a las personas jurídicas<sup>36</sup>, con el matiz

---

<sup>30</sup> Afirmación que aparece expresamente plasmada en la Sentencia del TEDH, de 24 de noviembre de 1986, al entender que la morada deshabitada desde hacía 19 años tenía la consideración de constitucionalmente protegida. A su vez se reitera dicho criterio en la Sentencia del Tribunal Supremo 285/2012, de 25 de enero.

<sup>31</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 3323/1990, de 24 de Octubre.

<sup>32</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 1448/2005, de 18 de Noviembre.

<sup>33</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 151/2006, de 20 de Febrero.

<sup>34</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 1803/2002, de 4 de Noviembre.

<sup>35</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 155/2002, de 19 de Febrero.

<sup>36</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 285/2012, de 25 de enero.

de que en este último caso la protección será menor, “precisamente por faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, sólo predicable de las personas físicas”<sup>37</sup>.

Fue en la STC 69/1999, de 26 de abril, donde delimitó que “la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”.<sup>38</sup>

De manera opuesta, se excluyen del ámbito espacial los establecimiento donde se da un servicio de cara al público, como es el caso de cafeterías, tiendas, cantinas<sup>39</sup> y bares<sup>40</sup>, y ello al faltar el elemento fundamental que se trata de preservar, la intimidad; así como aquellos en los que “se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no está vinculada con la dirección de la sociedad ni sirve a la custodia de su documentación. Tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares”.<sup>41</sup>

Es más, el TS añade que tampoco gozan de tal consideración las taquillas que se pongan a disposición de las personas que trabajen en un determinado centro, pues “son espacios

---

<sup>37</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 4387/2022, de 11 de noviembre.

<sup>38</sup> Véase en la misma línea la Sentencia del Tribunal Constitucional 54/2015, de 16 de marzo.

<sup>39</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 1448/2005, de 18 de Noviembre.

<sup>40</sup> Ejemplo tratado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 1448/2005, 18 de Noviembre, el cual afirma que “la droga intervenida se encontraba debajo y detrás de la barra de un bar que se encontraba abierto al público y en el mismo habitáculo o dependencia destinado al mismo, y aunque la parte de detrás de la barra no sea una zona a la que suela acceder el público, no puede en modo alguno ser calificada como lugar donde se ejerza la privacidad o la intimidad a que hemos hecho referencia como elemento condicionante de la protección constitucional del domicilio, sino, en todo caso, como una zona reservada a los empleados y trabajadores del local para el ejercicio de sus tareas laborales y, por tanto, sin posibilidad alguna de equiparación con el ámbito domiciliario.”

<sup>41</sup> Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de Abril de 2010. Una tesis semejante aparece recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo 3323/1990, de 24 de Octubre, al señalar que “Obvio resulta que el almacén de un bar en el que tan solo se guardan productos que hacen relación a la venta y uso del mismo, no es domicilio, pues no se desarrolla en él la vida privada, personal ni familiar de su titular”.

reservados para el uso de los trabajadores pero de ello no se deriva que puedan identificarse con aquéllos equivalentes al domicilio”<sup>42</sup>.

Si atendemos al caso concreto de un despacho de Asesores Fiscales, se equiparará a domicilio el propio espacio en que se desarrolle el ejercicio de la misma y se custodie la documentación tributaria<sup>43</sup>; no obstante, tal consideración no se extenderá a la propia recepción que pueda haber en la entrada del establecimiento al no darse los requisitos expuestos anteriormente, aunque algunos autores entienden que si “desde los ordenadores allí ubicados se tiene acceso a la contabilidad u otros documentos de la vida diaria de la sociedad que deben permanecer ajenos al conocimiento de terceros, la Inspección de Hacienda no podrá acceder a ese lugar –detrás del mostrador, ni comprobar el contenido del ordenador- si no tiene consentimiento del titular o autorización judicial”<sup>44</sup>.

Por lo demás y, para concluir el presente epígrafe, cabe plantearse si las personas físicas extranjeras y los entes sin personalidad jurídica son consideradas como titulares del derecho fundamental proclamado en el artículo 18.2 CE, a pesar de que no se haga referencia alguna a ello.

En cuanto a las personas físicas extranjeras que poseen su residencia habitual en España por darse alguno de los requisitos previstos a tal efecto<sup>45</sup>, son numerosas las disposiciones

---

<sup>42</sup> Sentencia Penal Nº 973/2003, Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Rec 985/2000 de 05 de Julio de 2003.

<sup>43</sup> Sentencia Penal Nº 974/2012, Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Sección 1, Rec 2216/2011 de 05 de Diciembre de 2012, al afirmar que “respecto a los despachos profesionales (abogados, médicos, etc.) la línea jurisprudencial más común es la de considerar que se precisa de autorización judicial para su registro, dada la naturaleza de la actividad que en ellos se desarrolla y la eventualidad de que se busquen datos o efectos reservados que puedan afectar a la intimidad y ámbito privado de la persona, y de los que, en este caso, el abogado se convierte en custodio, esto implica que la confianza y confidencialidad en las relaciones entre cliente y abogado, ínsita en el derecho de aquel a su intimidad y a no declarar en su contra, así como en derechos fundamentales de terceros, impone al abogado el deber y le confiere el derecho de guardar secreto respecto de todos los hechos o noticias que conozca por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, sin que pueda ser obligado a declarar sobre los mismos, como se regula en el artículo 5.1 del Código Deontológico de la Abogacía Española”.

<sup>44</sup> BOSCH CHOLBI, José Luís: “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”. En *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 2o, núm. 632, 2014, pág.9.

<sup>45</sup> Regulados en el artículo 6 de la LIRNR, el cual se remite al “artículo 9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5

que nos permiten apuntar hacia una respuesta afirmativa de equiparación entre éstos y los nacionales. En esta línea, traemos a colación lo dispuesto por el TC en sus sentencias de 23 de Noviembre de 1984 y 30 de septiembre de 1985, cuya reproducción literal es la siguiente: “existen derechos que corresponden por igual a españoles y extranjeros y cuya regulación ha de ser igual para ambos”<sup>46</sup>, “así sucede con aquellos derechos fundamentales que pertenecen a la persona en cuanto tal y no como ciudadano o, dicho de otro modo, con aquellos que son imprescindibles para la garantía de la dignidad humana que conforme al art. 10.1 de nuestra Constitución constituye fundamento del orden político español”<sup>47</sup>.

Por lo que respecta a los entes sin personalidad jurídica, pese a que la ausencia de capacidad jurídica conlleva la falta de aptitud para ser titular de derechos y obligaciones y, desde esta perspectiva, se tiende a negar que sean merecedores de la protección que venimos analizando, se reconoce por varios autores que, “cuando aquéllas presenten, además de una apariencia unitaria frente al exterior, una cierta estructura organizativa interna dirigida a un fin común cuya privacidad desee preservarse de injerencias externas, debe garantizarse a tales colectividades la protección constitucional de su domicilio ante la voluntad de acceso de los diversos órganos de la Administración tributaria, incluidos, como es obvio, los de inspección”<sup>48</sup>. En suma, habrá que atender al caso concreto para determinar si se da o no dicha consideración.

### 2.3. Entrada y registro domiciliario por los órganos de inspección

#### 2.3.1. Títulos legitimadores de entrada y registro domiciliario

Una vez esclarecido quiénes son los sujetos titulares del derecho a la inviolabilidad del domicilio, así como el ámbito espacial de aplicación del artículo 18.2 CE en cuya garantía

---

*de marzo, y en el artículo 8.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”.*

<sup>46</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 107/1984, de 23 de Noviembre.

<sup>47</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 99/1985, de 30 de Septiembre.

<sup>48</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ed. La Ley, Madrid, 2007, pág. 82-83.

se establece, resulta necesario llevar a cabo un análisis acerca de los títulos que permiten a los órganos administrativos y, en concreto, los inspectores, la entrada y registro domiciliario.

Para ello, es preciso traer a colación el artículo 113 LGT que, como sabemos, reproduce lo siguiente: *“Cuando en las actuaciones y 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 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. Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial”*.

El precepto alude al consentimiento y a la autorización como títulos habilitantes de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, y ello en consonancia con lo expuesto en el ya mencionado artículo 18.2 CE. Empero, en el mismo no se hace mención alguna a la intromisión domiciliaria sin autorización judicial que pueda darse en casos de flagrante delito, caso excepcional que sí prevé la propia Carta Magna. Es por ello por lo que debemos plantear la cuestión de si este supuesto es aplicable en el marco del procedimiento de la Inspección tributaria, a lo que muchos autores responden de manera negativa, justificando que “si la Administración tributaria estima que una determinada infracción puede ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, debe, por mandato legal (art. 180.1 LGT), pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de continuar el procedimiento administrativo”<sup>49</sup>.

---

<sup>49</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 189.

Además y, antes de proceder al análisis de ambos instrumentos, aclarar que éstos únicamente resultan necesarios en aquellos casos en que el domicilio tenga la condición de constitucionalmente protegido, pues de lo contrario sólo se requerirá para su acceso y registro “*un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello*”, y ello de acuerdo al artículo 142.2 LGT.

#### 2.3.1.1. El consentimiento

Resulta fundamental que el consentimiento, para que actúe como título legitimador en la entrada y registro domiciliario por parte de la actuación inspectora, sea prestado por el titular autorizado a tal efecto y, además, que el mismo se otorgue bajo unos determinados requisitos, los cuales se encuentran concretados en la STS de 29 de abril de 2011 -además de reproducidos en numerosa jurisprudencia<sup>50</sup>-, y que van a ser analizados a continuación.

En primer término, el sujeto pasivo tiene que reunir tres condiciones: alcanzar la mayoría de edad -aunque también resulta válido el otorgado por un menor emancipado<sup>51</sup>-; ostentar la suficiente capacidad de obrar<sup>52</sup>; así como estar en posesión de un título suficiente que le permita aceptar o denegar la entrada a la vivienda objeto de inspección. En cuanto a este último punto, resulta evidente que no es necesario tener la condición de dueño, “bastando con que aquél sea ocupado en virtud de cualquier título jurídico que habilite a este fin (usufructuario, arrendatario, propietario, etc.) o bien, simplemente, por razón de una situación reconocida por el ordenamiento (supuestos de convivencia o cohabitación)”<sup>53</sup>.

---

<sup>50</sup> En este sentido, véase la Sentencia del Tribunal Supremo 261/2006, de 14 de Marzo.

<sup>51</sup> RODRIGUEZ SOL, L.: *Registro domiciliario y prueba ilícita*, ed. Comares, 1998, pág.103.

<sup>52</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 312/2011, de 29 de Abril: “En supuestos de minusvalía psíquica aparente, esté o no declarada judicialmente, no puede considerarse válidamente prestado el consentimiento”

<sup>53</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 192

En segundo lugar y, para que éste sea eficaz, es necesario que sea “otorgado consciente y libremente. Lo cual requiere: a) que no esté invalidado por error, violencia o intimidación de cualquier clase; b) que no se condicione a circunstancia alguna periférica, como promesas de cualquier actuación policial, del signo que sean; c) que si el que va a conceder el consentimiento se encuentra detenido, no puede válidamente prestar tal consentimiento si no es con asistencia de Letrado, lo que así se hará constar por diligencia policial.”<sup>54</sup> Por tanto, se cumplirá el requisito cuando efectivamente inspección actúe de manera acorde con la intención del propio sujeto, siempre y cuando en ella no se de ningún tipo de coacción.

Es más, para que pueda hablarse de la existencia de una voluntad real, los órganos de inspección tendrán que fundamentar al titular el por qué de la entrada, así como de su derecho a resistirse a que se produzca la misma, sin que ello tenga -claro está- consecuencias jurídicas negativas<sup>55</sup>. De forma clara lo señala el Tribunal Supremo en su STS de 26 de noviembre de 2003, al afirmar que “el detenido debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere, así como las consecuencias que pueden derivarse de esa actuación policial; y debe estar garantizada la ausencia de todo tipo de coerción o amedrentamiento que pueda viciar la libertad con que debe tomarse la decisión”.<sup>56</sup>

En este punto también cabe resaltar la llamada intimidación ambiental, que se produce cuando el titular de una vivienda consiente la entrada y registro como consecuencia de encontrarse en una situación en la que están presentes un elevado número de inspectores, pues se entiende que existe una carga intimidatoria que priva al sujeto pasivo de actuar con plena libertad. Claro está, a tenor de lo expuesto, que en este caso se estaría incumpliendo el derecho fundamental a la inviolabilidad domiciliaria.<sup>57</sup>

---

<sup>54</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 312/2011, de 29 de Abril.

<sup>55</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés: “Las entradas domiciliarias o en despachos profesionales por los órganos de inspección de los tributos. ¿una forma eficaz de iniciación de las actuaciones inspectoras?”. En: *Reaf*, 2009, pág. 13.

<sup>56</sup> Dicha obligación también viene exigida en la propia LGT, concretamente en su artículo 34.1.

<sup>57</sup> Sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de Diciembre de 1998.

Como tercer y último requisito, cabe atender a la forma en que ha de prestarse el consentimiento. Así, éste puede ser oral o escrito -tratándose en ambos casos de un consentimiento expreso-; sin embargo, surge el interrogante de si es posible una aceptación tácita por parte del titular para que se proceda a la entrada domiciliaria sin vulnerar el precepto consagrado en el artículo 18.2 de la Carta Magna.

En sentido favorable se pronunciaron el Tribunal Constitucional<sup>58</sup> y Tribunal Supremo<sup>59</sup>, aunque advirtiendo que no podrá entenderse que éste se produce cuando el sujeto pasivo simplemente no se opone a la entrada y registro domiciliario, exigiéndose por tanto una actuación más allá, que deberá constar en la oportuna diligencia como medio de prueba. En la misma línea se posiciona el autor ÁLVAREZ MARTÍNEZ, afirmando que “el anterior argumento no se ve menoscabado, a nuestro juicio, por el hecho de que el art. 39.4 *in fine* del RGIT de 1986 establezca que «cuando la entrada y reconocimiento se refieran a un domicilio particular se requerirá expresamente del interesado si consiente el acceso, advirtiéndole de sus derechos», puesto que, como puede observarse, la condición de «expreso» debe entenderse referida al requerimiento realizado, a estos efectos, por los propios órganos de la inspección de los tributos -y no, como algunos autores han indicado, al consentimiento prestado por aquél-.”<sup>60</sup>

Expuesto lo anterior y, una vez aclaradas las condiciones bajo las que el consentimiento resulta válido, cabe preguntarnos lo siguiente: quién tiene facultad para otorgarlo en el supuesto de que sean varias personas las que cohabiten en el mismo domicilio que la persona física objeto de inspección, así como quién lo hará cuando el obligado tenga la condición de persona jurídica.

En cuanto al primer punto, es importante destacar que, en principio, no resulta necesario el consentimiento de toda la agrupación familiar para que se pueda proceder a la entrada

---

<sup>58</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de Febrero.

<sup>59</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 261/2006, de 14 de Marzo.

<sup>60</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 205.

y registro, pues esto atrasaría en muchas ocasiones los procedimientos inspectores. De esta forma, en el caso de convivencia de un matrimonio o pareja de hecho, cualquiera de ellos, incluidos los hijos mayores de edad -pues todos ellos se encuentran en la misma condición-, podrán autorizar el inicio de dichas actuaciones aunque éstos no sean el sujeto pasivo objeto de inspección. De manera rotunda lo señala así el Tribunal Supremo en su sentencia de 24 de Febrero de 2010<sup>61</sup>, sin que esta consideración se contraponga al carácter personalísimo otorgado al derecho a la inviolabilidad domiciliaria, entendiéndose el TC que “aunque la inviolabilidad domiciliaria, como derecho, corresponde individualmente a cada uno de los que moran en el domicilio, la titularidad para autorizar la entrada o registro se atribuye, en principio, a cualquiera de los titulares del domicilio”<sup>62</sup>.

Ello se extiende a la situación en la que simplemente cohabiten varias personas -por ejemplo unos compañeros de piso-, pues “la convivencia presupone una relación de confianza recíproca, que implica la aceptación de que aquel con quien se convive pueda llevar a cabo actuaciones respecto del domicilio común, del que es cotitular, que deben asumir todos cuantos habitan en él y que en modo alguno determinan la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio”.<sup>63</sup> No obstante, ese permiso de entrada no afectaría al cuarto de cada uno de ellos, habiendo de prestarse por aquél que habite en él para que el mismo sea eficaz.<sup>64</sup>

Sin embargo, es necesario resaltar que lo expuesto se aplica cuando los moradores de la vivienda se encuentren en una situación en la que no existe conflicto, estableciendo el Tribunal Constitucional que, “sin embargo, el consentimiento del titular del domicilio, al que la Constitución se refiere, no puede prestarse válidamente por quien se halla, respecto

---

<sup>61</sup> Sentencia que, en su fundamento primero, establece a este respecto que “Se mantiene la validez y eficacia de los registros efectuados estando ausente la persona investigada siempre que hubiesen estado presentes el titular del domicilio, o en el caso de ser varios los moradores del domicilio registrado, es suficiente con la presencia de cualquiera de ellos en la diligencia, incluso cuando no se corresponda con el investigado”. En la misma línea encontramos la Sentencia del Tribunal Supremo 402/2011, de 12 de Abril; así como la Sentencia del Tribunal Constitucional 22/2003, de 10 de febrero.

<sup>62</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 22/2003, de 10 de febrero.

<sup>63</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 22/2003, de 10 de febrero.

<sup>64</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 215.

al titular de la inviolabilidad domiciliaria, en determinadas situaciones de contraposición de intereses que enerven la garantía que dicha inviolabilidad representa. Del sentido de garantía del art. 18.2 CE se infiere inmediatamente que la autorización de entrada y registro respecto del domicilio de un imputado no puede quedar librada a la voluntad o a los intereses de quienes se hallan del lado de las partes acusadoras, pues, si así fuese, no habría, en realidad, garantía alguna, máxime en casos como el presente, en que hallándose separados los cónyuges, el registro tuvo lugar en la habitación del marido”.<sup>65</sup>

En segundo término y, en caso de que el sujeto pasivo sea una persona jurídica, no cabe duda alguna de que el consentimiento otorgado por el propietario de la empresa es título suficiente para acceder al domicilio constitucionalmente protegido. Empero, éste no es el único que está facultado para ello, pues es doctrina reiterada del Tribunal Supremo<sup>66</sup> que es válido el acuerdo de entrada y registro prestado por el representante legal de la sociedad -el administrador<sup>67</sup>-; aunque, claro está, que en el supuesto de que concurren en ellos voluntades opuestas, habrá que atender a aquél que se encuentre en una posición superior.<sup>68</sup> En la hipótesis de existir dos administradores o dueños en el mismo rango jerárquico, nos remitiremos al criterio señalado por BOSCH CHOLBI, por medio del cual “deberá contarse con el consentimiento de todos ellos, debiendo considerar no otorgado el consentimiento cuando uno de ellos se niegue”<sup>69</sup>.

Por tanto, de lo expuesto se deduce que será ineficaz aquel consentimiento prestado por los trabajadores o por meros responsables que carezcan de atribuciones de dirección y gestión de la entidad<sup>70</sup>; no obstante, en caso de que se presente Inspección sin previo aviso

---

<sup>65</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 22/2003, de 10 de febrero.

<sup>66</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de abril de 2010 y de 30 de Septiembre de 2010.

<sup>67</sup> 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”. En *Revista de Contabilidad y Tributación*, 444, 2020, pág. 165.

<sup>68</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 216-218.

<sup>69</sup> BOSCH CHOLBI, José Luis: “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, vol. 2o, ob. cit., pág. 28.

<sup>70</sup> 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”, ob. cit., pág 158-159.

en el establecimiento y no se encuentre el obligado o administrador de la entidad, éstos sí estarán obligados a colaborar en aquello que les sea requerido<sup>71</sup>. Y lo mismo sucede en las entidades sin personalidad jurídica, teniendo la Inspección que recabar el consentimiento del representante de la misma.

Efectuadas las anteriores consideraciones, debe señalarse que el consentimiento puede otorgarse por el sujeto pasivo de manera limitada, determinando los espacios a los que se permite la entrada o registro -pues se trata de intervenciones diferentes-, así como el tiempo en que se puedan realizar; todo ello habrá de constar en la oportuna diligencia. Además, cabe advertir que corresponde a la Administración la carga de la prueba de que efectivamente hubo o no consentimiento válido,<sup>72</sup> afirmando el TS que “El problema de si hubo o no consentimiento, ha de ser interpretado de manera restrictiva de la forma más favorable para el titular del lugar objeto de registro; sin embargo, para llegar a conclusiones concretas han de analizarse, racionalmente, el comportamiento del propio interesado, "antes, durante y después", así como las manifestaciones de cuantos estuvieron presentes cuando el registro se efectuó.”<sup>73</sup>.

Nos interesa referirnos, en último lugar, a la posibilidad que se le reconoce a la persona que otorga el consentimiento de revocarlo en un momento ulterior -sin que se derive consecuencia jurídica alguna para éste-, y ello de acuerdo al artículo 172.5 RGAT, habiendo los órganos inspectores que paralizar su actuación y desocupar al instante el espacio objeto de inspección. Sin embargo, en el precepto mencionado se establece que en este caso, éstos “*podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*”, tratándose lo expuesto -en

---

<sup>71</sup> Artículo 173.2 RGAT “*cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes. En su defecto, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes*”

<sup>72</sup> BOSCH CHOLBI, José Luís: “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, vol. 2o, ob. cit., pág. 31.

<sup>73</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 63/1999, de 15 de Enero.

consideración unánime de la doctrina<sup>74</sup>- de una extralimitación reglamentaria por dos motivos: en primer lugar, porque la posterior estancia en el domicilio para dicha adopción vulneraría el derecho fundamental protegido al estar actuando en ausencia de consentimiento; y, en segundo lugar, porque de esta forma se privaría en cierta manera al titular del pleno uso de su morada.<sup>75</sup>

Por tanto y, a modo de conclusión, las actuaciones llevadas a cabo hasta el momento de la revocación mantendrán su legitimidad, entendiendo a sensu contrario que las ulteriores serán nulas, equiparándose a aquellas que se realizan desde un primer momento sin haber contado con un consentimiento válido<sup>76</sup>.

### 2.3.1.2. La autorización judicial

#### 2.3.1.2.1. La solicitud de la autorización judicial

Como se ha visto, nuestro ordenamiento jurídico otorga un nivel de protección superior al domicilio que tiene la consideración de constitucionalmente protegido, requiriendo para su entrada y registro bien el consentimiento del titular, bien la disposición por parte de los órganos inspectores de una autorización judicial; pues de lo contrario la intromisión tendrá la consideración de ilegítima.

De este modo, la Inspección habrá de solicitar la autorización judicial únicamente cuando se den tres circunstancias. En primer lugar, que para el acceso a los lugares objeto de inspección no sea suficiente con un acuerdo de entrada de la pertinente autoridad administrativa -y ello por no entrar dentro del ámbito espacial de aquellos que tienen la consideración de constitucionalmente protegidos-; en segundo término, que no medie consentimiento por parte del obligado tributario -ya sea expreso o tácito- ; y, por último, que se trate de una situación en la que la entrada y registro sea imprescindible -pues de lo

---

<sup>74</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: “Reflexiones acerca de la inviolabilidad del domicilio, al hilo de la STS de 1 de octubre de 2020”. Ed: *Aranzadi*, núm. 9, 2021, pág.14; ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 202;

<sup>75</sup> BOSCH CHOLBI, José Luís: “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, vol. 2o, ob. cit., pág. 36.

<sup>76</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 22/2003, de 10 de febrero.

contrario su solicitud no quedaría justificada-. Este último requisito se desprende de lo previsto en los artículos 142.2 y 113 de la LGT<sup>77</sup>.

En este punto, cabe resaltar que cuando afirmamos que la autorización judicial es necesaria en caso de no mediar consentimiento, con esto no estamos supeditando la solicitud de la autorización por parte de los órganos inspectores a un previo rechazo de entrada por parte del sujeto pasivo<sup>78</sup>, y ello porque de esta forma perdería eficacia el procedimiento inspector al eliminarse por completo el factor sorpresa que se pretende conseguir a través de dichas actuaciones. Por tanto, se trata de títulos “alternativos”<sup>79</sup>, y así lo afirmó el TC en el auto 129/1990, de 26 de marzo de 1990, “siendo cada vez más frecuentes las entradas en domicilios constitucionalmente protegidos por parte de la Inspección de los tributos en los que éstos acuden directamente a la obtención de la preceptiva autorización judicial”<sup>80</sup>. A esta forma de actuación se refiere el TS cuando menciona la “posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte”<sup>81</sup>, aunque es cierto que advierte que debe tratarse de casos puntuales y fundamentados.

Cuestión distinta es si la solicitud y concesión de la autorización judicial se debe o no llevar a cabo dentro de un procedimiento inspector ya iniciado, pues tal y como se señala en la STS de 1 de octubre de 2020 mencionada anteriormente, “una cosa es no anunciar la visita -que es lo que aborda el ATC 129/1990, de 26 de marzo, de tan repetida cita en asuntos de esta naturaleza, cuando el conocimiento previo pudiera frustrar su eficacia- y otra bien distinta es no dar noticia de un procedimiento inspector, no solo no notificado sino no abierto aún”. A estos efectos y, dado que inicialmente la LGT no dilucidaba dicho

---

<sup>77</sup> Art 142.2 LGT: “Cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido (...)”; Art 113 LGT: “Cuando en las actuaciones y 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 (...)”.

<sup>78</sup> Tesis en coherencia con el precepto 18.2 CE, que utiliza de manera indistinta el consentimiento y la resolución judicial como títulos habilitadores, bastando uno de ellos para su acceso.

<sup>79</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 234.

<sup>80</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: “De nuevo ante el derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿El Tribunal Supremo sienta Jurisprudencia? (STS de 23 de septiembre de 2021).”. Ed: *Aranzadi*, núm. 3, 2022, pág.11.

<sup>81</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 1231/2020, de 1 de octubre.

aspecto, resulta necesario llevar a cabo un análisis tanto del criterio seguido por el Tribunal Supremo en este ámbito, así como del sostenido por el legislador una vez producida la reforma a través de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, la cual afecta directamente a la autorización judicial objeto de estudio.

En primer término, el Tribunal Supremo entiende que “La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado”<sup>82</sup>, exigencia que ha sido reproducida en varias de sus sentencias<sup>83</sup>, y cuya fundamentación responde a los siguientes motivos: por un lado, porque así se deduce de los artículos 113 y 142 de la LGT<sup>84</sup>, los cuales exigen que la entrada y registro en el domicilio se produzca en aquellos casos en los que el procedimiento inspector lo requiera, circunstancia que únicamente puede darse si éste se hubiese iniciado con anterioridad<sup>85</sup>; y, por otro lado, por el hecho de que “sin un acto administrativo previo, dictado en un procedimiento inspector, el juez de garantías se vería privado de su propia competencia, dirigida a la ejecución de un acto”<sup>86</sup>, pues de su existencia “(tal como exigen los arts. 91.2 de la LOPJ y 8.6 LJCA32) depende tanto el juicio de proporcionalidad como la motivación misma que debe llevar a cabo el juez con anterioridad a la emisión de la autorización judicial (a que se refieren, respectivamente, los artículos 552 y 558 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal –LECrim.–33) así como, y de otro lado, el fundamento o razones de la petición de entrada por parte de los órganos inspectores”<sup>87</sup>. Si bien es cierto, el TS admite de manera excepcional la entrada sin

---

<sup>82</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 1231/2020, de 1 de octubre.

<sup>83</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Supremo 3502/2021, de 23 de septiembre; Sentencia del Tribunal Supremo 935/2020, de 7 de Julio; Sentencia del Tribunal Supremo, de 10 de octubre de 2019.

<sup>84</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 1231/2020, de 1 de octubre.

<sup>85</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: “Reflexiones acerca de la inviolabilidad del domicilio, al hilo de la STS de 1 de octubre de 2020”, ob. cit., pág. 11, en la que se reproduce lo siguiente: “La ubicación, en concreto, del art. 113 de la LGT en el Capítulo II, “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios”, del Título III, “Aplicación de los tributos”, conduce a la conclusión de la necesaria existencia previa de un procedimiento inspector”.

<sup>86</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 1231/2020, de 1 de octubre.

<sup>87</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: “Reflexiones acerca de la inviolabilidad del domicilio, al hilo de la STS de 1 de octubre de 2020”, ob. cit., pág. 9.

haberse iniciado formalmente el procedimiento inspector, pero únicamente en aquellos casos en que existan datos concretos que justifiquen la necesidad de dicha actuación.

En consecuencia, el método de actuación por parte de la Inspección siguiendo este criterio sería: notificación al sujeto pasivo del inicio del procedimiento, solicitud de la autorización judicial y, en caso de su oportuna concesión por parte del Juez, la entrada y registro domiciliario<sup>88</sup>. De esta forma observamos que se le otorga una mayor protección al derecho amparado por el artículo 18.2 de la CE.

Sin embargo, el legislador, por medio de la Ley 11/2021 a que hemos hecho alusión anteriormente, produce una serie de modificaciones con el fin de clarificar, entre otras, la falta de obligatoriedad de la existencia de un procedimiento ya abierto, enmendando la doctrina emanada por el TS, así como “venciendo el fiel de la balanza en beneficio de la actuación administrativa, sin reparo alguno que, al hacerlo, hayan quedado sensiblemente dañados los derechos del contribuyente”<sup>89</sup>.

Para ello, incluye dos nuevos párrafos en la redacción inicial del artículo 113 LGT, cuya reproducción literal es la siguiente: *“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. Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial”*.

El acuerdo de entrada a que se hace mención<sup>90</sup>, se introduce con el fin de salvaguardar la exigencia reiterada por el TS en sus sentencias acerca de la necesidad de un acto

---

<sup>88</sup> TAPIA TEJEDOR, EDUARDO: “Sobre la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por parte de la Inspección de Hacienda tras la modificación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal”. En *Taxlandia: Blog de fiscal y de opinión tributaria*, 2021. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/invitados/entrada-en-el-domicilio-constitucionalmente-prottegido-hacienda>

<sup>89</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan y PÉREZ LARA, José Manuel: *Prevención y lucha contra el fraude fiscal - Análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio*-. Ed: Tirant lo Blanch, 2022, página 87

<sup>90</sup> Que a su vez se añade por la Ley 11/2021 al artículo 142.2 LGT: *“Para el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el*

administrativo previo que ejecutar, pues como hemos visto, éste es el que fundamenta la solicitud de la autorización judicial, careciendo de lo contrario el juez de competencia para su concesión. De esta forma, la ley estaría incluyendo “la posibilidad de desarrollar actuaciones tributarias internas -sin conocimiento formal del obligado tributario- que más tarde, sirvan para fundamentar la solicitud de autorización judicial para acceder al domicilio constitucionalmente protegido del contribuyente”<sup>91</sup>.

Es decir, “no requiere que previamente se haya iniciado frente a éste un procedimiento de aplicación de tributos, bastando con la existencia de actuaciones administrativas para cuya ejecución sea necesaria la inmisión en el domicilio”<sup>92</sup>, “ya se trate de actos definitivos o resolutorios, ya de actos de trámite sean o no cualificados”<sup>93</sup>.

No obstante, lo expuesto seguiría en plena contradicción con el criterio seguido por el Tribunal Supremo, el cual entiende que esas actuaciones internas no son más que “actos preparatorios del procedimiento de Inspección que no forman parte del mismo, por lo que no son susceptible de procurar el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación”<sup>94</sup>. Además, en su sentencia de 10 de noviembre de 2022 vuelve a reiterar la necesidad de un procedimiento ya abierto, aclarando que “La LGT es una ley ordinaria y, por tanto, inidónea o inepta, por su competencia, para desarrollar el derecho fundamental, en su contenido esencial, en lo que atañe al ámbito tributario”, por lo que resultaría imprescindible “una ley de desarrollo del artículo 18.2 CE, cuyo contenido no

---

*obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello”. (...)* “La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine”.

<sup>91</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan y PÉREZ LARA, José Manuel: *Prevención y lucha contra el fraude fiscal - Análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio-*, ed. Tirant lo Blanch, 2022, página 96.

<sup>92</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan y PÉREZ LARA, José Manuel: *Prevención y lucha contra el fraude fiscal - Análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio-*, ed. Tirant lo Blanch, 2022, página 91.

<sup>93</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan y PÉREZ LARA, José Manuel: *Prevención y lucha contra el fraude fiscal - Análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio-*, ed. Tirant lo Blanch, 2022, página 92.

<sup>94</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 935/2020, de 7 de Julio de 2020

es per se suficiente para regular todos los aspectos y límites del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio”<sup>95</sup> para dilucidar dicha cuestión<sup>96</sup>.

En el mismo sentido se pronuncia BOSCH CHOLBI, afirmando que “si no se ha iniciado ninguno de esos concretos procedimientos de aplicación del tributo –o ejercicio de una actuación inspectora como tal–, podrá haber actividades preparatorias o indagatorias que permitan advenir la necesidad del inicio del correspondiente procedimiento, pero no hay actuación ni acto de trámite cualificado que ejecutar”.<sup>97</sup>

#### 2.3.1.2.2. Vinculación con la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

El artículo 8.6 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa también se vio modificado por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal <sup>98</sup>, en consonancia con la reforma del artículo 113 LGT. A raíz de ello, surgieron dos cuestiones que actualmente siguen siendo objeto de debate y que van a ser explicadas a continuación.

En primer lugar, por medio de este precepto se permite a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo conocer y conceder la autorización judicial objeto de estudio aún sin haberse iniciado formalmente el procedimiento inspector para con el obligado tributario. Por tanto, se les dota de una novedosa competencia, y ello sin, por una parte, llevarlo a cabo mediante ley orgánica<sup>99</sup>, y por otra, reformar a su vez el contenido del artículo 91.2

---

<sup>95</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 4151/2022, de 10 de Noviembre de 2020.

<sup>96</sup> Artículo 81 CE.

<sup>97</sup> BOSCH CHOLBI, José Luís: “La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad”. En *AEDAF*, *paper 18*, 2021, pág.34.

<sup>98</sup> El nuevo articulado de la LJCA, en su precepto 8.6, incorpora lo siguiente “*Los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán también de las autorizaciones para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos aún con carácter previo a su inicio formal cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición.*”

<sup>99</sup> A este respecto entiende, y con acierto, BOSCH CHOLBI (La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad”, ob, cit., pág. 52), “que resulta improcedente que tanto la creación de una nueva competencia judicial, como su atribución a un órgano judicial concreto, sea acometida por una ley ordinaria, y que, además, se haga a despecho de las

LOPJ -el cual únicamente alude a la concesión de la autorización “para la ejecución forzosa de actos de la Administración”, cuando claro está que ello no cabe asemejarlo “con un acto inserto en la tramitación de un procedimiento inspector (por tanto, acto de trámite), o un acto dictado cuando ni siquiera ha comenzado el mismo; ambos dirigidos a buscar pruebas de una presunta defraudación tributaria”<sup>100</sup>.

En segundo término y, situándonos en el escenario de que Inspección solicita la autorización judicial sin la existencia de un procedimiento administrativo abierto, podemos observar que mientras el artículo 113 LGT permitiría que dicha solicitud se realice de manera directa - es decir, sin un previo intento de obtención del consentimiento del sujeto pasivo-, la nueva redacción del precepto 8.6 LJCA puntualiza que, salvo que se trate de un caso de *riesgo de oposición*, previamente habrá que dirigirse al obligado con el fin de obtener el consentimiento de entrada y, ante su negativa, ya se podría acudir a la solicitud de la pertinente autorización judicial. Dicho de otro modo, únicamente en el caso específico de encontrarnos con inseguridad en cuanto a la concesión del consentimiento para el acceso al domicilio constitucionalmente protegido por parte del sujeto pasivo -debiendo quedar, por supuesto, dicha circunstancia suficientemente justificada por la Inspección-, se solicitará la autorización judicial directamente.

En este punto, traemos a colación las palabras de ESEVERRI MARTÍNEZ, que afirma que “Si lo pretendido con las modificaciones apreciadas en las Leyes afectadas es que los órganos de inspección tributaria accedan al domicilio fiscal del contribuyente sin que éste haya tenido conocimiento previo del inicio y desarrollo de tales actuaciones, no parece que la solución adoptada sea la más consecuente”<sup>101</sup>, pues esta forma de proceder “inevitablemente supone que el obligado tributario haya conocido con carácter previo la intención de los funcionarios de la Administración tributaria y por lo tanto, que sobre él

---

afirmaciones del TC específicamente realizadas respecto de entradas domiciliarias por la AEAT durante un procedimiento inspector”.

<sup>100</sup> BOSCH CHOLBI, José Luís: “La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad”, ob, cit., pág. 49.

<sup>101</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto Juan: “Las actuaciones inspectoras”. En: *Revista española de derecho financiero*, num 57, pág 27. Citado por LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan y PÉREZ LARA, José Manuel: *Prevención y lucha contra el fraude fiscal -Análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio-*, ed. Tirant lo Blanch, 2022, página 93.

puede ceñirse la apertura de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria”<sup>102</sup>.

En conclusión y, en atención a las cuestiones expuestas, observamos que el problema radica en conocer qué aspectos merecen ser desarrollados por medio de Ley orgánica, y ello por entrar dentro del ámbito del derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio.

En este sentido, ponemos de relieve la STC 50/1995, de 23 de febrero, mediante la cual se afirma que “El art. 18.2 exige tan solo una autorización judicial, sin ocuparse de precisar cuál haya de ser el Juez competente para darla ni el procedimiento a seguir. A su vez, la Ley Orgánica del Poder Judicial tampoco la regula por completo” (...) “tampoco la Ley General Tributaria, ni el Reglamento mencionado más atrás, determinan cuáles hayan de ser el Juez competente, el procedimiento adecuado y el contenido de la resolución judicial, materias protegidas no ya por la reserva de Ley, en cualquiera de sus modalidades, sino por una Ley Orgánica individualizada, la reguladora del Poder Judicial donde se codifique con carácter unitario la estructura y el funcionamiento de los Jueces y Tribunales (SSTC 65/199499 y 254/1994100)”.

De esta manera, y en atención al pronunciamiento transcrito, tanto el TS<sup>103</sup> como gran parte de la doctrina<sup>104</sup> sostienen que el nuevo articulado habría de regularse por medio de la LOPJ, pues la reforma afecta en su mayoría a dichos aspectos. Además, entienden que la misma va en contra del “principio de seguridad jurídica o de buena regulación. No solo porque un derecho fundamental se merece una norma que cumpla las garantías de certeza, suficiencia, claridad, abstracción y generalidad (...), si no porque se aprecia una

---

<sup>102</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan y PÉREZ LARA, José Manuel: *Prevención y lucha contra el fraude fiscal -Análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio-*, ed. Tirant lo Blanch, 2022, página 94.

<sup>103</sup> Vuelve a pronunciarse, de manera ulterior a la reforma, el TS en su sentencia 1163/2021, de 23 de septiembre: “Hemos de añadir la consideración de que la autorización judicial de entrada adoptada por auto motivado lo es, en la atribución de la competencia al juzgado de lo contencioso-administrativo (art. 8.6 de la Ley de la Jurisdicción -LJCA-), solo para una finalidad bien precisada en la ley, que no puede ser objeto de interpretación extensiva en contra del contenido esencial de un derecho fundamental.”

<sup>104</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: “De nuevo ante el derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿El Tribunal Supremo sienta Jurisprudencia? (STS de 23 de septiembre de 2021).”, ob. cit., pág. 4; BOSCH CHOLBI, José Luís: “La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad”, ob. cit., pág. 48.

deficiente calidad normativa, una regulación legal insuficiente, que produce un grado de incertidumbre tal que causa inseguridad jurídica, lo que hará que no pueda ser razonable y pacíficamente aplicada.”<sup>105</sup>

#### 2.3.1.2.3. Contenido de la solicitud de la autorización judicial

Una vez expuesta la controversia relativa al momento en que los órganos inspectores han de solicitar la autorización judicial de entrada domiciliaria, debemos examinar cuál debe ser su contenido para que goce de plena validez.

En este sentido, resulta necesario traer a colación el artículo 142.2 LGT, a través del cual se exige -como consecuencia de la nueva reforma- que la solicitud tenga que “incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine”. Asimismo, dicho acuerdo contendrá “la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación”.<sup>106</sup>

En segundo lugar y, junto al requisito a que se ha hecho mención, el artículo 113 LGT establece que la solicitud “deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada”. Frente a esta afirmación, resulta necesario aclarar dos aspectos: por un lado, que cuando el precepto alude a una *debida justificación*, con ello se está refiriendo a “la exigencia de que se deje constancia documental de la concurrencia de las circunstancias que permiten considerar cumplidos esos requisitos”<sup>107</sup>, pues contrariamente se podría “incidir negativamente en el afectado, quien no podrá ejercer su derecho a la defensa con plenitud”; por otro lado, que la obligación que tienen los órganos inspectores de *motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada* en la propia solicitud se debe a que únicamente a través de esta vía el Juez podrá entrar a conocer si realmente la entrada domiciliaria

---

<sup>105</sup> BOSCH CHOLBI, José Luís: “La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad”, ob, cit., pág. 62.

<sup>106</sup> Tal y como se exige en el precepto 113 LGT.

<sup>107</sup> BOSCH CHOLBI, José Luís: “La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad”, ob, cit., pág. 30.

constituye una medida imprescindible y esencial para que el procedimiento inspector se desarrolle de manera efectiva.

En esta línea se posiciona el TC<sup>108</sup> al exigir “que en la solicitud de permiso para la entrada se expongan los indicios, sospechas y datos objetivos concretos que aconsejen una medida tan relevante como la inmisión administrativa, sin que puedan entenderse por tales las simples suposiciones o conjeturas ni mucho menos las afirmaciones genéricas sin contenido preciso”<sup>109</sup>. Evidentemente, y situándonos en el extremo opuesto, lo expuesto no conlleva a que Inspección tenga que probar que se ha producido efectivamente una infracción, pues la intromisión en el domicilio precisamente se realiza con el fin de descubrir hechos ignorados por la Hacienda Pública, y ello en consonancia con una de sus principales funciones enumeradas en el artículo 141 LGT a).

Además y, en lo que se refiere a la forma en que los órganos Inspectores han de dirigir la solicitud al órgano judicial correspondiente, encontramos numerosas sentencias en las que se fija que la misma debe llevarse a cabo por escrito<sup>110</sup>.

#### 2.3.1.2.4. Órgano competente para otorgar la autorización judicial

Pese a que la LGT es parca en su expresión, requiriendo únicamente una autorización judicial, en los artículos 8.6 LJCA<sup>111</sup> y 91.2 LOPJ<sup>112</sup> se establece que su concesión corresponde al Juez de lo Contencioso-Administrativo, el cual interviene en el

---

<sup>108</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 136/2000, de 29 de mayo del 2000.

<sup>109</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés: “Las entradas domiciliarias o en despachos profesionales por los órganos de inspección de los tributos. ¿una forma eficaz de iniciación de las actuaciones inspectoras?”, ob. cit., pág. 17.

<sup>110</sup> STSJ de Cataluña 8069, de 12 de septiembre de 2005.

<sup>111</sup> Art. 8.6 LJCA: “Los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán también de las autorizaciones para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos aún con carácter previo a su inicio formal cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición”.

<sup>112</sup> Art. 91.2 LOPJ: “Corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia”.

procedimiento con el fin de salvaguardar el derecho constitucionalmente protegido en el artículo 18.2 CE<sup>113</sup>.

Como primera observación, cabe mencionar que el Juez habrá de apreciar la existencia o, por el contrario, inexistencia de los distintos requisitos que la jurisprudencia ha ido desarrollando para tales efectos y que veremos posteriormente, “sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríicas de los datos ofrecidos”<sup>114</sup>; así como también delimitar en el auto “el alcance de la intromisión domiciliaria”<sup>115</sup>, pues la Inspección podrá actuar únicamente en consonancia con dichas previsiones.

En consecuencia, podríamos plantearnos si el obligado tributario merece ser oído antes de que el órgano judicial tome una decisión acerca de la entrada domiciliaria, cuestión que ha sido objeto de debate en numerosas ocasiones, y cuya respuesta la encontramos en la sentencia de 1 de octubre de 2020, donde el TS afirma que “No resulta necesaria, en principio y en todo caso, la audiencia previa y contradictoria de los titulares de los domicilios o inmuebles concernidos por la entrada, habida cuenta que la posible autorización judicial ni es el resultado de un proceso jurisdiccional (...), ni dicha audiencia previa viene tampoco exigida expresamente por los artículos 18.2 de la Constitución, 91.2 de la Ley Orgánica 6/1985, 8.6 de la Ley 29/1998 ó 113 y 142.2 de la Ley 58/2003.”<sup>116</sup>.

En segundo término y, una vez determinado el órgano competente, resulta necesario atender al interrogante de a qué Juez de lo Contencioso-Administrativo ha de dirigirse la solicitud de la autorización desde una óptica territorial. A este respecto, aun cuanto el legislador no prevé específicamente dicha pretensión en el ámbito que nos concierne, resulta coherente sostener que el auto de entrada lo dictará el juez en cuya demarcación

---

<sup>113</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 178.

<sup>114</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 1231/2020, de 1 de octubre.

<sup>115</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: “De nuevo ante el derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿El Tribunal Supremo sienta Jurisprudencia? (STS de 23 de septiembre de 2021).”, ob. cit., pág. 15.

<sup>116</sup> Véase el F.Dº. núm. 3.

se encuentre el domicilio objeto de inspección -por aplicación del artículo 14.3 LJCA-<sup>117</sup>, añadiendo que “en el caso de que en un mismo partido judicial exista más de un juzgado contencioso, deberá estarse, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 167 de la LOPJ y 17 de la LJCA, a las normas de distribución de asuntos que hubiesen sido aprobadas por la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia respectivo”.<sup>118</sup>

Por lo demás, y para concluir con el presente epígrafe, cabe preguntarnos si es necesario un control judicial posterior al de la concesión de la autorización, actuación cuyo fin máximo sería el de comprobar si efectivamente se cumplen sus pretensiones garantistas. Pese a volvernos a encontrar con un aspecto que carece de regulación legislativa, la respuesta parece ser afirmativa, y ello en coherencia, por un lado, con el artículo 172.4 del RGAT, el cual establece que los órganos inspectores habrán de comunicar al juez los resultados del procedimiento, y por otro lado, porque “*Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican*”<sup>119</sup>. Empero, diversos autores entienden que el hecho de “que no se cumpla con la dación de cuentas no comportaría la nulidad de lo actuado, pues el desarrollo de la actuación llevada a cabo ya constará en la diligencia entregada al contribuyente, y éste podrá hacer valer los defectos en el recurso contra el acto que ponga fin al procedimiento”.<sup>120</sup>

#### 2.3.1.2.5. Contenido de la autorización judicial

Una vez analizado el contenido de la solicitud y acuerdo de entrada domiciliaria, se debe dar paso al examen de la propia autorización judicial, pues ésta será la que finalmente permitirá a los órganos inspectores acceder y, en su caso, registrar el domicilio constitucionalmente protegido.

---

<sup>117</sup> GALINDO MORELL, Pilar: “La autorización judicial de entrada en el domicilio”. En *QDL*, 2, 2003, pág. 108.

<sup>118</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 259.

<sup>119</sup> Artículo 106.1 CE.

<sup>120</sup> 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”. En: *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm 373, 2014, pág 85.

En este punto resulta necesario destacar la primordial labor del TS, el cual ha ido fijando a través de numerosa jurisprudencia los requisitos que han de cumplirse y a los que ha de atender el Juez para determinar la procedencia o improcedencia de dicha actuación, y ello como consecuencia del vacío legislativo al que ya hemos hecho alusión y que ha ido quedando reflejado a lo largo del presente trabajo.

En primer lugar, el auto judicial habrá de precisar cuál es la morada objeto de inspección, el titular o titulares de la misma, el alcance de la actuación -detallando los espacios que van a ser registrados-, los órganos inspectores que van a intervenir, así como el intervalo de tiempo durante el cual se podrá desarrollar el procedimiento<sup>121</sup>; y todo ello teniendo en cuenta que el alcance de la autorización se verá limitado asimismo por aquello que los órganos inspectores requirieron en la respectiva solicitud<sup>122</sup>.

En segundo término y, en coherencia con la exigencia del artículo 113 LGT -el cual supedita la autorización judicial a aquellas situaciones en que la entrada fuese necesaria-, el TS fija en su sentencia de 1 de octubre de 2020 que “para otorgar la autorización debe superarse un triple juicio -que ha de efectuar el juez competente-: el de idoneidad de la medida (toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora), el de necesidad (esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende) y el de proporcionalidad en sentido estricto (pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa)”<sup>123</sup>. Por tanto, el Juez deberá observar si efectivamente se dan todas estas circunstancias en el caso concreto, debiendo plasmar en el propio auto los motivos en que se basa para determinar si efectivamente cabe o no la inspección domiciliaria<sup>124</sup>, pues únicamente de esta forma será “posible su control posterior en aras del respeto del derecho de defensa del sujeto pasivo de la medida, habida

---

<sup>121</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 280.

<sup>122</sup> Así se plasmó en la STC 50/1995, de 23 de febrero 1995.

<sup>123</sup> En la misma línea véase Sentencia del Tribunal Supremo 1163/2021, de 23 de Septiembre. (FD nº3)

<sup>124</sup> Dicha motivación ha de ser suficiente, tal y como refleja el TC en su sentencia 136/2000, de 29 de mayo.

cuenta de que, por la propia finalidad de ésta, dicha defensa no puede tener lugar en el momento de su adopción”.<sup>125</sup>

En este ámbito resulta conveniente recordar la Sentencia del TC de 26 de abril de 1999, por medio de la cual se atribuía a las personas jurídicas una menor protección en las intromisiones domiciliarias frente a la de las personas físicas, hecho que finalmente nos llevaría a admitir que en estos últimos casos la motivación habrá de ser superior.

Profundizando en su análisis, la necesidad implica que el Juez determine todas y cada una de las posibilidades de actuación por parte de la Administración, valorando si fuese posible alcanzar el fin propuesto de forma menos perjudicial para con el derecho constitucionalmente protegido, así como justificando en caso contrario los motivos que llevan a concluir que la entrada domiciliaria es el medio idóneo para alcanzar el resultado deseado, que a su vez ha de ser imprescindible. En relación con lo expuesto, en la Sentencia de 10 de octubre de 2019<sup>126</sup> el TS alude a la “doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (sentencia caso *Société Colas Est y otros c. Francia*, de 16 de abril de 2002 ó sentencia de 30 de septiembre de 2008, *Isaldak c. Turquía*), según la cual, aunque los Estados gozan de cierto margen de apreciación para considerar necesaria una intromisión, ha de hacerse una interpretación estricta de las excepciones del artículo 8 del Convenio, y debe quedar establecida convincentemente su necesidad en el caso concreto como verdadera garantía de que la inmisión en este derecho fundamental es imprescindible para alcanzar aquel fin legítimo”.

Asimismo, dicha condición viene íntimamente relacionada con el principio de subsidiariedad -exigencia reproducida por numerosa jurisprudencia<sup>127</sup>-, que implica que la intromisión domiciliaria se situaría en último plano en caso de existir otro método eficaz de actuación por parte de la Administración.

---

<sup>125</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 165/2005, de 20 de Junio. (FJ nº4)

<sup>126</sup> En la sentencia mencionada se estimó el recurso de casación por la falta del requisito de la necesidad.

<sup>127</sup> Véase Sentencia del Tribunal Supremo 1343/2019, de 10 de Octubre; Sentencia del Tribunal Supremo 1231/2020, de 1 de octubre.

Por lo que se refiere al juicio de proporcionalidad, éste implica un estudio pormenorizado por parte del juez de los distintos intereses que se encuentran en juego en el supuesto en cuestión, y ello con el fin de determinar si el resultado que se pretende alcanzar es racional en relación con el derecho fundamental constitucionalmente protegido, el cual se va a ver limitado por medio de dicha actuación inspectora<sup>128</sup>. En otras palabras, “se exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales, cuyo contenido esencial es intangible”.<sup>129</sup>

En consecuencia y, con el propósito de que el juez de garantías concluya en la propia autorización la admisibilidad de la entrada domiciliaria de forma válida, es indispensable que la Inspección haya basado su solicitud en verdaderas señales acerca de una posible existencia de un fraude fiscal, para cuya averiguación se hace precisa la intromisión, sin que sean lícitas meras conjeturas<sup>130</sup>. Así lo señaló el TS en reiteradas sentencias, estableciendo que “la corazonada o presentimiento de la Administración de que, por tributar un contribuyente por debajo de la media del sector, le hace incurrir a éste en una especie de presunción *iuris et de iure* de fraude fiscal, es un dato que por sí mismo no basta, ni para establecer una relación causal o esquema que desemboque en ese fraude - ni siquiera en la presunción de deberes incumplidos, que deberán ser esclarecidos a través del procedimiento correspondiente, con ulterior control judicial-, ni menos aún para anclar en tal circunstancia la necesidad de entrada en el domicilio”<sup>131</sup>.

Por el contrario, destacar que lo que no podrá hacer el Juez es autorizar la entrada domiciliaria con base a una efectiva realización por parte del sujeto pasivo de una infracción tributaria, pues de esta forma correspondería la intervención del Juez de

---

<sup>128</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 270.

<sup>129</sup> Sala Primera. Sentencia 50/1995, de 23 de febrero. Recurso de amparo 709/1991.

<sup>130</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 1343/2019, de 10 de Octubre.

<sup>131</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 1231/2020, de 1 de octubre.

Instrucción, quedando al margen el presente procedimiento administrativo que está siendo objeto de estudio<sup>132</sup>.

### 3. CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA INTROMISIÓN ILEGÍTIMA POR PARTE DE LOS ÓRGANOS INSPECTORES

Como no podía ser de otra manera y, pese a encontrarnos de nuevo ante una carencia legislativa, especial relevancia adquiere el interrogante acerca de cuáles son las consecuencias que se derivan del incumplimiento por parte de los correspondientes órganos de los requisitos mencionados anteriormente, pues la entrada domiciliaria sin la correspondiente cobertura legal vulnera de lleno el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

En coherencia con la protección que la Carta Magna otorga a tal cuestión en su artículo 18.1, la jurisprudencia determina que en estos casos -incluyendo las situaciones en que la motivación es escasa o poco específica<sup>133</sup>, así como también aquellos en los que directamente no se cuenta con una oportuna autorización por parte de la Inspección- procede tanto la nulidad de las actuaciones que se hayan llevado a cabo, como la inutilización de aquellos datos que se hayan obtenido como prueba para posteriores procedimientos<sup>134</sup>, los cuales deberán ser devueltos y adquirirán la condición de ineficaces<sup>135</sup>.

Por consiguiente, habrán de declararse nulas las posteriores liquidaciones practicadas por la Administración para cuya elaboración y/o cuantificación se hubiera utilizado la documentación obtenida en la intromisión ilegítima, siempre y cuando, y aquí conviene

---

<sup>132</sup> BOSCH CHOLBI, José Luis: “La tutela judicial del derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones ante las actuaciones de la Administración tributaria”. En *Aranzadi*, núm.192, 2021, pág. 20.

<sup>133</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 293.

<sup>134</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: “De nuevo ante el derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿El Tribunal Supremo sienta Jurisprudencia? (STS de 23 de septiembre de 2021).”, ob. cit., pág. 15.

<sup>135</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 357.

realizar un apunte importante, dicha liquidación debe basarse únicamente en aquellos datos extraídos de manera ilícita, pues de lo contrario éstas no resultarán anuladas al encontrar fundamento en otros que sí son eficaces<sup>136</sup>.

Y a este respecto, resulta evidente que cuando nos referimos a la inutilización de las pruebas, éstas no se circunscriben exclusivamente a aquellas obtenidas de manera directa en la entrada domiciliaria realizada de manera ilegítima, sino también las que tienen la consideración de indirectas.<sup>137</sup>

Por otro lado, destacar que existen determinadas actuaciones que, además de consecuencias administrativas, también acarrear consecuencias penales, y ello de acuerdo con el artículo 204 del CP, que establece que *“La autoridad o funcionario público que, fuera de los casos permitidos por la Ley y sin mediar causa legal por delito, cometiere cualquiera de los hechos descritos en los dos artículos anteriores, será castigado con la pena prevista respectivamente en los mismos, en su mitad superior, e inhabilitación absoluta de seis a doce años”*. Concretamente, en el asunto objeto de examen nos referimos a dos situaciones: aquellas en las que los órganos inspectores entran al domicilio constitucionalmente protegido sin título habilitante para ello -es decir, sin el consentimiento o la autorización judicial-, así como aquellas en las que el sujeto pasivo revoca el consentimiento y la Inspección no desocupa la morada o lugar de que se trate de manera inmediata. Para estos casos, la pena se fija *“en su mitad superior, e inhabilitación absoluta de seis a doce años”*, en relación con las previstas en los artículos 202 y 203 del CP.

Efecto distinto trae consigo la oposición de entrada por parte del titular domiciliario, que varía en función de si el órgano inspector cuenta o no con la correspondiente autorización judicial. En el primero de los casos, el obligado tributario estaría llevando a cabo una actuación de resistencia a la autoridad, infracción tributaria grave prevista en el artículo 203.1 LGT; mientras que en el segundo, su comportamiento simplemente constituiría el

---

<sup>136</sup> BOSCH CHOLBI, José Luís: “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, vol. 2o, ob. cit., pág. 39.

<sup>137</sup> Art. 11 LOPJ

mero ejercicio de su derecho a la inviolabilidad domiciliaria y, por tanto, no se derivaría ninguna sanción.

#### 4. RECURSO DE APELACIÓN POR PARTE DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

Para concluir con el presente trabajo, resulta conveniente analizar los instrumentos que el legislador pone a disposición del sujeto pasivo para el caso en que se encuentre en disconformidad con el sentido del auto judicial expedido por el Juez de lo Contencioso-Administrativo.

En este sentido, bien cuando no se cumplan las previsiones exigidas para que la intromisión domiciliaria adquiera plena validez, o bien cuando los órganos inspectores se excedan en las funciones previstas a tal efecto en el propio auto judicial, el titular objeto de inspección podrá interponer un recurso de apelación frente a la autoridad pertinente en virtud del artículo 80.1.d) LJCA, sin que ello implique la detención del procedimiento<sup>138</sup> -aunque si finalmente se estima el recurso, todo lo actuado será declarado nulo-. Para ello, así como para solicitar las pruebas que considere oportunas, éste deberá estar en posesión de todos aquellos documentos de los que se haya servido el órgano judicial para tomar la decisión de ejecución de entrada, incluyendo el propio auto y la solicitud administrativa, pues de lo contrario se produciría una indefensión en la figura del obligado tributario.<sup>139</sup> Además, también podrá interponerlo el órgano inspector que vio denegada su solicitud de entrada, por lo que de estimar el recurso el Juez, éste primero se verá facultado para proceder a la intromisión domiciliaria de manera legítima.

El presente recurso tendrá que interponerse en el plazo de quince días desde la fecha en que se le notificó la autorización de entrada<sup>140</sup>. No obstante, en estos casos el obligado

---

<sup>138</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: “Reflexiones acerca de la inviolabilidad del domicilio, al hilo de la STS de 1 de octubre de 2020”, ob. cit., pág. 15.

<sup>139</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 3502/2021, de 23 de septiembre de 2021.

<sup>140</sup> Art 85 LJCA

tributario no habrá intervenido previamente en el proceso llevado a cabo ante el Juez de lo Contencioso-Administrativo<sup>141</sup> y, en consecuencia, no constituye requisito legal la perceptiva notificación de la misma<sup>142</sup>, entendiéndose por tanto la doctrina que “el inicio del cómputo para la interposición del recurso se produce con la fecha de entrada y registro, dado que, con la misma el contribuyente debe conocer el acto que la permite”<sup>143</sup>.

El Juez competente tendrá que dictar sentencia estimando si efectivamente se está infringiendo el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, o si por el contrario la entrada domiciliaria se realizó en consonancia con todos los requisitos previstos, quedando dicha actuación fundada de plena validez y eficacia. Empero, lo que no podrá hacer el órgano concededor del recurso es entrar a valorar los documentos adquiridos por la Inspección tributaria, así como tampoco “las cuestiones relativas al desarrollo de la actuación administrativa subsiguiente, en ejecución de aquella resolución judicial”<sup>144</sup>.

Por otro lado, resulta obvio que si el obligado tributario prestó inicialmente el consentimiento de entrada y registro, éste no estará facultado para su posterior interposición. No obstante, cuestión distinta es el hecho de que los órganos inspectores se extralimiten en las funciones para las que el obligado tributario prestó su consentimiento, así como el supuesto en que el titular del domicilio lo revoque y la Inspección no abandone la morada, pues para estas situaciones se prevé el procedimiento de amparo judicial de las libertades y derechos regulado en el artículo 114 LJCA y

---

<sup>141</sup> En este punto recordamos la STS a de 1 de octubre de 2020, donde el TS afirma que “No resulta necesaria, en principio y en todo caso, la audiencia previa y contradictoria de los titulares de los domicilios o inmuebles concernidos por la entrada, habida cuenta que la posible autorización judicial ni es el resultado de un proceso jurisdiccional (...), ni dicha audiencia previa viene tampoco exigida expresamente por los artículos 18.2 de la Constitución, 91.2 de la Ley Orgánica 6/1985, 8.6 de la Ley 29/1998 ó 113 y 142.2 de la Ley 58/2003.”.

<sup>142</sup> Así lo indica el TC en su Auto de 26 de mayo de 2004, al señalar lo siguiente: “Y la carencia de notificación a los interesados del Auto ampliatorio autorizando la entrada y registro podrá constituir, en su caso, una mera irregularidad procesal que no rebasa los límites de la mera legalidad ordinaria”.

<sup>143</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: “Reflexiones acerca de la inviolabilidad del domicilio, al hilo de la STS de 1 de octubre de 2020”, ob. cit., pág. 15.

<sup>144</sup> BOSCH CHOLBI, José Luis: “La tutela judicial del derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones ante las actuaciones de la Administración tributaria”, ob.cit., pág. 31.

siguientes, estableciendo el TS en su sentencia de 19 de septiembre de 2011<sup>145</sup> los requisitos para que se admita dicho recurso.

Por último, cabe resaltar que en caso de que la Administración notifique al obligado tributario una liquidación para cuya realización y cuantificación se ha producido la vulneración del derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio, éste quedará facultado a la interposición del “recurso de reposición o la Reclamación Económico-administrativa ante el correspondiente Tribunal Económico-administrativo”<sup>146</sup>.



---

<sup>145</sup> Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de Septiembre de 2011.

<sup>146</sup>BOSCH CHOLBI, José Luís: “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, vol. 2o, ob. cit., pág. 40.

## CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo nos encontramos con una serie de cuestiones que reflejan la inexistencia de un marco normativo firme y preciso en nuestro ordenamiento jurídico que regule los distintos ámbitos del procedimiento inspector en relación con la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido.

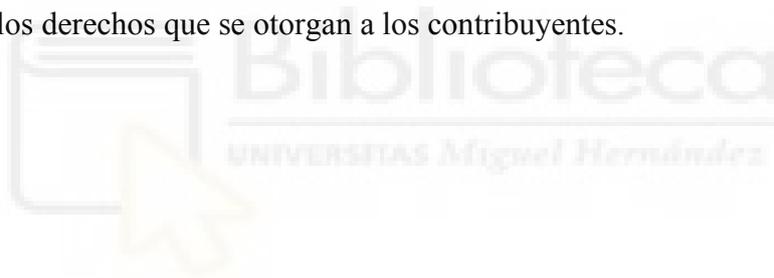
Más allá de que resulte sorpresiva la parquedad legislativa en este ámbito, pues el domicilio constituye uno de los derechos fundamentales amparados por la Constitución Española y como tal debería quedar definida de manera taxativa toda aquella actuación que pudiera menoscabarle, conviene reiterar que es vital la jurisprudencia del Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, pues gracias a su labor se ha ido concretando el ámbito espacial del artículo 18 de la CE, lo que nos permite conocer los lugares que merecen la calificación de domicilio constitucionalmente protegido, y con ello los títulos legitimadores que permiten su entrada y registro por parte de los órganos inspectores.

Por otro lado y, dejando a un lado la inseguridad jurídica que produce la falta de concreción normativa, nos encontramos asimismo con la existencia de un conflicto de intereses entre la Administración Tributaria, la cual lucha por la efectiva investigación y descubrimiento de los distintos hechos con relevancia tributaria tendentes al sostenimiento del gasto público, y los obligados tributarios, cuyos derechos han de verse respetados tanto por el resto de ciudadanos como por parte de los órganos tributarios, concretamente el relativo a la protección de la morada tanto de las personas físicas como jurídicas, aunque en este último caso ésta sea menor.

En este punto resulta fundamental traer a colación la reiterada sentencia de 1 de octubre de 2020, a través de la cual el Tribunal Supremo exige que la solicitud de la autorización judicial se lleve a cabo, salvo casos excepcionales, dentro de un procedimiento inspector ya iniciado. Ello, claro está, supone negarle a los órganos inspectores el factor sorpresa en las actuaciones que desarrolla, lo que provoca inevitablemente que muchas de sus investigaciones se vean frustradas por la posibilidad que se le brinda al contribuyente de deshacerse de pruebas o indicios que indiquen una posible infracción tributaria por su parte.

No obstante y, pese a que dicha sentencia haya traído consigo numerosas quejas por parte de la Inspección, resulta coherente que no pueda ponerse por delante de los derechos del ciudadano una simple sospecha de incumplimiento por parte del ciudadano, requiriendo por ello el Tribunal Supremo taxativos requisitos para que la solicitud quede fundamentada y no vulnere la protección que se garantiza al domicilio, de ahí el carácter excepcional de dicha actuación. Sin embargo, el legislador con la Ley 11/2021 produce una modificación del artículo 113 LGT, a través de la cual establece la falta de obligatoriedad de la existencia de un procedimiento ya abierto, posicionándose por tanto en beneficio de la Inspección.

En suma, cada vez resulta más necesaria la existencia de una normativa clara y exhaustiva que refleje la forma que ha de adoptar el procedimiento inspector para que no entre en contradicción con el derecho fundamental del domicilio constitucionalmente protegido, acabando así con la inseguridad jurídica que actualmente encontramos en este ámbito, y logrando con ello un equilibrio entre las funciones a desarrollar por los órganos inspectores y los derechos que se otorgan a los contribuyentes.



## BIBLIOGRAFIA

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín:

- *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ed. La Ley, Madrid, 2007.
- “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”, 2014.

BOSCH CHOLBI, José Luís:

- “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”. En *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 20, núm. 632, 2014.
- “La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad”. En *AEDAF*, *paper 18*, 2021.
- “La tutela judicial del derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones ante las actuaciones de la Administración tributaria”. En *Aranzadi*, núm.192, 2021.

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”. En *Revista de Contabilidad y Tributación*, 444, 2020.

GALINDO MORELL, Pilar: “La autorización judicial de entrada en el domicilio”. En *QDL*, 2, 2003.

GARCÍA BERRO, Florián: “Análisis de legislación: La inspección tributaria en la nueva LGT”. En *quincena fiscal*, 2004.

López Martínez, Juan y Pérez Lara, José Manuel: Prevención y lucha contra el fraude fiscal -Análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio-, ed. Tirant lo Blanch, 2022.

NAVARRO FAURE, Amparo: “La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad”. En *Crónica tributaria: Boletín de actualidad*, 2011.

RODRIGUEZ SOL, L.: *Registro domiciliario y prueba ilícita*, ed. Comares, 1998.

RUEDA LÓPEZ, Nuria: “La eficiencia y su importancia en el sector público”. En *eXtoikos*, num. 1, 2011.

RUIZ HIDALGO, Carmen: “Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido: especial referencia a los dispositivos electrónicos y virtuales”. En *aranzadi*, num. 190, 2021.

SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther:

- “Reflexiones acerca de la inviolabilidad del domicilio, al hilo de la STS de 1 de octubre de 2020”. Ed: *Aranzadi*, núm. 9, 2021.
- “De nuevo ante el derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿El Tribunal Supremo sienta Jurisprudencia? (STS de 23 de septiembre de 2021).”. Ed: *Aranzadi*, núm. 3, 2022.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés: “Las entradas domiciliarias o en despachos profesionales por los órganos de inspección de los tributos. ¿una forma eficaz de iniciación de las actuaciones inspectoras?”. En: *Reaf*, 2009.

TAPIA TEJEDOR, EDUARDO: “Sobre la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por parte de la Inspección de Hacienda tras la modificación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal”. En *Taxlandia: Blog de fiscal y de opinión tributaria*, 2021

VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): Manual de Derecho Financiero y Tributario, Parte General, 5ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2022.



## **ANEXO NORMATIVO**

Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea, de 7 de diciembre de 2000.

Constitución Española de 27 de diciembre de 1978.

Instrumento de Ratificación del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, y enmendado por los Protocolos adicionales números 3 y 5, de 6 de mayo de 1963 y 20 de enero de 1966, respectivamente.

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.

Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

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.

Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Resolución 2200 A (XXI) de la Asamblea General de las Naciones Unidas

## **ANEXO JURISPRUDENCIAL**

### **Tribunal Supremo**

Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1986.

Sentencia del Tribunal Supremo 3323/1990, de 24 de Octubre de 1992.

Sentencia del Tribunal Supremo, 11 de Diciembre de 1998.

Sentencia del Tribunal Supremo 63/1999, de 15 de Enero de 1999.

Sentencia del Tribunal Supremo 6809/1999, de 18 de Junio de 1999.

Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de septiembre de 1999.

Sentencia del Tribunal Supremo 155/2002, de 19 de Febrero de 2002

Sentencia del Tribunal Supremo 1803/2002, de 4 de Noviembre de 2002.

Sentencias del Tribunal Supremo 1448/2005, de 18 de noviembre de 2005.

Sentencia del Tribunal Supremo 151/2006, de 20 de Febrero de 2006.

Sentencia del Tribunal Supremo 261/2006, de 14 de Marzo de 2006.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de Abril de 2010.

Sentencia del Tribunal Supremo 5900/2006, de 30 de Septiembre de 2010.

Sentencia del Tribunal Supremo 402/2011, de 12 de Abril de 2011.

Sentencia del Tribunal Supremo 312/2011, de 29 de Abril de 2011.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de Septiembre de 2011.

Sentencia del Tribunal Supremo 285/2012, de 25 de enero.

Sentencia del Tribunal Supremo 1343/2019, de 10 de Octubre de 2019

Sentencia del Tribunal Supremo 935/2020, de 7 de Julio de 2020

Sentencia del Tribunal Supremo 1231/2020, de 1 de octubre de 2020.

Sentencia del Tribunal Supremo 1231/2020, de 20 de Octubre de 2020.

Sentencia del Tribunal Supremo 4151/2022, de 10 de Noviembre de 2020.

Sentencia del Tribunal Supremo 1163/2021, de 23 de Septiembre de 2021

Sentencia del Tribunal Supremo 3502/2021, de 23 octubre de 2021.

Sentencia del Tribunal Supremo 4387/2022, de 11 de noviembre de 2022.

Sentencia Penal N° 973/2003, Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Rec 985/2000 de 05 de Julio de 2003

Sentencia Penal N° 111/2010, Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Sección 1, Rec 1432/2009 de 24 de Febrero de 2010

Sentencia Penal N° 974/2012, Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Sección 1, Rec. 2216/2011 de 05 de Diciembre de 2012.

Sentencia Penal N° 879/2016, Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Sección 1, Rec 304/2016 de 22 de Noviembre de 2016

## **Tribunal Constitucional**

Sentencia del Tribunal Constitucional 107/1984, de 23 de Noviembre de 1984.

Sentencia del Tribunal Constitucional 99/1985, de 30 de Septiembre de 1985.

Auto del Tribunal Constitucional 129/1990, de 26 de marzo de 1990

Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, de 23 de febrero 1995.

Sentencia del Tribunal Constitucional 69/1999, de 26 de abril de 1999.

Sentencia del Tribunal Constitucional 136/2000, de 29 de mayo de 2000.

Sentencia del Tribunal Constitucional 22/2003, de 10 de febrero de 2003.

Sentencia del Tribunal Constitucional 165/2005, de 20 de Junio de 2005.

Sentencia del Tribunal Constitucional 209/2007, de 24 de septiembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional Nº 197/2009, Sala Primera, Rec Recurso de amparo 891-2007 de 28 de Septiembre de 2009

Sentencia del Tribunal Constitucional 54/2015, de 16 de marzo.

## **Tribunales Superiores de Justicia**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 8069/ 2005, de 12 de septiembre de 2005.

## **Tribunal Económico - Administrativo**

Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central 3155/2010, de 30 de abril de 2014.