

Universidad Miguel Hernández
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche
Máster Universitario en Asesoría Fiscal



La inviolabilidad del domicilio y la inspección tributaria

Trabajo Fin de Máster
Curso académico 2022/2023

Autora: Ana González Bernad
Tutora: Paula Vicente-Arche Coloma

RESUMEN

La ambigua regulación del derecho a la inviolabilidad del domicilio dificulta su papel como necesario límite a la facultad de entrada y registro reconocida a la inspección tributaria y, así, su efectiva garantía.

En este sentido, y pese a los intentos del Tribunal Supremo para que la situación cambie, contribuyentes, jueces y la propia Administración tributaria se ven obligados a complementar el ordenamiento tributario español, que, como veremos, podría decirse que no desarrolla en profundidad el contenido esencial de aquel, con el trabajo jurisprudencial realizado por los tribunales en aras de paliar la inseguridad jurídica que afecta a todos los agentes que participan en el procedimiento.

Una especial referencia al impacto de recientes pronunciamientos sobre esta cuestión ocupa el último epígrafe del presente trabajo, habida cuenta de que se han planteado opiniones diversas en la doctrina. Siendo un hecho generalmente aceptado que un alto grado de casuismo afecta a las entradas domiciliarias, habrá que analizar si su desarrollo normativo mediante ley orgánica podría resultar contraproducente.

ÍNDICE

RESUMEN.....	2
ABREVIATURAS.....	5
INTRODUCCIÓN.....	7
1. SOBRE EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	8
1.1. Objeto y justificación del procedimiento de inspección.....	8
1.2. Funciones y facultades de la inspección de los tributos.....	10
1.3. La obligación de atender a los órganos de inspección.....	14
2. LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO COMO LÍMITE A LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	17
2.1. Delimitación del domicilio constitucionalmente protegido.....	17
2.1.1. Domicilio de las personas físicas.....	17
2.1.2. Domicilio de las personas jurídicas.....	24
2.2. Los presupuestos legitimadores contenidos en la Ley General Tributaria para la entrada y registro del domicilio fiscal del obligado tributario.....	28
2.2.1. El consentimiento.....	30
2.2.2. El acuerdo de entrada y la autorización judicial.....	34
3. EL IMPACTO DE LA JURISPRUDENCIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE ENTRADA Y REGISTRO. ESPECIAL REFERENCIA A LA NUEVA REDACCIÓN DE LOS ARTÍCULOS 113 Y 142.2 LGT.....	36

4. CONCLUSIONES.....	42
5. BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA.....	44



ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art(s).	Artículo(s)
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
CP	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal
CDFUE	Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea
CE	Constitución Española de 1978
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
Coord(s).	Coordinador(es)
Dir(s).	Director(es)
DUDH	Declaración Universal de Derechos Humanos
F(F)J(J)	Fundamento(s) jurídico(s)
LECrim	Ley de Enjuiciamiento Criminal, aprobada por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa
Núm.	Número
Pág.	Página
RGAT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio
ST	Sentencia

TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TS	Tribunal Supremo



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de la relación existente entre el derecho a la inviolabilidad del domicilio y el procedimiento de inspección tributaria. Concretamente, se persigue:

- Conocer la justificación de la existencia misma de la inspección tributaria y de las facultades que se le encomiendan.
- Analizar hasta qué punto los derechos de los obligados tributarios constituyen un contrapeso a los poderes de la Administración tributaria.
- Facilitar la comprensión del concepto de domicilio constitucionalmente protegido al objeto de adquirir capacidad suficiente para distinguirlo de los espacios que no lo son, pues los presupuestos legitimadores para la entrada y registro de uno y otros no coinciden, al no gozar de la misma protección.
- Estudiar las consecuencias que se derivan de recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo, interpretando su postura en relación con la insuficiencia de la regulación de las actuaciones de entrada y registro.

La gravedad de la situación, que podría perjudicar no solo a los contribuyentes sino también a los jueces y a la propia Administración, junto con la importancia de barajar las opciones que podrían redimirla, justifican su estudio en el presente Trabajo Fin de Máster.

Para la consecución de los objetivos comentados, partimos de la explicación de distintas nociones sobre el procedimiento inspector y, tempranamente, se relaciona el derecho a la inviolabilidad del domicilio con el artículo 151 LGT que regula el lugar de las actuaciones inspectoras.

Ha sido fundamental servirse, para la confección de este trabajo y la formación de una opinión propia, de textos normativos con rango legal y reglamentario, de aportaciones doctrinales contenidas en revistas jurídicas y artículos de Internet y, por supuesto, de jurisprudencia patria e internacional.

1. SOBRE EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

1.1. Objeto y justificación del procedimiento de inspección

En el ordenamiento tributario español -concretamente, en el Título III de la LGT que regula el ámbito de la aplicación de los tributos- encontramos tres grandes procedimientos: gestión, inspección y recaudación tributaria. Mientras que el procedimiento de recaudación comprende las actuaciones ejecutivas¹, los dos primeros se refieren a la comprobación del contribuyente² y se diferencian entre sí en las posibilidades de actuación de la Administración, mayores en el procedimiento de inspección. Ahora bien, todos comparten normas comunes³ y, en esencia, podríamos

¹ Art. 160.1 LGT: *''1. La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias''*.

² Art. 123.1 LGT: *''1. Son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:*

[...]

c) El procedimiento de verificación de datos.

d) El procedimiento de comprobación de valores.

e) El procedimiento de comprobación limitada''.

Art. 141 LGT: *''La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:*

a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.

b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.

c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, [...]''.

³ Quedan recogidas en el Capítulo II de la LGT, titulado *''Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios''*.

decir que responden a una misma finalidad y objeto: asegurar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias⁴.

El artículo 31 de la CE, que ha sido utilizado por el TC para justificar las facultades de la inspección de los tributos⁵, recoge el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos: *''1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

1. *El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.*
2. *Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley''.*

El precepto alude a un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, cuya consecución requiere de una Administración con unos medios suficientes para llevar a cabo una función inspectora efectiva, habida cuenta del deber que se atribuye a los obligados tributarios de colaborar activamente con la AEAT⁶. Sin embargo, los poderes de aquella no pueden reforzarse sin tomar en

⁴ El art. 145 LGT define como objeto del procedimiento de inspección la comprobación e investigación del adecuado cumplimiento de dichas obligaciones (tributarias).

⁵ Por ejemplo, en la ST 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3.
(<http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/363>)

⁶ MÁRQUEZ SILLEROS, Carmen: *''La actuación de la inspección tributaria en el ejercicio de sus facultades y los derechos de los contribuyentes: situación actual''*. En *Revista Derecho & Sociedad*, núm. 22, 2004, pág. 360. (Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7792420>)

GONZÁLEZ APARICIO, Marta: *''El derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la administración que requieran su intervención se efectúen en la forma que le resulte menos gravosa''*. En VV.AA., CALVO VÉRGEZ, Juan (dir.) y SUBERBIOLA GARBIZU, Irune. (coord.): *''Los derechos y*

consideración los derechos y garantías de los contribuyentes pues, aunque pueden llegar a explicar la existencia de la inspección tributaria, constituyen un límite a la misma⁷.

En este trabajo prestaremos especial atención al derecho a la inviolabilidad del domicilio como límite a las actuaciones de comprobación e investigación de la Administración tributaria, empezando por detallar cuáles son las funciones y facultades que se atribuyen a los órganos de inspección.

1.2. Funciones y facultades de la inspección de los tributos

Para la correcta comprensión de las funciones y facultades de la inspección tributaria es conveniente comenzar clarificando ambos términos.

El Diccionario de la lengua española define «facultad» como «poder o derecho para hacer algo»⁸ y, «función», como «tarea que corresponde realizar a una institución o entidad, o a sus órganos o personas»⁹. Es decir, cuando hablamos de las funciones de la inspección tributaria nos referimos a su cometido, competencia, misión, propósito, responsabilidad u obligación, mientras que identificamos sus facultades con los derechos y poderes que se le otorgan para llevar a cabo determinadas actuaciones destinadas, precisamente, a cumplir con sus funciones.

Las funciones encomendadas a la inspección se relacionan en el artículo 141 de la LGT siendo, principalmente, las siguientes:

garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI», *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 10/2021, pág. 20.

(Recuperado de <https://www.ief.es/Destacados/publicaciones/documentosIEF.vbhtml>)

⁷ En este sentido, MÁRQUEZ SILLEROS, Carmen: «La actuación de la inspección tributaria en el ejercicio de sus facultades y los derechos de los contribuyentes: situación actual», ob. cit., pág. 361.

⁸ <https://dle.rae.es/funci%C3%B3n> Consultado el 11 de marzo de 2023.

⁹ <https://dle.rae.es/facultad?m=form> Consultado el 11 de marzo de 2023.

(i) investigación de los supuestos de hecho que dan lugar a la obligación tributaria, pudiendo así descubrir otros ignorados por la Administración;

(ii) comprobación del contenido -actos, elementos y valoraciones- de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios, en términos de exactitud y veracidad¹⁰;

(iii) realización de actuaciones de obtención de información¹¹;

(iv) información tanto a los obligados tributarios sobre sus derechos y obligaciones en relación con las actuaciones inspectoras¹², como, con voluntad de asesoramiento, a órganos de la propia Administración;

(v) práctica de liquidaciones cuando derivan de sus actuaciones de investigación y comprobación.

Por su parte, el artículo 142 de la LGT se refiere a las facultades y autoriza a la inspección, en su apartado primero, a examinar documentación variada, libros, contabilidad y facturas, correspondencia con trascendencia tributaria y bases de datos. En su apartado segundo, reconoce el poder de los funcionarios de la inspección para entrar *en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se*

¹⁰ Cabe señalar que a los órganos de gestión tributaria también se les atribuye esta función. No obstante, en relación con la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios fiscales y devoluciones tributarias (art. 142.e LGT), la diferencia entre el resultado de las actuaciones de gestión y de inspección puede variar drásticamente habida cuenta de que solo la inspección puede realizar actuaciones fuera de las oficinas de la Administración tributaria (art. 151 LGT) y, por ende, descubrir elementos que niegan el cumplimiento de aquellos, aun cuando formalmente la solicitud del obligado pueda entenderse perfecta.

¹¹ Los órganos de inspección -y recaudación- cuentan con mayores posibilidades de actuación para obtener información que los órganos de gestión tributaria. Para mayor información sobre esta cuestión pueden consultarse los arts. 93, 94 LGT y 30, 55, 56 y 57 RGAT.

¹² En gestión tributaria la obligación de información y asistencia es genérica, es decir, existe con cualquier contribuyente, mientras que los órganos de inspección asumen esta tarea solo respecto al obligado concreto al que inspeccionan.

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''.

En relación con todo ello, el artículo 151 LGT añade que las actuaciones inspectoras pueden desarrollarse, indistintamente¹³, en el domicilio fiscal del obligado tributario, donde tengan lugar las actividades gravadas o exista prueba del hecho imponible, en las propias oficinas de la Administración tributaria o mediante sistemas digitales¹⁴.

Ahora bien, los libros y documentos mencionados deberían, en teoría, examinarse *''en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que [...] consienta su examen en las oficinas públicas''* (art. 151.3 LGT) pero, en cualquier caso, se faculta a la Administración a obtener copias de aquellos para ser analizadas en sus oficinas¹⁵. Es

¹³ A determinar por los órganos de inspección (art. 174.1 RGAT).

¹⁴ Art. 99.9 LGT: *''Las actuaciones de la Administración y de los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos podrán realizarse a través de sistemas digitales que, mediante la videoconferencia u otro sistema similar, permitan la comunicación bidireccional y simultánea de imagen y sonido, la interacción visual, auditiva y verbal entre los obligados tributarios y el órgano actuante, y garanticen la transmisión y recepción seguras de los documentos que, en su caso, recojan el resultado de las actuaciones realizadas, asegurando su autoría, autenticidad e integridad.*

La utilización de estos sistemas se producirá cuando lo determine la Administración tributaria y requerirá la conformidad del obligado tributario en relación con su uso y con la fecha y hora de su desarrollo''.

¹⁵ Art. 174.2 RGAT: *''2. Las actuaciones relativas al análisis de la documentación [...] deberán practicarse en el lugar donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos, con las siguientes excepciones:*

a) Cuando exista previa conformidad del obligado tributario, que se hará constar en diligencia, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria [...].

b) Cuando se hubieran obtenido copias en cualquier soporte [...], podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria.

c) Cuando se trate de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por estas, se podrá requerir su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.

d) Cuando las actuaciones de inspección no tengan relación con el desarrollo de una actividad económica, se podrá requerir la presentación en las oficinas de la Administración tributaria

decir, el legislador no estaría limitando la actividad inspectora en sí misma sino tratando, en parte, de velar por los derechos y garantías del contribuyente al evitar desposeerlo de la documentación original¹⁶. En otras palabras, los derechos de los obligados tributarios se configuran como un contrapeso a las potestades de la inspección pero, como señala MÁRQUEZ SILLEROS, no son un límite que pueda considerarse ``un factor negativo para el cumplimiento del objetivo funcional de las Administraciones tributarias''¹⁷.

Algo similar sucede con la delimitación del horario de las actuaciones inspectoras. Legalmente observamos el intento de limitar su práctica a la jornada laboral del obligado tributario cuando tienen lugar en sus locales, pero se admite la posibilidad de actuar en otro momento del día¹⁸, incluso sin su consentimiento en ciertos casos -con previa autorización del órgano competente de la Administración tributaria-¹⁹.

En cuanto al acceso al domicilio del obligado tributario por parte de los órganos de la inspección tributaria, debemos señalar que se trata de un derecho que queda supeditado al cumplimiento de determinados requisitos cuya interpretación suscita una

correspondiente de los documentos y justificantes necesarios para la debida comprobación de su situación tributaria, [...]''.

¹⁶ Ello podría guardar referencia con el art. 34.k LGT que contiene el derecho a que las actuaciones de la Administración que requieran de la intervención del obligado tributario se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa.

¹⁷ MÁRQUEZ SILLEROS, Carmen: ``La actuación de la inspección tributaria en el ejercicio de sus facultades y los derechos de los contribuyentes: situación actual'', ob. cit., pág. 360.

¹⁸ Véase el art. 152.2 y 3 LGT.

¹⁹ Art. 182.2 RGAT: ``2. Cuando las actuaciones inspectoras se desarrollen en los locales del obligado tributario, podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad en los siguientes supuestos:

[...]

b) Cuando sin el consentimiento del obligado tributario se considere necesario para que no desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de pruebas o las circunstancias del caso requieran que las actuaciones de inspección se efectúen con una especial celeridad que exija su desarrollo fuera de la jornada laboral y se obtenga, en ambos supuestos, la previa autorización del órgano competente de la Administración tributaria''.

interesante problemática, con trascendencia en la actualidad, que abordaremos en este trabajo.

Por último, para finalizar con el estudio de los artículos 141 y 142 LGT y conectar con el siguiente epígrafe, debemos hacer mención de la obligación contenida en el apartado tercero del artículo 142: atender a la inspección y prestarle la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones, aspecto al que dedicaremos el siguiente apartado.

1.3. La obligación de atender a los órganos de inspección

Es sabido, y así lo indica el artículo 147 LGT, que el procedimiento de inspección tributaria puede iniciarse de oficio o a instancia de parte, siendo esta segunda opción la menos común.

Reglamentariamente²⁰ se detallan dos formas para la iniciación de oficio: mediante comunicación al obligado tributario para su personación con la documentación pertinente en un lugar, día y hora concretos; o con la personación directa de la inspección en las dependencias de aquel, sin previa comunicación.

En relación con ello, debemos aclarar que iniciado el procedimiento de inspección tributaria por cualquiera de las vías indicadas, el sujeto quedaría obligado a atender y colaborar con la Administración, tal y como disponen expresamente los artículos 142.3 LGT y 173 RGAT y se desprende de la redacción de otros preceptos

²⁰ Art. 177 RGAT.

como el 151.2 LGT²¹, 171 RGAT²² y, por supuesto, del artículo 31 CE al que nos hemos referido anteriormente.

Ahora bien, especialmente respecto a la posibilidad de personación, cabe realizar una serie de puntualizaciones partiendo de la base de que el deber de colaboración del obligado tributario no puede, o no debe, limitar su derecho a no autoinculparse -entendido dentro del derecho a la presunción de inocencia-²³ ni su derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, sobre el que hablaremos en las próximas líneas.

²¹ Si se reconoce a la inspección el poder para personarse en las dependencias del obligado tributario sin previa comunicación, parece lógico que tendrá que ser atendida por este en caso de estar presente o, en su defecto, por el encargado del lugar.

²² Al reconocerse el derecho de la Administración a inspeccionar libros, contabilidad y facturas, entre otros elementos, surge el deber del contribuyente de aportarlos cuando le sean requeridos.

En relación con ello, art. 171.3 RGAT: *“Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.*

Cuando el personal inspector solicite al obligado tributario datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria, se concederá con carácter general un plazo de 10 días hábiles, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con el deber de colaboración. El plazo concedido para la contestación a las reiteraciones de los requerimientos de información que no deba hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria será con carácter general de 5 días hábiles”.

²³ MÁRQUEZ SILLEROS, Carmen: *“La actuación de la inspección tributaria en el ejercicio de sus facultades y los derechos de los contribuyentes: situación actual”*, ob. cit., pág. 371.

Sobre el derecho a no autoincriminarse, precisa PALAO TABOADA que fuera de un procedimiento penal, es decir, en el procedimiento inspector, aquel derecho no prohíbe el empleo de coacción para obtener información. Es decir, ser amenazado con la imposición de una sanción no da derecho al contribuyente para poder rehusar la información que le es requerida de manera legítima. No obstante, la información con contenido autoincriminatorio así obtenida no podrá sostener una imputación en un proceso penal. Véase PALAO TABOADA, Carlos: *“El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión”*. En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 159, 2013, pág. 5. (Disponible en base de datos Aranzadi Instituciones)

En el mismo sentido, CASAS AGUDO, Daniel: *“A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria”*. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10, 2017, pág. 14. (Disponible en base de datos Aranzadi Instituciones)

Este autor, además, opina: *“Desde la óptica constitucional, cabe apreciar una contradicción –al menos en apariencia– entre el derecho a no autoinculparse del art. 24 CE y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31 CE, precepto este último que fundamenta el control, por parte de los órganos de la inspección de los tributos, de la veracidad de las declaraciones presentadas en el ámbito de un procedimiento de documentos y en general la colaboración del obligado tributario”*, ob. cit., pág. 4.

El contribuyente ha de atender a los agentes encargados de la inspección pero podría negarles la entrada a su domicilio. Aunque trataremos todo lo que rodea a esta cuestión en el siguiente epígrafe, podemos adelantar que, de no mediar el consentimiento del obligado tributario -o del encargado del lugar bajo cuya custodia se halle-, los funcionarios de la inspección de los tributos necesitan de un acuerdo de entrada expedido por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, cuando no se trate del domicilio constitucionalmente protegido.

Lo anterior queda reflejado en el artículo 142.2 LGT, el cual continúa precisando que cuando es necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido habrá que acatar con lo dispuesto en el 113 LGT, artículo que también desarrollaremos próximamente.

Para terminar este apartado, cabe señalar la conexión existente entre la posibilidad reconocida al obligado tributario para oponerse o revocar su consentimiento a la entrada de la inspección y la reconocida a esta para adoptar medidas cautelares, debidamente motivadas, *“para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición”* (art. 146 LGT)²⁴.

Con todo, procedemos a estudiar en profundidad el concepto y la regulación en nuestro ordenamiento tributario del domicilio constitucionalmente protegido del contribuyente dada la íntima relación que, indudablemente, guarda con la posibilidad de entrada y registro reconocida a la inspección.

²⁴ Art. 146 LGT: *“[...] Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.*

2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron”.

Podríamos decir que dicha prerrogativa de la que goza la Administración es, probablemente, la más invasiva que se le reconoce²⁵ y, sin embargo, su marco normativo reviste especial complejidad a raíz de la falta de concreción conceptual de aquel derecho en nuestro ordenamiento. Ello ha provocado numerosos pronunciamientos en defensa del derecho del contribuyente inmerso en el procedimiento de inspección²⁶.

2. LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO COMO LÍMITE A LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

2.1. Delimitación del domicilio constitucionalmente protegido

2.1.1. Domicilio de las personas físicas

A partir del artículo 48 LGT, que identifica el domicilio fiscal de las personas físicas con el lugar donde tienen su residencia habitual, podríamos definir el domicilio o residencia como una herramienta que sirve, en general, para localizar al individuo en el espacio y, en particular, dentro del ámbito tributario²⁷:

- a) como lugar de notificación de los actos administrativos (art. 110 LGT²⁸);

²⁵ SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: ``Reflexiones acerca de la inviolabilidad del domicilio, al hilo de la STS de 1 de octubre de 2020``. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9, 2021, pág. 5. (Disponible en base de datos Aranzadi Instituciones)

²⁶ SSTC 50/1995, de 23 febrero y 136/2000, de 29 de mayo, declaran vulnerado el derecho a la inviolabilidad del domicilio. SSTS 1231/2020, de 1 de octubre y 1163/2021, de 23 septiembre, así como STSJ Cataluña 544/2000, de 9 de junio, anulan autos en los que se acuerda la autorización de entrada y registro. (Consultadas en base de datos Aranzadi Instituciones)

²⁷ Por todo, véase ``El domicilio fiscal [Comentario a la SAN 20 enero 2000]``. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi vol. paraf. I9. Editorial Aranzadi, S.A.U. (BIB 2000/2077).

²⁸ Art. 110 LGT:

``1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

- b) como criterio para determinar qué órganos son competentes para intervenir en un procedimiento con el obligado tributario, así como a quiénes debería dirigirse este en el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones tributarias (arts. 84²⁹ y 229.5³⁰ LGT);
- c) como punto de conexión o criterio de sujeción, en virtud del artículo 11 LGT: *“Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado”*.

En este sentido, cabe señalar, siguiendo a GIL GARCÍA³¹, que la conexión personal (residencia) permite gravar la renta mundial obtenida por el sujeto pasivo -independientemente del lugar del que la misma proceda- mientras que la conexión objetiva (territorialidad), sujeta al poder tributario de un Estado solo la riqueza obtenida en su territorio.

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin”.

²⁹ Art. 84 LGT:

“La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, [...].

En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario”.

³⁰ Art. 229.5:

“[...] la competencia de los tribunales económico-administrativos regionales y locales y de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía vendrá determinada por el domicilio fiscal de la persona o entidad que interponga la reclamación”.

³¹ GIL GARCÍA, Elisabeth: *“La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización”*. En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 193, 2022, pág. 1. (Disponible en base de datos Aranzadi Instituciones)

Por la especial relación que guarda con esta cuestión, debemos referirnos también al artículo 9 LIRPF que dispone que el contribuyente se entenderá residente habitual en España cuando *''permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español''*, computándose las ausencias esporádicas de no acreditarse la residencia fiscal en otro país; cuando radique aquí, en territorio español, *''el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta''* y cuando *''resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél''*, salvo prueba en contrario.

El domicilio es un elemento que goza de especial protección no solo en nuestro texto constitucional, sino también a nivel supranacional en distintos textos legales que lo regulan junto al derecho a la intimidad personal y familiar³². Concretamente en España, se configura como derecho fundamental en el artículo 18.2 CE: *''El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito''*.

Por su parte, dispone el artículo 7 CDFUE: *''Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones''*. Con casi idéntica redacción comienza el artículo 8 CEDH, que añade: *''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*

³² Véase STC 10/2002, de 17 de enero de 2002, FJ 5: *''[...] la norma constitucional que proclama la inviolabilidad del domicilio y la interdicción de la entrada y registro domiciliario (art. 18.2 CE) constituye una manifestación de la norma precedente (art. 18.1 CE) que garantiza el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar (por todas, STC 136/2000, de 29 de mayo, FJ 3). De esta construcción interrelacionada resulta que la protección de la inviolabilidad domiciliaria tiene carácter instrumental respecto de la protección de la intimidad personal y familiar (STC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 5), si bien dicha instrumentalidad no empece a la autonomía que la Constitución Española reconoce a ambos derechos, distanciándose así de la regulación unitaria de los mismos que contiene el art. 8.1 del Convenio europeo de derechos humanos (en adelante, CEDH; STC 119/2001, de 24 de mayo, FJ 6)''*. (<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-2002-2504>)

infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás''.

Otra disposición reconocedora de la importancia de proteger el domicilio a nivel global es el artículo 12 DUDH: *''Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques''.*

Ahora bien, llegados a este punto, es preciso señalar que el domicilio, a efectos de la aplicación del articulado comentado, no necesariamente coincidirá con la residencia del obligado tributario, cuyo concepto antes tratábamos de determinar. De hecho, el contenido del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la definición misma que de este espacio se ofrece en la actualidad son objeto y resultado de un proceso de construcción jurisprudencial que vamos a ir analizando a lo largo de este apartado, siendo tal la ambigüedad legal que le afecta y se refleja en la regulación de las actuaciones de entrada y registro anteriormente mencionadas, que el Tribunal Supremo aboga, como veremos, por su desarrollo mediante ley orgánica³³ porque aquel derecho, reconocido tanto a personas físicas como jurídicas, podría requerir de una configuración más precisa que facilite su papel de contrapeso al poder otorgado a la Administración tributaria para inferir directamente en una esfera tan íntima del obligado tributario como es su domicilio.

³³ El desarrollo del contenido de los derechos fundamentales queda reservado a ley orgánica en virtud del art. 81 CE: *''Son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales, [...]''.* Ahora bien, dado que para la aprobación de una ley orgánica es necesaria la mayoría absoluta y ello puede derivar en *''una petrificación abusiva en beneficio de quienes en un momento dado gozasen de la mayoría parlamentaria suficiente y en detrimento del carácter democrático del Estado''* (STC 5/1981, de 24 de febrero, FJ 21 A), el TC trata de estrechar el contorno material de la reserva de manera que se limite a la regulación de aquellos elementos necesarios que inciden directamente sobre su ámbito y límites. Véanse las SSTC 173/1998, de 18 de agosto, FJ 7; 127/1994, de 31 de mayo, FJ 3 B; 6/1982, de 22 de febrero, FJ 6; 132/1989, de 18 de julio, FJ 16; 88/1995, de 6 de junio, FJ 4; 140/1986, de 11 de noviembre, FJ 5 y 101/1991, de 13 de mayo, FJ 2. (Disponibles en base de datos Aranzadi Instituciones)

En la STC 22/1984, de 17 de febrero³⁴, encontramos el primer intento de perfilar el concepto de domicilio, podríamos decir que a grandes rasgos, calificándolo autoras como SUBERBIOLA GARBIZU³⁵ o SÁNCHEZ LÓPEZ³⁶ de ``líquido`` o ``dinámico`` por ser susceptible de adaptación ante el cambiante contexto cultural y social: ``el domicilio inviolable es un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima. Por ello, a través de este derecho (a la inviolabilidad del domicilio) no solo 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`` (FJ 5)³⁷.

Esta definición ofrecida por el TC es notablemente más amplia que la contenida en el artículo 48 LGT y, en cualquier caso, así lo confirma el propio Tribunal cuando concreta la noción de domicilio, en pronunciamientos posteriores, para paliar los problemas de inseguridad jurídica que se derivan de la evolución del bien jurídico protegido³⁸.

Entre la jurisprudencia constitucional que abarca esta cuestión merece especial mención la STC 10/2002, de 17 de enero, por servirnos de ayuda en la confección de

³⁴ <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/275>

³⁵ SUBERBIOLA GARBIZU, Irune: ``La entrada de la inspección en el domicilio y en los locales de negocio o establecimientos mercantiles de los obligados tributarios``. En VV.AA., CALVO VÉRGEZ, Juan (dir.) y SUBERBIOLA GARBIZU, Irune. (coord.): ``Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI`` , ob.cit., pág. 266.

³⁶ 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. 3.

³⁷ Evocan la misma definición las SSTC 137/1985, de 17 de octubre, FJ 2; 69/1999, de 26 de abril, FJ 2; 94/1999, de 31 de mayo, FJ 5; 119/2001, de 24 de mayo, FFJJ 5 y 6. (Consultadas en <https://hj.tribunalconstitucional.es/>)

³⁸ En relación con la evolución del bien jurídico protegido, cabe señalar que la digitalización de nuestro mundo obliga a reformular la idea de domicilio constitucionalmente protegido. SUBERBIOLA GARBIZU, Irune: ``La entrada de la inspección en el domicilio y en los locales de negocio o establecimientos mercantiles de los obligados tributarios``. En VV.AA., CALVO VÉRGEZ, Juan (dir.) y SUBERBIOLA GARBIZU, Irune. (coord.): ``Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI`` , ob.cit., pág. 271.

una relación ordenada de las características esenciales que definen el domicilio constitucionalmente protegido.

En esta tarea, la conclusión del TC en la citada sentencia será nuestro punto de partida: aquello que convierte un espacio en domicilio a efectos constitucionales es ``la aptitud para desarrollar en él vida privada`` y su efectivo destino a tal fin (FJ 7).

Al respecto, debemos señalar, en primer lugar, que la aptitud no implica necesariamente el destino, pero el destino es consecuencia del cumplimiento de la exigencia de aptitud. Es decir, un espacio puede estar preparado, ser idóneo, suficiente objetivamente, para el desarrollo de la vida privada, y no por ello utilizarse de manera que la misma pueda entenderse efectivamente producida. No obstante, si un lugar se utiliza para desarrollar la vida privada, cabe pensar que es porque es apto para soportar ese ejercicio³⁹.

Hecha esta precisión, podemos extraer de la resolución del Tribunal (STC 10/2002) las siguientes afirmaciones:

1. Que lo esencial para considerar, o no, un lugar como domicilio puede resumirse en el uso que se hace del mismo.
2. Que la calificación de un espacio como domicilio no depende de que se observen determinadas características físicas, pero es posible delimitar, en sentido negativo, que los espacios abiertos no pueden ser considerados domicilio por no ser aptos para desarrollar vida privada⁴⁰.

³⁹ STC 10/2002, de 17 de enero, FJ 6.

⁴⁰ ``Es consustancial a la noción de vida privada y, por tanto, al tipo de uso que define el domicilio, el carácter acotado respecto del exterior del espacio en el que se desarrolla. El propio carácter instrumental de la protección constitucional del domicilio respecto de la protección de la intimidad personal y familiar exige que, con independencia de la configuración física del espacio, sus signos externos revelen la clara voluntad de su titular de excluir dicho espacio y la actividad en él desarrollada del conocimiento e intromisiones de terceros`` STC 10/2002, de 17 de enero, FJ 7.

3. Que la idoneidad tampoco vendrá marcada por el poder que sobre el espacio se tenga reconocido -propiedad, uso o mero disfrute- ni por la habitualidad e intensidad con la que el uso se produzca (FJ 6).

Del análisis conjunto de los tres puntos podemos concluir que la necesidad de acotar el recinto respecto del resto de áreas colindantes no implica que todo espacio cerrado merezca ser considerado domicilio constitucionalmente protegido, entrando aquí en juego el uso que se hace del mismo. Solo aquel espacio cuya intromisión pueda restringir el derecho del que lo utiliza efectivamente para desarrollar su privacidad al amparo de cualquier título jurídico, tendrá la consideración de domicilio desde la perspectiva constitucional.

En aplicación de estos criterios, la jurisprudencia ha considerado merecedora de la protección del artículo 18.2 CE una vivienda deshabitada en el momento del registro efectuado por la inspección tributaria, al ser irrelevante ``la intensidad, periodicidad o habitualidad del uso privado del espacio si, a partir de otros datos como su situación, destino natural, configuración física, u objetos en él hallados, puede inferirse el efectivo desarrollo de vida privada en el mismo`` (STC 94/1999, de 31 de mayo, FJ 5)⁴¹.

De la misma manera, se han equiparado al domicilio constitucionalmente protegido las autocaravanas⁴² -en muchas ocasiones, alquiladas- y las habitaciones de

⁴¹ La misma idea es tratada en la STEDH 24 de noviembre de 1986, caso *Guillow c. Reino Unido*. (Recuperada de

<https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/pdf?library=ECHR&id=001-165096&filename=CASE%2000F%20GILLOW%20v.%20THE%20UNITED%20KINGDOM%20-%20%5BSpanish%20Translation%205D%20summary%20by%20the%20Spanish%20Cortes%20Generales.pdf&logEvent=False>)

⁴² ``El automóvil no ha de considerarse domicilio a los efectos de la protección del art. 18.2 CE, pues es ajeno al derecho a la intimidad de la persona que constituye el fundamento de esa protección constitucional, salvo en los casos en que esa intimidad puede quedar afectada, como ocurre cuando el vehículo es utilizado como vivienda en las llamadas caravanas o cuando se halla en una de las dependencias del domicilio`` STS 1854/2000, de 1 de diciembre, FJ 3. (Consultada en <https://vlex.es/vid/delito-salud-15199083>)

hotel⁴³, permitiéndonos la mención de estos ejemplos iluminar, antes de centrar nuestra atención sobre el domicilio de las personas jurídicas, dos de las cuestiones ya señaladas anteriormente: que el foco principal recae sobre el uso que se hace del espacio y que la titularidad del derecho a la inviolabilidad del domicilio no corresponde necesariamente al propietario del lugar⁴⁴.

2.1.2. Domicilio de las personas jurídicas

El artículo 48 LGT identifica el domicilio fiscal de las personas jurídicas con su domicilio social, *``siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.*

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado''.

Por su parte, el artículo 8 LIS, reitera lo anterior y añade: *``Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:*

- a) *Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.*

⁴³ *``Si domicilio es cualquier espacio físico cerrado en el que se despliega el ámbito de privacidad de las personas, con independencia de que tenga carácter habitual, permanente o estable, o, transitorio, temporal o accidental, las habitaciones de los hoteles y demás alojamientos de hostelería han de considerarse domicilio, por cuanto la accidentalidad o temporalidad de su uso no excluye que en las mismas se desarrolle vida privada con ánimo de exclusión de terceros''* STC 10/2002, de 17 de enero, FJ 4.

⁴⁴ En relación con esta cuestión pueden consultarse la STC 69/1999, de 26 de abril, FJ 2 y la STEDH de 28 de noviembre de 1997, caso *Mentes y otros v. Turquía*. (Esta última, recuperada de <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/pdf?library=ECHR&id=001-164036&filename=CASE%2000F%20MENTE%C5%9E%20AND%20OTHERS%20v.%20TURKEY%20-%20%5Bspanish%20Translation%5D%20summary%20by%20the%20Spanish%20Cortes%20Generales.pdf&logEvent=False>)

b) *Que tengan su domicilio social en territorio español.*

c) *Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español*⁴⁵.

No hallaremos en nuestro texto constitucional disposición alguna que aclare la posibilidad de extensión a las personas jurídicas del derecho a la inviolabilidad del domicilio⁴⁶. No obstante, en su papel de intérprete supremo de la Constitución, el TC responde a esta cuestión realizando importantes puntualizaciones que merecen un apartado diferenciado en este trabajo.

En la STC 137/1985, entre otras⁴⁷, reconoce expresamente que el derecho a la inviolabilidad del domicilio es predicable de las personas jurídicas en tanto en cuanto el art. 18.2 CE no lo circunscribe exclusivamente a las personas físicas (FJ 3) y recuerda, en sentencias como la número 54/2015, de 16 de marzo⁴⁸, un criterio que ya hemos comentado al referirnos a las personas físicas: que el concepto de domicilio constitucionalmente protegido es más amplio que aquello que legalmente se entiende por domicilio, si bien “las personas jurídicas gozan de una intensidad menor de protección, por faltar una estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, solo predicable de las personas físicas” (FJ 5).

⁴⁵ VIANA BARRAL, Víctor y MONTOYA ESTEBAN, Diego desarrollan con mayor profundidad los criterios determinantes de la residencia fiscal en territorio español de las personas jurídicas en “La residencia de las personas jurídicas en la legislación interna”. VV.AA., CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (dir.): “Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa”, Aranzadi, Pamplona, 2013. (Disponible en base de datos Aranzadi Instituciones)

⁴⁶ En contraposición, encontramos en el Derecho comparado el art. 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn reconociendo, precisamente, que los derechos fundamentales son predicables de las personas jurídicas.

⁴⁷ Véanse también las SSTC 23/1989, de 2 de febrero, FJ 2 y 228/1997, de 16 de diciembre, FJ 7. (Disponibles en base de datos Aranzadi Instituciones)

⁴⁸ Consultada en base de datos Aranzadi Instituciones.

Además, cabe matizar, siguiendo al TSJ de Cataluña, que el uso de la facultad de exclusión, esto es, del poder para negar o impedir el acceso a alguien a la propiedad de uno, no implicaría que un espacio requiera, por la actividad que en el mismo se lleva a cabo, de reserva y no intromisión de terceros a los efectos de gozar de la protección del artículo 18.2 CE (STSJ Cataluña 1630/2019, de 23 de diciembre, FJ 5⁵⁴). Es decir, si el obligado tributario negase la entrada a los órganos de inspección en virtud de dicha facultad, bastará acuerdo de la autoridad administrativa competente para que la entrada pueda producirse de manera válida -como explicaremos a continuación-, si desde el lugar no se dirige la actividad o contiene documentos reservados al conocimiento de extraños a la persona jurídica.

Por su parte, la indicación de que la noción de domicilio constitucionalmente protegido debe ser dinámica se sostiene en la aparición y presencia de aparatos electrónicos en la vida de las personas jurídicas, hoy en día imprescindibles en tanto en cuenta la relación entre estas con la Administración tiene lugar telemáticamente⁵⁵.

En relación con ello, si el domicilio de las personas jurídicas es, según el artículo 48 LGT, aquel espacio donde *“su gestión administrativa y la dirección de sus negocios”* se produce, es razonable pensar, y así parece considerarlo el TC, que la protección del artículo 18.2 CE puede extenderse a los dispositivos electrónicos⁵⁶. RUIZ HIDALGO, para justificar esta postura, hace hincapié en que la llevanza de una figura

⁵⁴ Consultada en la base de datos Aranzadi Instituciones.

⁵⁵ El art. 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas contiene la obligación de las personas jurídicas de relacionarse por vía electrónica con las Administraciones públicas.

⁵⁶ De las SSTC 69/1999, de 26 de abril y 173/2011, de 7 de noviembre, se desprende que la intervención de los dispositivos electrónicos necesita del consentimiento de su titular o de autorización judicial. En este sentido, cabe señalar que cuando la información en ellos contenida es gestionada por un tercero, proveedor de servicios informáticos de almacenamiento en línea, el consentimiento necesario para su acceso no es el suyo sino el del verdadero titular de los datos. (Disponibles en base de datos Aranzadi Instituciones)

empresarial principalmente a través de un ordenador cuyo acceso se encuentra restringido a terceros es cada vez más habitual⁵⁷.

En cualquier caso, una vez tratadas separadamente nociones relativas al concepto de domicilio y a la inspección tributaria, cabe analizar a continuación cómo el derecho a la inviolabilidad del domicilio limita las actuaciones de comprobación de la Administración.

2.2. Los presupuestos legitimadores contenidos en la Ley General Tributaria para la entrada y registro del domicilio fiscal del obligado tributario

Cabe comenzar el presente apartado citando nuevamente el artículo 18.2 CE: *''El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito''*. Tras haber delimitado el concepto de domicilio constitucionalmente protegido, podemos considerar cubierto el estudio de la primera parte del precepto y, en las próximas líneas, nos referiremos al resto de su contenido, esto es, a los presupuestos que legitiman la entrada y registro de aquel: el consentimiento, la autorización judicial y el flagrante delito.

Siendo el objeto de este trabajo la relación entre la inviolabilidad del domicilio y la inspección tributaria, nos limitamos a señalar que el flagrante delito no aparece contemplado en la Ley General Tributaria como presupuesto legitimador para acceder al domicilio del obligado tributario por una sencilla razón:

⁵⁷ RUIZ HIDALGO, Carmen: *''Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido: especial referencia a los dispositivos electrónicos y virtuales''*. En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 190, 2021, pág. 12. (Disponible en base de datos Aranzadi Instituciones)

Un delito es flagrante cuando, según el Diccionario panhispánico del español jurídico, “el delincuente es sorprendido en el momento de cometer la infracción”⁵⁸ y, difícilmente, podría darse esta condición en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública⁵⁹ porque para descubrir, confirmar y determinar su comisión es necesaria una actuación inspectora.

En relación con el consentimiento y la autorización judicial, dispone el artículo 142.2 LGT: “*Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en 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 imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.*”

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 obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello.

Cuando para el ejercicio para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley. 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”.

⁵⁸ <https://dpej.rae.es/lema/delito-flagrante> Consultado el 6 de abril de 2023.

⁵⁹ En el título XIV del Código Penal español se tipifican los delitos contra la Hacienda Pública.

Aunque lo introdujimos brevemente en el primer epígrafe, procede ahora plasmar su exacta redacción para destacar que, a la hora de establecer los requisitos necesarios para que no se produzca una intromisión ilegítima, nuestro ordenamiento tributario distingue entre el domicilio constitucionalmente protegido y el resto de lugares que no gozan de esta consideración ni, por tanto, del mismo nivel de protección⁶⁰, si bien es cierto el consentimiento se constituye como presupuesto habilitante primario⁶¹ común a ambos, de manera que, con independencia de que afecte a un domicilio protegido constitucionalmente o no, de mediar aquel la entrada será conforme a la ley.

2.2.1. El consentimiento

Dispone el artículo 172.5 RGAT: *“[...] se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares [...] prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo”*. Esta redacción, ciertamente indeterminada, obliga a interpretar qué se entiende por consentimiento a efectos de poder concretar con exactitud cuándo no será necesario acuerdo de entrada ni autorización judicial.

El TS lo define como un estado anímico concreto, *“una aprobación, una aquiescencia, un asentimiento, una licencia o una venia que soslaya cualquier otra exigencia procedimental”*, en virtud del cual la persona *“soporta, permite, tolera y otorga, inequívocamente”* el acto de entrada y registro (STS 312/2011, de 29 de abril, FJ 9).

⁶⁰ También alude a esta diferencia SÁNCHEZ LÓPEZ en *“Reflexiones acerca de la inviolabilidad del domicilio, al hilo de la STS de 1 de octubre de 2020”*, ob.cit., pág. 6.

⁶¹ Así lo denomina SUBERBIOLA GARBIZU, Irune en *“La entrada de la inspección en el domicilio y en los locales de negocio o establecimientos mercantiles de los obligados tributarios”*. VV.AA., CALVO VÉRGEZ, Juan (dir.) y SUBERBIOLA GARBIZU, Irune. (coord.): *“Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI”*, ob.cit., pág. 276.

Puede ser expreso⁶² o tácito, sin que baste, para que este último se entienda producido, la falta de oposición a la intromisión domiciliaria. Debe acompañarse de actos concluyentes que expresen la conformidad con la entrada⁶³.

En cualquier caso, si hablamos del domicilio de personas físicas, el consentimiento debe provenir del que sea su titular por cualquier título legítimo, siendo este mayor de edad y con plena capacidad de obrar⁶⁴.

En el caso de las personas jurídicas, la persona hábil para otorgarlo será el representante legal o quien ejerza labores de dirección o administración, en virtud de la STS 285/2012, de 25 de enero: ``el consentimiento debe ser dado por el titular o responsable de la sociedad, no por una empleada administrativa por muy importantes funciones que desarrolle en la misma, [...]. Y es que el artículo 18.2 de la CE no consiente otra interpretación: la Administración necesita el consentimiento del titular, y no le basta el mero hecho de que no conste la negativa a la entrada, porque no es la negativa lo que tiene que constar, sino el consentimiento`` (FJ 2)⁶⁵.

⁶² El consentimiento expreso puede prestarse de forma oral, pero siempre debe hacerse constar en documento escrito (SSTS 312/2011, de 29 de abril, FJ 9 y 261/2006, de 14 de marzo, FJ 1, consultadas en base de datos Aranzadi Instituciones).

⁶³ Por todo, véanse las SSTC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 3; 196/2004, de 15 de noviembre, FJ 9; 209/2007, de 24 de septiembre, FJ 5; 173/2011, de 7 de noviembre, FJ 2.

En relación con el consentimiento tácito, cabe señalar que el art. 551 LECrim lo contempla para la entrada y registro: ``Se entenderá que presta su consentimiento aquel que, requerido por quien hubiere de efectuar la entrada y registro para que los permita, ejecuta por su parte los actos necesarios que de él dependan para que puedan tener efecto, sin invocar la inviolabilidad que reconoce al domicilio el artículo 6.º de la Constitución del Estado``.

⁶⁴ SSTS 312/2011, de 29 de abril, FJ 9 y 261/2006, de 14 de marzo, FJ 1. De percibirse minusvalía psíquica aparente el consentimiento prestado no será válido, aun cuando aquella no se haya declarado judicialmente. En relación con esta cuestión véase el art. 25 CP.

⁶⁵ El consentimiento de las personas jurídicas para la entrada y registro de su domicilio es tratado por CALVO VÉRGEZ, Juan: ``La entrada de la inspección tributaria en la sede de las empresas y en el domicilio constitucionalmente protegido (previa autorización judicial) a la luz de la jurisprudencia constitucional``. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5, 2019. (Disponible en base de datos Aranzadi Instituciones)

Otro requisito que debe observar el consentimiento autorizante del registro domiciliario es ser prestado de manera consciente y libre, esto es, sin que medie error, violencia o intimidación de cualquier tipo en su otorgamiento. En este sentido, es interesante señalar que entre la doctrina existe la opinión de que, en la práctica, los obligados tributarios podrían ver mermada su libertad de decisión ante ciertas advertencias provenientes del órgano inspector relativas, por ejemplo, a su potestad para solicitar de manera inmediata una orden judicial e iniciar una investigación más exhaustiva, justificada en el hecho de que no se consintió la entrada en un primer momento⁶⁶.

En este orden de cuestiones, es importante que el obligado tributario, persona física o jurídica, sepa que puede negarse a autorizar la entrada de la inspección en su domicilio puesto que el TS supedita la validez de aquel al desprovisto absoluto ``de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo`` (STS 354/2012, de 24 de enero de 2012, FJ 5⁶⁷)⁶⁸.

Para finalizar, cabe señalar que el consentimiento se concede ``para un asunto concreto``, conocido por quien lo presta, ``sin que se pueda aprovechar para otros fines distintos`` (STS 312/2011, de 29 de abril, FJ 9, entre otras⁶⁹) y puede ser revocado en

⁶⁶ SUBERBIOLA GARBIZU, Irune: ``La entrada de la inspección en el domicilio y en los locales de negocio o establecimientos mercantiles de los obligados tributarios``. En VV.AA., CALVO VÉRGEZ, Juan (dir.) y SUBERBIOLA GARBIZU, Irune. (coord.): ``Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI``, ob.cit., pág. 277.

⁶⁷

<https://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a1969ad3663386ead0913d594dde8470b11d>

⁶⁸ 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. 14.

CALVO VÉRGEZ, Juan: ``La entrada de la inspección tributaria en la sede de las empresas y en el domicilio constitucionalmente protegido (previa autorización judicial) a la luz de la jurisprudencia constitucional``, ob.cit., pág. 13.

⁶⁹ STS 261/2006, de 14 de marzo, FJ 1.

También STC 173/2011, de 7 de noviembre, FJ: ``se vulnerará el derecho a la intimidad personal cuando la penetración en el ámbito propio y reservado del sujeto ``aun autorizada, subvierta los términos y el alcance para el que se otorgó el consentimiento, quebrando la conexión entre la información personal que

cualquier momento, pudiendo entonces la Administración adoptar las medidas cautelares del artículo 146 LGT para preservar las pruebas obtenidas hasta ese momento.

Llegados a este punto, debemos saber que esa posibilidad reconocida a la inspección ha sido criticada en tanto en cuanto ya no mediaría el consentimiento ni existiría autorización judicial que ampare su presencia en el domicilio del obligado, vulnerándose así el artículo 18.2 CE⁷⁰.

Aunque el poder del obligado para revocar su consentimiento encuentra su fundamento en la disponibilidad de un derecho fundamental⁷¹, esa opinión podría desecharse si entendemos que la facultad para adoptar medidas cautelares encaja en el artículo 8.2 CEDH que antes citábamos, siendo una injerencia prevista en la ley necesaria para prevenir infracciones penales -como puede ser un delito contra la Hacienda Pública-.

De no ser así, la solución podría basarse en acudir siempre al domicilio del contribuyente ya con autorización judicial habida cuenta de que, según jurisprudencia del TS, ``no es acertado entender que [...] necesariamente ha de intentarse la entrada con carácter voluntario antes de solicitar la autorización judicial. La locución tan solo supone que, de no haber consentimiento, éste puede ser suplido por la autorización

se recaba y el objetivo tolerado para el que fue recogida” (SSTC 196/2004, de 15 de noviembre, FJ 2; 206/2007, de 24 de septiembre, FJ 5; y 70/2009, de 23 de marzo, FJ 2)´´.

⁷⁰ 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 14.

⁷¹ STC 173/2011, de 7 de noviembre, FJ 2: ``hemos afirmado que el consentimiento eficaz del sujeto particular permitirá la inmisión en su derecho a la intimidad, pues corresponde a cada persona acotar el ámbito de intimidad personal y familiar que reserva al conocimiento ajeno (SSTC 83/2002, de 22 de abril, FJ 5 y 196/2006, de 3 de julio, FJ 5), aunque este consentimiento puede ser revocado en cualquier momento (STC 159/2009, de 29 de junio, FJ 3)´´.

judicial, no que exista una suerte de procedimiento en fases sucesivas'' (STS 1375/2015, de 17 de marzo, FJ 6⁷²).

Sin embargo, el mismo tribunal determina que ``serán las circunstancias de cada expediente de investigación, casuísticamente consideradas, las que determinen la opción por una u otra vía, o por ambas de forma sucesiva'' porque el ordenamiento jurídico tampoco obliga a solicitar la autorización judicial con carácter previo a intentar llevar a cabo una entrada consentida (STS 2879/2015, de 15 de junio, FJ 5⁷³).

2.2.2. El acuerdo de entrada y la autorización judicial

En caso de no mediar consentimiento del titular del espacio cuya entrada se pretende, la inspección necesitará, en cualquier caso, de un acuerdo de entrada suscrito por la autoridad administrativa competente. De tratarse de un domicilio constitucionalmente protegido, el acuerdo se incluirá en la solicitud de autorización judicial con la que debe contar para que su acceso sea conforme a la ley.

Dicha solicitud de autorización judicial, que se configura como una excepción al principio de autotutela administrativa⁷⁴, contendrá la actuación inspectora a llevar a cabo y su finalidad, junto a las razones que prueban que la entrada es el único medio

72

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/e5e0cf323aea82eb3f06784a77bd274dd48c5768fe3c470b>

73

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/47c54a4d73e1a1969e1630b1e000733b5fd751029030c986>

⁷⁴ Como tal figura en la STS 3023/2020, de 1 de octubre de 2020, FJ 3: ``La necesidad de autorización judicial para que la Administración pública pueda entrar en un inmueble para ejecutar forzosamente una previa actuación suya constituye una excepción constitucional y legal al principio de autotutela administrativa, reconocido por nuestro ordenamiento jurídico en favor de las administraciones públicas, por razón de la necesaria efectividad del derecho fundamental subjetivo a la inviolabilidad domiciliaria consagrado tanto en el orden constitucional como en el internacional''.

para alcanzarla por haber sido o poder ser infructuosa la práctica de cualquier otra alternativa para constatar la gravedad del presunto ilícito⁷⁵.

Será el juez competente quien, en aplicación del principio de proporcionalidad desde una triple perspectiva, determine si la medida es idónea, necesaria y proporcional en sentido estricto. Esto es, si la alternativa, siendo adecuada para lograr el objetivo perseguido, es la más beneficiosa o menos gravosa para alcanzarlo⁷⁶, existiendo un equilibrio razonable entre las ventajas y los perjuicios que conlleva su práctica⁷⁷.

En palabras del TS, ``lo que resulta exigible es la idoneidad de la medida respecto del fin perseguido, [...], junto a la inexistencia o la dificultad de obtener dichas pruebas acudiendo a otros medios alternativos menos onerosos'', requiriéndose, también, ``que haya un riesgo cierto y real de que se dañen bienes jurídicos de rango constitucional de no proceder a dicha entrada y registro''. Limita, en suma, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio la coexistencia misma de este con el resto de derechos fundamentales y bienes constitucionalmente protegidos, resultando por ello obligatorio ``realizar un juicio de proporcionalidad en sentido estricto'' (STS 290/2018, de 14 de junio, FJ 2⁷⁸).

⁷⁵ JUAN LOZANO, Ana María: ``El debate sobre la entrada domiciliaria y las actuaciones inspectoras: una lectura personal de las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 y 1 de octubre de 2020; ni tanto conflicto ni tanta urgencia'', de 10 de noviembre de 2020. <https://elderecho.com/el-debate-sobre-la-entrada-domiciliaria-y-las-actuaciones-inspectoras-una-lectura-personal-de-las-sentencias-del-tribunal-supremo-de-10-de-octubre-de-2019-y-1-de-octubre-de-2020-ni-tanto-conflicto-n> Consultado el 11 de abril de 2023.

⁷⁶ Los requerimientos de obtención de información que puede dirigir la inspección tributaria al propio sujeto investigado o a tercero constituyen, en principio, una medida menos gravosa a la entrada y registro del domicilio del obligado tributario al no entrar en conflicto con el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Se encuentran regulados en los arts. 93, 94, 141.c) LGT y 30, 55 a 57 RGAT.

⁷⁷ PERELLÓ DOMÉNECH, Isabel: ``El juicio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional''. En *Jueces para la democracia*, núm. 28, 1997, pág. 70. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/174691.pdf>

⁷⁸ Disponible y consultada en la base de datos Aranzadi Instituciones.

En cuanto al momento procedimental en el que debe obtenerse la autorización, nos limitaremos por ahora a señalar que recientemente, a raíz de varios pronunciamientos del TS, se han introducido cambios en nuestro ordenamiento jurídico. Será en las siguientes líneas donde profundizaremos sobre esta cuestión.

3. EL IMPACTO DE LA JURISPRUDENCIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE ENTRADA Y REGISTRO. ESPECIAL REFERENCIA A LA NUEVA REDACCIÓN DE LOS ARTÍCULOS 113 Y 142.2 LGT

Que la regulación legal existente a día de hoy en torno al procedimiento de entrada y registro podría definirse como insuficiente es algo que hemos señalado desde el inicio de este trabajo. En relación con ello, es interesante señalar que, en los últimos años, a raíz, principalmente, de dos pronunciamientos del TS, se ha generalizado el debate acerca de la necesidad de modificar y concretar, dentro del ámbito tributario, el actual sistema de protección del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Buena parte de la doctrina -que iremos citando a lo largo de este epígrafe- aboga por la interpretación conjunta de las sentencias 3286/2019, de 10 de octubre⁷⁹ y 3023/2020, de 1 de octubre⁸⁰ por esgrimir argumentos parecidos, incluso idénticos, para sostener que la adopción de la medida de entrada inaudita parte debe ser siempre excepcional, siendo imposible que aludir a la importancia del factor sorpresa pueda justificar el haber optado por la opción de entrada y registro cuando no era esta la única forma de alcanzar la finalidad perseguida por la inspección. Es decir, lo que pretende el Tribunal no es negar la posibilidad de iniciar un procedimiento de inspección mediante

⁷⁹ <https://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/debb80c74031839b/20191028>

⁸⁰ <https://www.poderjudicial.es/search/openDocument/10825a36adfd1ba5>

personación directa manteniendo el factor sorpresa⁸¹, sino que en este se base la solicitud y, en su caso, obtención, de la autorización judicial en supuestos que no deben superar el juicio de proporcionalidad antes comentado⁸².

En virtud de la doctrina sentada por el TS con gran rotundidad en la ST 3023/2020, la solicitud de entrada y registro requiere de un procedimiento inspector ``ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado``:

``1) porque tal exigencia la imponen sin duda los artículos 113, 142 y 145 LGT, el primero de los cuales alude a los procedimientos de aplicación de los tributos y los dos últimos están sistemáticamente ubicados en el capítulo referido a las actuaciones inspectoras;

2) porque 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 -por más que, ficticiamente, se suele equiparar, sin más problema,

⁸¹ En tanto en cuanto el factor sorpresa resulta ciertamente necesario para evitar la destrucción de pruebas en algunos casos, dice JUAN LOZANO: ``creo que, si se pregunta uno a uno, ninguno de los operadores del ámbito tributario -todos responsables y comprometidos con el cumplimiento del deber de contribuir conforme a la Ley- sostiene que pueda arbitrarse un modelo procedimental que permita una destrucción de pruebas que impida la regularización y sanción, administrativa o penal, del fraude más grave``.

JUAN LOZANO, Ana María: ``El debate sobre la entrada domiciliaria y las actuaciones inspectoras: una lectura personal de las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 y 1 de octubre de 2020; ni tanto conflicto ni tanta urgencia``, de 10 de noviembre de 2020. <https://elderecho.com/el-debate-sobre-la-entrada-domiciliaria-y-las-actuaciones-inspectoras-una-lectura-personal-de-las-sentencias-del-tribunal-supremo-de-10-de-octubre-de-2019-y-1-de-octubre-de-2020-ni-tanto-conflicto-n> Consultado el 11 de abril de 2023.

⁸² Concretamente en la STS 3286/2019, FJ 3: ``Y tampoco se comprende en absoluto la relevancia [...] del "factor sorpresa" para asegurar el éxito de las diligencias de investigación y comprobación de la Inspección Tributaria cuando es el obligado tributario el que tiene toda la carga de probar la concurrencia de los requisitos legales correspondientes``.

Se alude a la falta del requisito de necesidad: ``no era necesario sacrificar este derecho fundamental como única forma -principio de subsidiariedad- de garantizar el cumplimiento de todos los requisitos establecidos por la ley en relación con el factor de agotamiento por la razón esencial de que la finalidad de la entrada y registro (constatar la aptitud de la materialización) no era necesaria para que la Administración actuase sus potestades de comprobación e inspección.

[...] la finalidad [...] podía alcanzarse requiriendo la información al contribuyente [...]'`.

el inicio de un procedimiento de aplicación, que es un acto-trámite⁸³, a la ejecución de un acto definitivo, sin que tal concepción expansiva pueda ir más allá, para dar cumplimiento a actos inexistentes o futuros; y

3) Porque los datos que revelen obligaciones fiscales no declaradas han de surgir de algún expediente comprobador referido a deberes concretos y determinados, esto es, con identificación de la obligación de pago supuestamente incumplida, el periodo y el tributo concernidos por aquélla, sin que quepa su obtención inconexa o derivada de la situación supuesta del contribuyente en relación con márgenes, estadísticas o medias cuya certeza, veracidad y conocimiento público no constan y podemos ponerlas seriamente en duda, a falta del menor contraste'' (FJ 3).

Así, cuando decíamos que la medida de entrada inaudita parte será excepcional, no es por no necesitar de la puesta en marcha de un procedimiento previo, sino porque se reconoce la eventual posibilidad ``de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica'' (FJ 5). ``Y es que 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, solo dentro del cual cabría la adopción de tal medida de instar la solicitud de entrada'' (FJ 3).

Con todo, podríamos dar por contestada la cuestión relativa al momento procedimental en el que debe obtenerse la autorización, entendiendo que siempre es necesario el inicio de un procedimiento inspector previo⁸⁴. No obstante, lo anterior es

⁸³ Como bien señala ÁLVAREZ BARBEITO, la solicitud es un acto preparatorio no susceptible de iniciar el procedimiento. ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar: ``El Tribunal Supremo delimita el derecho a la inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario'', de 26 de noviembre de 2021. <https://www.ga-p.com/publicaciones/el-tribunal-supremo-delimita-el-derecho-a-la-inviolabilidad-del-domicilio-en-el-ambito-tributario/> Consultado el 10 de abril de 2023.

⁸⁴ De ser así, al objeto de evitar que las operaciones de investigación se vean frustradas por la desaparición de pruebas, autores como SÁNCHEZ LÓPEZ, CÁMARA BARROSO o TAPIA TEJEDOR proponen introducir un precepto similar al 172.5 RGAT que permita que con la adopción de medidas

susceptible de interpretación y, como hemos adelantado, el Estado español ha reaccionado introduciendo modificaciones al respecto, mediante la Ley 11/2021, de 9 julio, que merecen ser comentadas.

Se introduce un nuevo final al artículo 113 LGT: *“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”* y la nueva redacción del 142.2 contiene una remisión a aquel: *“Cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley”*.

Algunos autores entienden que la pretensión del TS no ha sido innovar ni modificar criterios preexistentes⁸⁵ sino sintetizarlos, enfatizarlos y, en cualquier caso,

cautelares pueda comunicarse de manera simultánea el inicio del procedimiento. No obstante, volveríamos a la discusión que antes comentábamos, relativa a la entrada de la inspección en el domicilio del obligado tributario sin su consentimiento, aunque fuere únicamente para adoptar medidas cautelares.

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)”*. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 3, 2022, pág. 9. (Disponible en base de datos Aranzadi Instituciones)

CÁMARA BARROSO, María del Carmen: *“La inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos: un análisis jurisprudencial”*. En VV.AA., MERINO JARA, Isaac (dir.) y SUBERBIOLA GARBIZU, Iruñe y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio (coords.): *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, 1ª ed., La Ley, Madrid, 2021, págs. 112 y 113. (Disponible en base de datos Aranzadi Instituciones)

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”*, de 18 de diciembre de 2021. <https://www.politica-fiscal.es/invitados/entrada-en-el-domicilio-constitucionalmente-protegido-hacienda> Consultado el 11 de abril de 2023.

⁸⁵ *“Tradicionalmente se ha admitido, con la finalidad de no frustrar la finalidad que otorga sentido jurídico a una entrada domiciliaria sorpresiva, un esquema en el cual se observaba la siguiente secuencia: i) actuaciones internas de la Inspección respecto a la iniciación de un procedimiento concreto de inspección (en el sentido propio del artículo 145 LGT) [...], ii) solicitud motivada de autorización judicial, iii) otorgamiento de la autorización, y iv) inicio de las actuaciones mediante personación directa en la que se cumple simultáneamente con las exigencias de documentación del contenido y notificación de la comunicación de inicio”*. JUAN LOZANO, Ana María: *“El debate sobre la entrada domiciliaria y las actuaciones inspectoras: una lectura personal de las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 y 1 de octubre de 2020; ni tanto conflicto ni tanta urgencia”*, de 10 de noviembre de 2020.

complementarlos ante la aparición del Plan de Visitas en los Planes de control tributario de la Administración⁸⁶.

Esta perspectiva podría ser factible dado que el Tribunal insiste en que no cabe solicitar autorización judicial de entrada con fines preventivos, siendo los mencionados Planes de Visitas, por definición, un conjunto de actuaciones preventivas de las cuales solo algunas podrían llegar a desencadenar el inicio de un procedimiento de inspección en un hipotético futuro.

Además, que mencione un necesario ``reequilibrio`` (FJ 2), hace que pueda entenderse el contenido de las sentencias como un intento por recuperar una estabilidad que se podría haber visto mermada ante la aparición de esa nueva realidad que se ha pretendido encajar en la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Siguiendo a CALVO VÉRGEZ⁸⁷, rechazamos que la inspección tributaria obtenga auto judicial que la autorice no solo a entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario sino también a llevarse documentación con trascendencia tributaria, cuando su solicitud y concesión se base en que el sujeto en cuestión se encuentra incluido en el plan de control tributario.

Cabe señalar que el objetivo no es, en ningún caso, culpar a los jueces por no realizar, en ocasiones, un examen de proporcionalidad tan exhaustivo como debieren,

<https://elderecho.com/el-debate-sobre-la-entrada-domiciliaria-y-las-actuaciones-inspectoras-una-lectura-personal-de-las-sentencias-del-tribunal-supremo-de-10-de-octubre-de-2019-y-1-de-octubre-de-2020-ni-tanto-conflicto-n> Consultado el 11 de abril de 2023.

⁸⁶ *Ibid.*

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)``. En *Revista Quincena Fiscal*, ob.cit., pág 9.

⁸⁷ CALVO VÉRGEZ, Juan: ``La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad. Análisis de la STS de 10 de octubre de 2019, rec. núm. 2818/2017``. En *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 444, 2020, pág. 166. (Disponible en base de datos Aranzadi Instituciones)

pues estos, al igual que los contribuyentes e incluso la propia Administración, se encuentran condicionados y afectados por la inseguridad jurídica que pudiera generar la actual regulación en materia tributaria de la autorización judicial de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido.

En este sentido, sirviendo los siguientes apuntes para finalizar con el presente epígrafe, el TS se encargará de criticar con rotundidad su insuficiencia y la ineptitud de la LGT y LJCA⁸⁸, leyes ordinarias, para desarrollar la esencia de un derecho fundamental como la inviolabilidad del domicilio, cuyo régimen sustantivo y procesal debería, por su naturaleza, regularse mediante ley orgánica (FJ 2). En esta línea, requerirá el desarrollo normativo del derecho señalando que solo la LOPJ sería idónea pero en su artículo 91.2 se limita a recoger una atribución competencial, sin entrar a regular el contenido esencial del 18.2 CE.

Resulta, cuanto menos, curioso, que el legislador español haya optado por introducir las modificaciones antes comentadas por medio de otra ley ordinaria que, además, podría ser inconstitucional en virtud del art. 28 LOTC⁸⁹ por regular materias reservadas a ley orgánica⁹⁰. Ahora bien, aun siendo aconsejable el desarrollo normativo del derecho mediante ley adecuada⁹¹, no podemos pretender una normativización

⁸⁸ En el art. 8.6 LJCA se encomiendan a los juzgados las autorizaciones de entrada.

⁸⁹ Art. 28 LOTC:

``[...]`.

Dos. Asimismo el Tribunal podrá declarar inconstitucionales por infracción del artículo ochenta y uno de la Constitución los preceptos de un Decreto-ley, Decreto legislativo, Ley que no haya sido aprobada con el carácter de orgánica o norma legislativa de una Comunidad Autónoma en el caso de que dichas disposiciones hubieran regulado materias reservadas a Ley Orgánica o impliquen modificación o derogación de una Ley aprobada con tal carácter, cualquiera que sea su contenido``.

⁹⁰ <https://aticojuridico.com/entrada-domicilio-inspeccion-inconstitucional/> Consultado el 8 de mayo de 2023.

⁹¹ Como señala JUAN LOZANO, permitiría a los ciudadanos conocer con mayor exactitud cuándo la actuación de la Administración es legítima.

JUAN LOZANO, Ana María: ``El debate sobre la entrada domiciliaria y las actuaciones inspectoras: una lectura personal de las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 y 1 de octubre de 2020; ni tanto conflicto ni tanta urgencia``, de 10 de noviembre de 2020.

perfectamente detallada de algo que debe, en cada caso concreto, someterse a un juicio de racionalidad⁹² dado el alto grado de casuismo que afecta a las entradas domiciliarias.

En definitiva, la solución, al no poder consistir exclusivamente en la regulación del derecho mediante ley orgánica, debería incluir otros elementos en aras de paliar la inseguridad jurídica mencionada, como puede ser la depuración de mecanismos para que todos los agentes participen en el proceso con la responsabilidad y compromiso indispensables para una garantía efectiva del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio⁹³.

4. CONCLUSIONES

Una vez desarrollado nuestro trabajo de investigación, las principales conclusiones alcanzadas son las siguientes:

Primera.- El procedimiento de inspección tiene por objeto asegurar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Segunda.- Aunque el objetivo perseguido es legítimo en virtud del artículo 31 CE, no puede alcanzarse de cualquier modo sino respetando los derechos y garantías de los contribuyentes, entre los cuales destacamos el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. La insuficiencia en la regulación del mismo no justifica en ningún caso su vulneración, pues pese a ello debe regir como límite a las actuaciones de la inspección por la relación que guarda con la intimidad de la persona, sea física o jurídica.

<https://elderecho.com/el-debate-sobre-la-entrada-domiciliaria-y-las-actuaciones-inspectoras-una-lectura-personal-de-las-sentencias-del-tribunal-supremo-de-10-de-octubre-de-2019-y-1-de-octubre-de-2020-ni-tanto-conflicto-n> Consultado el 11 de abril de 2023

⁹² *Íbid.*

⁹³ *Íbid.*

Tercera.- El consentimiento es el presupuesto habilitante primario porque solo de no mediar este será necesario acuerdo de entrada o autorización judicial.

Si se revoca y la inspección alarga su estancia en el domicilio del obligado tributario para adoptar medidas cautelares, podría entenderse contrariada la protección que la Constitución confiere a aquel espacio si no puede probarse que las medidas son necesarias para prevenir una infracción penal como puede ser un delito contra la Hacienda Pública.

Por su parte, se acepta que, por ley, se exija autorización judicial cuando la entrada se pretende en un recinto que goza de la consideración de domicilio constitucionalmente protegido y baste con un acuerdo de entrada cuando se trata de otro lugar. De hecho, resulta lógico que ambos merezcan protección pero no al mismo nivel, pues en uno se produce el desarrollo de la vida privada y en el otro no.

Cuarta.- La inexactitud y ambigüedad que caracterizan al marco normativo de las actuaciones de entrada y registro complican la esencial tarea encomendada a los jueces de estudiar la idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto de las solicitudes de la inspección y, por tanto, la efectiva protección de aquel derecho.

Quinta.- La complicada situación, a nuestro juicio, se ha visto agravada por la aparición de los Planes de Visitas, obligando al TS a reiterarse sobre criterios ya consolidados en el pasado. En este sentido, es razonable pensar que su pretensión no es fijar bases nuevas sino aclarar las preexistentes en aras de proteger al contribuyente ante el surgimiento de esa nueva realidad, a la par que facilita el desarrollo normativo mediante ley orgánica que está aconsejando.

Sexta.- El casuismo que afecta a las entradas domiciliarias implica que solo podamos recomendar el desarrollo normativo, a través de ley orgánica, del contenido esencial del derecho a la inviolabilidad del domicilio.

Esta medida, junto a una depuración de mecanismos para que todos los agentes que participan en el proceso lo hagan con la suficiente responsabilidad y compromiso, harán disminuir la inseguridad jurídica no solo de los contribuyentes sino también de los jueces y de la propia Administración tributaria.

5. BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar:

- “El Tribunal Supremo delimita el derecho a la inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario”, 26 de noviembre de 2021 en <https://www.ga-p.com/publicaciones/el-tribunal-supremo-delimita-el-derecho-a-la-inviolabilidad-del-domicilio-en-el-ambito-tributario/> Consultado el 10 de abril de 2023.

CALVO VÉRGEZ, Juan:

- “La entrada de la inspección tributaria en la sede de las empresas y en el domicilio constitucionalmente protegido (previa autorización judicial) a la luz de la jurisprudencia constitucional”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5, 2019.
- “La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad. Análisis de la STS de 10 de octubre de 2019, rec. núm. 2818/2017”. En *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 444, 2020.

CÁMARA BARROSO, María del Carmen:

- “La inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos: un análisis jurisprudencial”. En VV.AA., MERINO JARA, Isaac

(dir.) y SUBERBIOLA GARBIZU, Irune y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio (coords.): *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, 1ª ed., La Ley, Madrid, 2021.

CASAS AGUDO, Daniel:

- ``A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria``. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10, 2017.

GIL GARCÍA, Elisabeth:

- ``La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización``. En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 193, 2022.

GONZÁLEZ APARICIO, Marta:

- ``El derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la administración que requieran su intervención se efectúen en la forma que le resulte menos gravosa``. En VV.AA., CALVO VÉRGEZ, Juan (dir.) y SUBERBIOLA GARBIZU, Irune. (coord.): ``Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI``, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 10/2021.

JUAN LOZANO, Ana María:

- ``El debate sobre la entrada domiciliaria y las actuaciones inspectoras: una lectura personal de las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 y 1 de octubre de 2020; ni tanto conflicto ni tanta urgencia``, 10 de noviembre de 2020 en <https://elderecho.com/el-debate-sobre-la-entrada-domiciliaria-y-las-actuaciones-inspectoras-una-lectura-personal-de-las-sentencias-del-tribunal-supremo-de-10-d>

[e-octubre-de-2019-y-1-de-octubre-de-2020-ni-tanto-conflicto-n](#) Consultado el 11 de abril de 2023.

MÁRQUEZ SILLEROS, Carmen:

- ``La actuación de la inspección tributaria en el ejercicio de sus facultades y los derechos de los contribuyentes: situación actual``. En *Revista Derecho & Sociedad*, núm. 22, 2004. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7792420>

PALAO TABOADA, Carlos:

- ``El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión``. En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 159, 2013.

PERELLÓ DOMÉNECH, Isabel:

- ``El juicio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional``. En *Jueces para la democracia*, núm. 28, 1997. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/174691.pdf>

RUIZ HIDALGO, Carmen:

- ``Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido: especial referencia a los dispositivos electrónicos y virtuales``. En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 190, 2021.

SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther:

- ``Reflexiones acerca de la inviolabilidad del domicilio, al hilo de la STS de 1 de octubre de 2020``. En *Revista Quincena Fiscal*, 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)``. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 3, 2022.

SUBERBIOLA GARBIZU, Irune:

- ``La entrada de la inspección en el domicilio y en los locales de negocio o establecimientos mercantiles de los obligados tributarios``. En VV.AA., CALVO VÉRGEZ, Juan (dir.) y SUBERBIOLA GARBIZU, Irune. (coord.): ``Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI``, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 10/2021.

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``, 18 de diciembre de 2021 en <https://www.politicafiscal.es/invitados/entrada-en-el-domicilio-constitucionalmente-protegido-hacienda> Consultado el 11 de abril de 2023.

VIANA BARRAL, Víctor y MONTOYA ESTEBAN, Diego

- ``La residencia de las personas jurídicas en la legislación interna``. En VV.AA., CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (dir.): ``Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa``, Aranzadi, Pamplona, 2013.

WEBGRAFÍA

Diccionario de la lengua española:

- ``Función`` en <https://dle.rae.es/funci%C3%B3n> Consultado el 11 de marzo de 2023.
- ``Facultad`` en <https://dle.rae.es/facultad?m=form> Consultado el 11 de marzo de 2023.

Diccionario panhispánico del español jurídico:

- ``Delito flagrante`` en <https://dpej.rae.es/lema/delito-flagrante> Consultado el 6 de abril de 2023.

Ático Jurídico:

- ``La nueva regulación de la entrada de Hacienda “por sorpresa” en el domicilio del contribuyente, podría ser inconstitucional``, 13 de octubre de 2021 en <https://aticojuridico.com/entrada-domicilio-inspeccion-inconstitucional/> Consultado el 8 de mayo de 2023.