



UNIVERSITAS
Miguel Hernández



UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE
MÁSTER UNIVERSITARIO EN ASESORIA FISCAL
TRABAJO FIN DE MÁSTER
CURSO ACADÉMICO [2021-2022]



TÍTULO:

La inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido en el procedimiento de Inspección tributaria

AUTORA:

Isabel González Santos

TUTORA ACADÉMICA:

Paula Vicente-Arche Coloma

RESUMEN

Los derechos fundamentales son los derechos que gozan del máximo nivel de protección por ser los más importantes para el libre desarrollo de los ciudadanos. Se trata de derechos personalísimos, inalienables, inviolables e irrenunciables y que pertenecen a todas las personas de forma innata y en relación con su dignidad. La Constitución Española de 1978 los recoge en sus artículos 15 al 29. Asimismo, el artículo 53.1 de la misma, manifiesta que todos los Poderes del Estado deben respetar estos derechos y deberes, pero, en la práctica de sus actuaciones, ¿siempre son respetados?

En este trabajo nos centraremos en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, recogido en el artículo 18.2 de nuestra Constitución, contemplándolo desde la perspectiva del derecho tributario.

Concretamente, hablaremos del tratamiento del domicilio constitucionalmente protegido a efectos tributarios y cómo este derecho fundamental puede limitar a la Administración Tributaria en el normal ejercicio de sus actuaciones y procedimientos, haciendo especial énfasis a la inviolabilidad del domicilio en el curso de un procedimiento de inspección tributaria.

Palabras clave: inviolabilidad del domicilio, derecho fundamental, procedimiento de inspección, administración tributaria.

ABSTRACT

Fundamental rights are those who enjoy the highest level of protection because they are the most important for the free development of citizens. These are very personal, inalienable, inviolable and non-transferable rights that belong to all people innately and in relation to their dignity. The Spanish Constitution of 1978 collects them in its articles 15 to 29. In addition, article 53.1 of the Constitution establishes that all the Powers of the State must respect these rights and duties, but, in the exercise of their actions, are they always respected?

In this work we will focus on the fundamental right of the inviolability of the home contained in article 18.2 of our Constitution, contemplating it from the perspective of tax law.

Specifically, we will talk about the treatment of the constitutionally protected domicile for tax purposes and how this fundamental right can limit the Tax Administration in the normal exercise of its actions and procedures, with special emphasis on the inviolability of the home in the course of a tax inspection procedure.

Keywords: *inviolability of the home, fundamental rights, inspection procedure, tax administration.*





ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	6
II. LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO COMO DERECHO FUNDAMENTAL	10
III. ¿QUÉ SE ENTIENDE POR DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO?.....	15
3.1. El domicilio de las personas físicas	21
3.2. El domicilio de las personas jurídicas.....	24
IV. EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	29
4.1. Limitaciones a la entrada en el domicilio por los órganos de gestión tributaria	29
4.2. Limitaciones a la entrada en el domicilio por los órganos de inspección tributaria	31
V. LAS ENTRADAS Y REGISTROS DOMICILIARIOS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA: TÍTULOS QUE LA HABILITAN.	36
5.1. El consentimiento del obligado tributario.	37
5.2. El estado de necesidad y el delito flagrante.	42
5.3. La autorización judicial.....	44
VI. CONCLUSIONES	56
VII. BIBLIOGRAFÍA.....	59
VIII. ANEXO JURISPRUDENCIAL.....	64

I. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario supone uno de los espacios en que el vínculo entre los ciudadanos y la Administración se exterioriza con mayor asiduidad y frecuencia. En el curso de estas relaciones, destaca la diversidad de poderes que se otorgan a los distintos órganos de la Administración tributaria para que, por ejemplo, puedan realizar el control de la correcta aplicación de los tributos, actividad que resulta indispensable actualmente, ya que la recaudación de tributos supone una parte esencial de los ingresos necesarios para hacer frente al sostenimiento de los gastos públicos.

En este sentido, el artículo 142 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) reúne un conjunto de potestades atribuidas a los órganos que realizan el procedimiento de inspección tributaria para que puedan llevar a cabo las oportunas actuaciones inspectoras.

El contenido de estos poderes específicos se contempla en el artículo 142.1 LGT que dispone lo siguiente:

“Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.”¹

Asimismo, estas actuaciones inspectoras pueden realizarse en diferentes lugares tal y como se menciona en el artículo 151.1 LGT a saber: en el domicilio fiscal del obligado tributario o donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina, donde se realicen total o parcialmente las operaciones gravadas, donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria y en las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan que realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

Atendiendo a lo anteriormente expuesto, tanto la indagación como la dedicación empleada que singularizan el presente trabajo se ciñen al estudio y análisis de las

¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Capítulo IV. Sección 1.ª Disposiciones generales; Artículo 142. Facultades de la inspección de los tributos: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

limitaciones legales y jurisprudenciales que podemos encontrar frente a la posible intrusión de la Administración tributaria en el marco del acceso al domicilio constitucionalmente protegido en el desarrollo de las funciones que llevan a cabo durante el procedimiento de inspección tributaria.

No resulta insignificante esta cuestión, ya que, en este sentido, pueden colisionar plenamente dos intereses radicalmente opuestos.

Por un lado, encontramos los derechos que tienen o, mejor dicho, tenemos todos los contribuyentes, derechos que proceden tanto de la Constitución Española (en adelante CE), como de la legislación ordinaria.

En este sentido, no está de más recalcar que es la propia Ley General Tributaria la que, en sus artículos 34 y 99 detalla una serie de derechos que asisten en todo momento a todos los contribuyentes, destacando, por ejemplo, los siguientes:

“Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución. Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en la ley. Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”²

Y, por otro lado, nos encontramos con el interés que evidentemente caracteriza a la Agencia Estatal de la Administración tributaria (en adelante, AEAT) de investigar, descubrir, interceptar y sancionar los potenciales fraudes fiscales que se estén llevando a cabo por los contribuyentes para eludir o evadir sus responsabilidades frente a la Administración tributaria; actuaciones de investigación que, desde mi punto de vista, si no se realizan de manera sorpresiva y sin tiempo de reacción para el obligado tributario, perderán toda funcionalidad y sentido.

En este sentido, considero que el anuncio previo al obligado tributario de la actuación, notificando la entrada y de algún modo “pidiendo permiso” para su realización, rompería de lleno con la naturaleza de la actuación que se pretende y toda investigación se vería irremediabilmente malograda.

² Ley 58/2003. Sección 4.ª Los derechos y garantías de los obligados tributarios; Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Así, a la cuestión de las posibles posturas radicalmente opuestas, se le debe sumar la complejidad que supone el hecho de que nos encontremos en un ámbito potencialmente casuístico, con una legislación en ciertos aspectos francamente imprecisa, poco completa y muy dispersa. Por tanto, no estamos frente a un asunto meramente teórico, nimio o trivial. Tanto es así que, de hecho, el propio Tribunal Supremo se ha pronunciado, en más de una ocasión, al respecto.

En su más reciente sentencia n.º 1231/2020 de 1 de octubre, el alto Tribunal afirmó que:

*“[...] no cabe una entrada con fines meramente prospectivos, estadísticos o indefinidos [...]”*³

En conclusión, indudablemente los procedimientos que sigue la Administración tributaria en el ámbito tributario destinados al descubrimiento de fraudes tributarios tienen límites.

Si nos centramos en los procesos de gestión, la LGT en su artículo 123 menciona:

“1. Son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:

a) El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.

b) El procedimiento iniciado mediante declaración.

c) El procedimiento de verificación de datos.

d) El procedimiento de comprobación de valores.

e) El procedimiento de comprobación limitada.

2. Reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el capítulo II de este título.”

En este sentido, en los artículos siguientes podemos observar con detalle el procedimiento a seguir en cada actuación y los límites que debe respetar la Administración tributaria en el desarrollo de sus actuaciones. Así, por ejemplo, en el

³ STS Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia N°1231/2020 de 1 de octubre (RJ/2020/3623)

artículo 136 LGT relativo al procedimiento de comprobación limitada, podemos observar los siguientes límites en los apartados 3 y 4 del mismo:

“3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley.”

Sin embargo, estos límites que vemos muy claramente delimitados en los procesos de gestión, en los procesos de inspección se encuentran más confusos como podemos observar en el artículo 142 LGT que, mencionando las facultades de la Inspección de los tributos, señala, a mi juicio, de una forma un tanto ambigua, lo siguiente:

“1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

2. 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 imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.”

Tal es el punto de incertidumbre que han sido los propios tribunales los que han ido articulando y, en cierta forma, limitando las posibles intervenciones de la Administración Tributaria.

Para enrevesar aún más si cabe esta cuestión ya de por sí compleja, como veremos, no existe una definición precisa de lo que sería el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, ya que, las personas jurídicas, a diferencia de las personas físicas, no tienen únicamente un domicilio fiscal, sino que, además del mismo, también tienen un domicilio social, pudiendo ambos coincidir en el mismo, pero sin que necesariamente deba ser así.

El hecho de que exista más de un domicilio para las personas jurídicas nos lleva irremediablemente a preguntarnos si ambos domicilios gozan de protección constitucional, y, por lo tanto, si las actuaciones de la Administración tributaria están limitadas en ambos casos. Esta, entre otras, son las que cuestiones que vamos a tratar en el presente trabajo.

II. LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO COMO DERECHO FUNDAMENTAL

El concepto de domicilio es un vocablo que destaca por ser poco preciso además de muy casuístico. Tanto es así que, hoy en día, ni la jurisprudencia ni la doctrina han conseguido llegar a un consenso para acotar el alcance de este concepto. De facto, el Tribunal Supremo, en su Sala Primera de lo Civil y en su sentencia número 1246/1992 de 30 de diciembre, afirma, en su fundamento jurídico cuarto, lo siguiente:

“[...] El concepto de «domicilio» no es precisamente uno de los mejor delimitados en nuestro derecho positivo tanto sustantivo como procesal y como consecuencia de ello, tampoco en nuestra doctrina lo mismo científica que jurisprudencial, habida cuenta el empleo por el legislador de términos tan conexos aun cuando no exactamente coincidentes como son el de «domicilio» y «residencia», no siempre suficientemente precisados tampoco por nuestra jurisprudencia que suele acudir en estos casos, para

intentar una mejor delimitación, a términos tan reales a la vez de estancia-permanencia como es el de la 'habitualidad' para determinar el domicilio [...].”⁴

El Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo, han venido recogiendo a lo largo del tiempo diferentes sentencias en las que establecen qué lugares pueden ser considerados o no como domicilio.

En este sentido, el concepto de domicilio fue ya definido por el Tribunal Constitucional en 1984, en su sentencia número 22/1984, de 17 de febrero, definiendo este como *“un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima”*.⁵

Teniendo en cuenta lo que supone el domicilio, encontramos recogido en nuestra CE el derecho fundamental a la inviolabilidad del mismo, siendo este un elemento clave e indispensable a la hora de configurar las bases a las que se encuentra sometido el poder de entrada y registro que el ordenamiento tributario reconoce y atribuye a los órganos de la inspección de tributos en el desarrollo de las diferentes actuaciones inspectoras.

El derecho a la inviolabilidad del domicilio aparece consagrado en la actualidad en el art.18.2 de la Carta Magna, según el cual:

“El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en el sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.”

Y, en esta misma línea, encontramos también el art. 113 LGT que viene, en definitiva, a repetir, con palabras semejantes, lo que se recoge en la CE y según el cual:

“Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar

⁴ STS Sala Primera de lo Civil. Sentencia N.º 1246/1992 de 30 de diciembre. Extraído del siguiente comentario jurisprudencial: Blanco Pérez-Rubio, L. “Comentario a la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 30 de diciembre de 1992. Derechos fundamentales y libertades públicas: Derecho a la inviolabilidad del domicilio. Concepto de domicilio según la constitución. Requisitos para su protección. Error en la apreciación de la prueba”, *Derechos y Libertades. Revista del instituto Bartolomé de las Casas*, pg. 403: <https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/1457/DL-1993-I-2-Blanco-.pdf;jsessionid=9BF55C2F7ED8708969F35F1E3EA09D51?sequence=2>

⁵ STC Sala Segunda del Tribunal Constitucional. Sentencia N.º 22/1984 de 17 de febrero, FJ 5. (BOE núm. 59, de 09 de marzo de 1984). Extraído el 24 de abril de 2022 de: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/275>

registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial”⁶

El derecho a la inviolabilidad del domicilio desde la perspectiva de nuestro ordenamiento jurídico no supone ningún punto innovador en la legislación nacional y supranacional ya que, por un lado, no viene más que a mantener el camino forjado en los Textos Constitucionales españoles de épocas anteriores que ya desde 1812 han reflejado el espíritu de este derecho en su articulado y, por otro, estamos siguiendo la misma senda que los ordenamientos de algunos países de nuestro entorno, cuyas Constituciones han reconocido y positivizado el derecho a la inviolabilidad domiciliaria, como son:

La Constitución Italiana de 1947 en su artículo 14, a cuyo tenor:

“El domicilio es inviolable. No se podrán efectuar inspecciones o registros ni embargos salvo en los casos y con las modalidades establecidas por la ley, y conforme a las garantías prescritas para la salvaguardia de la libertad personal. Se regularán por leyes especiales las comprobaciones e inspecciones por motivos de sanidad y de salubridad públicas o con fines económicos y fiscales.”⁷

O la Constitución Alemana de 1949 en su artículo 13:

“El domicilio es inviolable. Los registros no podrán ser ordenados sino por el juez y, si la demora implicare un peligro inminente, también por los demás órganos previstos por las leyes, y únicamente en la forma estipulada en ellas. Cuando determinados hechos justifican la sospecha que alguien ha cometido un delito particularmente grave y específicamente así predeterminado por la ley, podrán ser utilizados en la persecución del hecho delictivo, en base a una autorización judicial, medios técnicos para la vigilancia acústica de viviendas en las cuales presumiblemente se encuentra el inculpado si la investigación de los hechos fuese de otra manera desproporcionadamente difícil o no tuviese ninguna probabilidad de éxito. La medida tiene que ser limitada en el tiempo. La autorización debe efectuarse por una sección con

⁶ Cazorla Prieto, L. M.^a. “Lección XV. La aplicación de los tributos: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios. V. La entrada en el domicilio de los obligados tributarios”, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Editorial Aranzadi SA, Navarra, 2009, págs. 357-358.

⁷ Constitución de la República Italiana del 21 de diciembre de 1947. Título I: De las relaciones civiles. Artículo 14: <http://www.ub.edu/ciudadania/hipertexto/evolucion/textos/ci1947.html>

*tres jueces. Si la demora implicare un peligro inminente, la medida podrá ser tomada por un único juez. [...]*⁸

Por tanto, podemos considerar este derecho como un derecho fundamental clásico y plenamente arraigado en el ámbito jurídico, tanto interno como internacional.

Si nos centramos en las fuentes jurídicas internacionales que respaldan el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio⁹, a pesar de que este podríamos decir que surge con el Derecho romano, no es hasta que se produce la internacionalización de los derechos fundamentales cuando se le otorga un reconocimiento general a nivel supranacional y no es sino con la Declaración Universal de los derechos humanos, declarada el 10 de diciembre de 1948 por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su Resolución 217 A (III), que tiene la primera puesta en escena, exponiendo en su artículo 12 que:

*“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.”*¹⁰

Siguiendo el mismo camino, también se expresó al respecto el Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales de 4 de noviembre de 1950, que en su artículo 8 menciona:

*“Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y su correspondencia. No podrá haber injerencia de la autoridad 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 del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.”*¹¹

⁸Ley Fundamental de la República Federal de Alemania del 23 de mayo de 1949. Título I: Derechos Fundamentales. Artículo 13: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80206000.pdf>

⁹ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. Editorial La Ley, Madrid, 2007, pg.94.

¹⁰ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. ob. cit., pg.95.

¹¹ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. ob. cit., pg.96.

No resulta baladí destacar, en este sentido, el artículo 17 del Pacto internacional de derechos civiles y políticos, proclamado el 16 de diciembre de 1966 por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su Resolución 2200 A (XXI), a cuyo tenor:

*“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. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques.”*¹²

Por concluir con las fuentes jurídicas internacionales, cabe mencionar la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea, adoptada el 10 de diciembre de 2000, que supuso uno de los últimos progresos en el campo de la protección del domicilio en el ámbito supranacional y que en su artículo 7 indica que:

*“Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones.”*¹³

Como podemos observar, el derecho a la inviolabilidad del domicilio es un derecho fundamental, cuyas notas características son su carácter individual y personalísimo y su condición de derecho no absoluto, señalada por el Tribunal Constitucional, por ejemplo, en la Sentencia de 29 de septiembre de 1997 en la que se indica:

*“[...] salvo contadas excepciones, como la del derecho a no ser sometido a torturas, los derechos fundamentales no son absolutos [...].”*¹⁴

En resumen, el derecho a la inviolabilidad del domicilio está muy arraigado desde antaño en nuestra sociedad y como derecho fundamental que es, destaca la especial protección que recibe, así como la posición preferente que mantiene en el conjunto del ordenamiento, revistiendo, de este modo, una naturaleza especialmente reforzada.

Llegados a este punto, cabe ahora indagar sobre qué debemos considerar el domicilio constitucionalmente protegido, tanto de las personas físicas, como de las personas jurídicas, haciendo especial referencia al domicilio en el ámbito tributario.

¹² ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. ob. cit., pg.97.

¹³ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. ob. cit., pg.97.

¹⁴ STC Sala Segunda del Tribunal Constitucional. Sentencia N.º 151/1997 de 29 de septiembre, FJ 5. (BOE núm. 260, de 30 de octubre de 1997). Extraído el 24 de abril de 2022 de: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/3416>

III. ¿QUÉ SE ENTIENDE POR DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO?

Como hemos mencionado anteriormente, el concepto de domicilio es un término complejo de definir, además de bastante casuístico. De hecho, a lo largo del tiempo, el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo han venido recogiendo en diferentes Sentencias qué lugares pueden ser considerados o no como domicilio.

El concepto de domicilio fue ya definido por el Tribunal Constitucional en 1984, en su sentencia 22/1984, de 17 de febrero, definiendo este como:

“un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima”.¹⁵

Partiendo de esta definición, podemos considerar por tanto domicilio a cualquier estancia, lugar o sitio cerrado en el que pueda transcurrir la vida privada de una persona.

Esta definición probablemente puede un tanto de ser excesivamente amplia, por ello, debemos atender a los aspectos característicos que diferencian lo que es el domicilio de cualquier otro lugar.

En primer lugar, el domicilio supone un espacio físico delimitado. Tal y como destaca Alonso de Antonio:

“si lo que se pretende es la inviolabilidad o protección del domicilio debe conocerse con la máxima precisión hasta dónde y desde dónde llega y comienza ese domicilio, porque aquello que no se conoce no se puede defender”.¹⁶

De este modo, la idea de lo que supone el domicilio va ligada necesariamente a la existencia de un espacio limitado ya que resultaría del todo ilógico conceder esta condición a determinados espacios como pueden ser la playa, o un campo.

Cabe distinguir que hablamos de un espacio limitado o acotado, que no cerrado, ya que existen espacios cerrados que de ningún modo podrían considerarse domicilio, como puede ser un almacén y, al contrario, existen espacios que pueden encontrarse

¹⁵ STC Sala Segunda del Tribunal Constitucional. Sentencia N°22/1984 de 17 de febrero, FJ 5. (BOE núm. 59, de 09 de marzo de 1984). Extraído el 24 de abril de 2022 de: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/275>

¹⁶ ALONSO DE ANTONIO, A.L. “El Derecho a la inviolabilidad domiciliaria en la Constitución española de 1978” Editorial Colex, Madrid, 1993, págs. 121-122.

abiertos y que, a pesar de ello, no perderán su condición de domicilio constitucionalmente protegido con todo lo que ello conlleva, como puede ser una vivienda de la que accidentalmente se nos olvidó cerrar la puerta.¹⁷

En segundo lugar, al hablar de domicilio hablamos de un lugar ocupado de forma estable u ocasional. Este rasgo nos deja entrever que no es necesaria la ocupación de forma permanente del espacio delimitado, ni su residencia en él con intención de continuidad en el tiempo, para que este sea considerado domicilio.¹⁸

Por tanto, domicilio no será solo la vivienda habitual de la persona, sino que esta afirmación permite considerar domicilio constitucionalmente protegido y extender, por tanto, la protección consagrada en el art. 18.2 CE a estos, a las viviendas en las que se habite de manera transitoria, es decir, segundas residencias, incluyendo dentro de este ámbito habitaciones de hotel, hostel o pensiones.

En tercer lugar, el concepto constitucional de domicilio toma como base su finalidad, es decir, para que un espacio sea considerado domicilio debe servir bien de vivienda, bien al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, siendo esta condición objetivamente apreciable.¹⁹

Atendiendo de nuevo a lo mencionado por Alonso de Antonio:

“no debe tenerse por domicilio cualquier lugar que una persona considere tal, sino tan sólo aquel (...) susceptible de serlo. El considerar o no un determinado lugar como domicilio no puede depender (...) de necesidades perentorias, caprichos o excentricidades que repugnarían el sentido común desvirtuando un derecho fundamental recogido en la Constitución que por lo mismo está redactado pensando en realidades generales.”²⁰

Por tanto, debe considerarse domicilio cualquier lugar que constituya la residencia de una persona siendo del todo irrelevante su peor o mejor condición estructural, sus características y sus enseres. De hecho, como trataremos más adelante, el domicilio puede tener tanto condición de bien inmueble como de mueble y así se ha venido a demostrar al

¹⁷ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos. ob. cit., pg.143.

¹⁸ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos. ob. cit., págs. 144-145.

¹⁹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos. ob. cit., pg.146.

²⁰ ALONSO DE ANTONIO, A.L. *El Derecho a la inviolabilidad domiciliaria en la Constitución española de 1978*, op. cit., pg.90.

admitir, tanto la doctrina²¹ como los órganos judiciales²², como domicilio los camarotes de los barcos acondicionados para tal fin, a las *roulottes* o las autocaravanas.

Finalmente, el último elemento distintivo del domicilio viene directamente relacionado con la idea de privacidad, bien jurídico que se pretende proteger en el artículo 18.2 CE. De este modo, sólo podremos considerar domicilios los espacios físicos delimitados en los que la idea de privacidad pueda ser preservada.²³

Es por ello por lo que, en numerosas ocasiones, la jurisprudencia²⁴ ha venido negando la condición de domicilio a espacios tales como almacenes, fábricas o talleres de trabajo, bares, cafés, naves industriales o ganaderas, ya que, si bien se trata de espacios delimitados, hablamos de dos realidades completamente distintas. Así lo recordó el Tribunal Constitucional en un Auto de 19 de Julio de 2004 en el cual se afirma que:

*“no se puede confundir el domicilio (...) y cualquier lugar cerrado, pues el régimen aplicable al primero no es, ni tiene por qué serlo, extensible en su totalidad al segundo.”*²⁵

Teniendo en cuenta todos los elementos distintivos del domicilio mencionados en párrafos anteriores, el Tribunal Constitucional y, asimismo, el Tribunal Supremo han venido acotando y delimitando la definición de este en determinadas sentencias, incluyendo qué estancias o lugares pueden ser considerados domicilio a efectos de extender a ellos la protección constitucional que otorga el artículo 18.2 CE.

Referenciando lo anterior, podemos destacar la STS del 4 de noviembre de 2002 a cuyo tenor se establece que los jardines circundantes a un inmueble quedan amparados por la mencionada protección, a pesar de que, al tratarse de un jardín y un espacio al aire libre, la puerta de acceso esté abierta.²⁶

²¹ Sobre esta cuestión puede consultarse: ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. ob. cit., pg.147.

²² Sentencias del Tribunal Constitucional de 3 de julio de 2006 y del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2002, 13 de marzo de 1999, 16 de marzo de 2021, 1 de diciembre de 2000 y 18 de noviembre de 2005.

²³ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. ob. cit., pg.149.

²⁴ Sentencias del Tribunal Constitucional de 17 de enero de 2002 y 16 de diciembre de 1997, así como el Auto de dicho Tribunal de 3 de abril de 1989 y Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2005, 20 de junio de 2003, 30 de abril de 1996, 29 de abril de 1995 y 1 de octubre de 1994.

²⁵ Auto del Tribunal Constitucional de 19 de julio de 2004.

²⁶ Tribunal Supremo, Sala Segunda de lo Penal, Sentencia N.º 1803/2002, 4 de noviembre de 2002, FD 2. Extraído de: <https://vlex.es/vid/mdma-15372075>

Como hemos mencionado anteriormente, la Sentencia TC 10/2002 también extiende esta protección a las habitaciones de los hoteles, hostales o pensiones, y demás lugares análogos en los que se habite de forma permanente u ocasional.²⁷

Del mismo modo, las STS 312/2011²⁸ y STS 503/2001²⁹ respectivamente vienen a determinar que los camarotes de las embarcaciones y las autocaravanas son considerados también domicilios constitucionalmente protegidos.

Por último, cabe destacar que, a efectos de entrada y registro de los órganos de inspección, también consideramos domicilio, por ejemplo, el despacho profesional de un abogado. Esto es así ya que se considera que éste desarrolla en él un ámbito de su vida privada, así lo dictaminó el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 22 de mayo de 2008 y posteriormente se ratificó por la STS 5 de diciembre de 2012³⁰.

Llegados a este punto, evidenciados no sólo la amplitud, sino también la complejidad del término “domicilio”, debemos hacer hincapié en que el domicilio supone para la gran inmensidad de personas naturales un lugar de refugio, el lugar más privado de nuestra vida cotidiana, donde desarrollamos nuestra vida íntima, personal, familiar y en muchos casos, también económica.

Es por ello por lo que nuestro Ordenamiento Jurídico dota de gran protección al mismo, siendo la propia Constitución la que consagra como derecho fundamental el derecho a la inviolabilidad del domicilio, y siendo esta, a su vez, la que establece, en su artículo 18.2, los supuestos en los que se puede acceder al domicilio de una persona para proceder a la entrada y registro de este.

Antes de ver con detalle y profundizar en los supuestos en los que las autoridades competentes pueden registrar nuestro domicilio constitucionalmente protegido, debemos mencionar que no existe una distinción entre personas físicas y jurídicas, es decir, la protección constitucional del domicilio se extiende no solo a las personas naturales, sino

²⁷ Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia 10/2002, de 17 de enero de 2002. Cuestión de inconstitucionalidad 2829/94. Planteada por la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Sevilla respecto del art. 557 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio: entrada y registro en las habitaciones de un hotel. Derogación del precepto legal. (BOE-T-2002-2504)

²⁸ Tribunal Supremo, Sala Segunda de lo Penal, Sentencia N.º 312/2011, 29 de abril de 2011, FD 8. Extraído de: <https://vlex.es/vid/-282782175>

²⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Sección 1ª, Sentencia N.º 503/2001, 29 de enero de 2001, FD 2. Extraído de: <https://www.poderjudicial.es/search/openDocument/c2a1a3666cd904aa/20030808>

³⁰ Sentencia del TEDH de 22 de mayo de 2008, Ilya Stefanov/Bulgaria (CE:ECHR:2008:0522JUD006575501)

que también alcanza a las personas jurídicas, si bien de un modo quizás más limitado, tal y como lo veremos posteriormente.

Si nos centramos en la figura de la persona jurídica, se puede definir esta como aquella organización a la que el ordenamiento jurídico se encarga de atribuir la cualidad de sujeto de derechos y obligaciones, con nombre y capacidad propios³¹. De facto, el Código Civil (en adelante, CC), en su artículo 35.1 establece que:

“[...] Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas [...]”.

En el mismo cuerpo legal, podemos encontrar regulada la figura del domicilio, concretamente, en su Título III. Así, en su artículo 40 el CC regula el domicilio de las personas físicas, a cuyo tenor:

“el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual”

Por su parte, en su artículo 41 hace lo mismo, pero en relación con las personas jurídicas o mercantiles:

“Cuando ni la ley que las haya creado o reconocido ni los estatutos o las reglas de fundación fijaren el domicilio de las personas jurídicas, se entenderá que lo tienen en el lugar en que se halle establecida su representación legal, o donde ejerzan las principales funciones de su instituto.”

Dicho de otro modo o más bien, simplificando lo anterior, en lo referente al domicilio constitucionalmente protegido de las mercantiles, el artículo 41 de nuestro Código Civil recoge que en el caso de que ni la ley haya creado a la persona jurídica, como puede ser en el caso de las corporaciones, ni los estatutos de la misma, como vemos en las asociaciones, ni las reglas de fundación, en las fundaciones, fijen el respectivo domicilio, se considerará, es decir, existirá una presunción iuris tantum, que éstas lo van a tener en el lugar en que se encuentre establecida su representación legal, o bien donde se ejerzan sus principales funciones.

Una vez tratada tanto la protección constitucional del domicilio de las personas físicas como la del domicilio social de las personas jurídicas, como hemos puesto de

³¹ IBERLEY.ES. Extraído el 26 de abril de 2022 de: <https://www.iberley.es/temas/regulacion-personas-juridicas-modalidad-personalidad-civil-59409#:~:text=Se%20puede%20definir%20a%20la,los%20individuos%20que%20la%20integran.>

manifiesto anteriormente, la CE establece tres supuestos para la entrada en éste y los comentaremos a continuación en el apartado V.

Sin embargo, antes de meternos de lleno en los supuestos establecidos en nuestra Constitución que permiten tanto la entrada como el registro de un domicilio constitucionalmente protegido, considero necesario detenernos brevemente a conocer las diferencias existentes entre el domicilio fiscal y el domicilio social.

Si bien la diferencia que existe entre el domicilio fiscal y el domicilio social es sutil y pequeña, es tremendamente fácil confundir ambos términos por lo que es fundamental saber distinguir entre un tipo de domicilio y otro.

En lo referente a las mercantiles, ambos tipos de domicilios tendrán diferentes papeles y el grado de protección constitucional no se extenderá del mismo modo ni intensidad a ambos tipos de domicilios. Es por ello de gran importancia tener claro qué es el domicilio fiscal, qué es el domicilio social y qué papel ocupan cada uno de ellos.

En primer lugar, el domicilio social, también llamado domicilio mercantil, podemos definirlo como aquel lugar en el que se encuentra el centro de administración y dirección de una empresa, o aquel lugar en que se encuentre el principal establecimiento o explotación de esta. Este tipo de domicilio es exclusivo de las empresas, por lo que no encontraremos en las personas físicas un domicilio social, solo cuentan con domicilio fiscal.³²

Elegir cual va a ser el domicilio social no resulta una cuestión baladí, para las personas jurídicas, ya que si se decide cambiar de domicilio social solo se puede modificar a través de escritura pública, escritura que se deberá inscribir en el Registro Mercantil y enviar a la Agencia Tributaria, siendo este un proceso lento y burocrático.

Por su parte, la LGT en su artículo 48 define el domicilio fiscal como el lugar en que se localiza el obligado tributario para con sus relaciones con la Administración tributaria, el cual determinará la adscripción a una sucursal de la Agencia Tributaria en concreto, dependiendo del lugar en que se fije dicho domicilio fiscal.

³² VERGER BECCARIA, L.N. (2021) *La entrada por la inspección tributaria en el domicilio fiscal de las personas jurídicas a la luz de la Sentencia número 1231/2020 del TS de 1 de octubre* [Trabajo Fin de Máster, Universidad de Alicante] (pg.17). Alicante. Disponible en: <http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/36912>

Dicho de otro modo, el domicilio fiscal es el sitio en que legalmente se encuentra localizable una persona física o jurídica para la Administración Tributaria y, por tanto, el lugar en el que recibirá las notificaciones relativas a sus obligaciones fiscales.

Así pues, el domicilio fiscal será el lugar en que se recibirán las notificaciones de la Administración tributaria y de otras Administraciones Públicas, aunque actualmente, éstas también se pueden recibir en sede electrónica.

3.1. El domicilio de las personas físicas

Cuando hablamos de la entrada y registro en el domicilio de las personas físicas debemos distinguir en estas, por un lado, los lugares destinados a residencia o vivienda en los que los sujetos habitar o residen y, por otro, los destinados al ejercicio de actividades profesionales o económicas.

Centrándonos en los primeros, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria de 1986 (en adelante, RGIT) y la LGT de 1963 se manifestaban al respecto. Concretamente, los artículos 142.1 LGT y 39.3 RGIT ya exigían que debía exigir el previo consentimiento del obligado tributario o, en su defecto, la correspondiente autorización judicial para realizar cualquier entrada en el domicilio particular de las personas físicas, considerándose en los mismos preceptos “domicilio particular” no sólo la vivienda que sirva de residencia habitual a una persona física sino, asimismo, cualquier vivienda o lugar que sirva efectivamente de morada.

Esta definición de domicilio particular ampliaba significativamente la definición que del domicilio fiscal daban la LGT y el Código Civil y que era plenamente coincidente en ambos:

“El domicilio, a los efectos tributarios será: a) para las personas naturales, el de su residencia habitual (...).”

Por ello, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de enero de 1993³³ declaró la nulidad de la definición de domicilio particular que se daba en el artículo 39.3 RGIT equiparándolo con el estricto domicilio fiscal.

Actualmente, el concepto constitucional de domicilio engloba tanto la vivienda habitual como la ocasional, incluyendo, por tanto, no sólo las segundas residencias, sino

³³ Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia N.º 105/1993, 22 de enero de 1993, FD 21. Extraído de: <https://vlex.es/vid/-202878851>

también, como hemos mencionado, habitaciones de hoteles, hostales o pensiones, por lo que, para acceder a las mismas, será necesario el consentimiento del obligado tributario o la autorización judicial pertinente.³⁴

El punto de conflicto que encontramos aquí es, por tanto, saber, si dicho concepto abarca ciertas dependencias o instalaciones accesorias a la vivienda. En líneas anteriores hemos hecho referencia al tratamiento de los jardines. Los mismos que rodean a las viviendas constituyen una configuración unitaria junto con la vivienda, gozando, por tanto, de la misma protección de la que goza la vivienda *stricto sensu*.

Más compleja, sin embargo, resulta considerar a los garajes y trasteros.

En mi opinión, y teniendo en cuenta con los elementos que caracterizan la noción de domicilio constitucionalmente protegido, no resultaría adecuado considerar como domicilio los garajes colectivos o comunitarios, dado que es evidente que no existe ningún tipo de privacidad en estas dependencias en las que la nota característica es el ser una dependencia de uso compartido con otros sujetos, privacidad que precisamente se pretende salvaguardar con el artículo 18.2 CE.

No obstante, otra suerte correrían los garajes individuales que forman parte de las propias viviendas, siendo una dependencia anexa a esta o integrada en ella. En este caso, a mi juicio, sí deberían considerarse parte del domicilio constitucionalmente protegido al darse todas las notas características del concepto de domicilio y, de hecho, así lo afirmó el Tribunal Supremo determinando que:

*“en aquellos casos en los que el garaje forme parte del domicilio como una habitación ajena, su registro y entrada ha de acomodarse a las exigencias constitucionales del art. 18.2 CE.”*³⁵

Por lo que respecta a los trasteros, existen discrepancias entre el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo ya que, mientras para el primero considera que, sí debieran incluirse en el concepto de domicilio constitucionalmente protegido³⁶, para el

³⁴Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia 10/2002, de 17 de enero de 2002. Cuestión de inconstitucionalidad 2829/94. Planteada por la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Sevilla respecto del art. 557 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio: entrada y registro en las habitaciones de un hotel. Derogación del precepto legal. (BOE-T-2002-2504)

³⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 1996.

³⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional de 27 de septiembre de 1999.

segundo no supone más que un espacio que de ningún modo podría destinarse a ser la habitación de una persona.³⁷

A mi juicio, considero que la línea que debería seguirse para determinar si forman parte o no del domicilio constitucionalmente protegido es la misma que la utilizada para determinar si forman parte o no del domicilio los garajes, es decir, si se ubica dentro de la vivienda como una estancia más con la que hay una comunicación directa como se puede tener, por ejemplo, con la cocina o el salón, debería considerarse indudablemente parte del domicilio constitucionalmente protegido.

Finalmente, una vez delimitados los espacios destinados a vivienda de las personas físicas, cabe hablar de aquellos que destinan exclusivamente al desarrollo de una actividad empresarial o profesional y si podemos considerarlos como domicilio constitucionalmente protegido.

Si tenemos en cuenta el contenido del artículo 142.2 LGT, según el cual “*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 (...)*”, no resulta adecuado considerar estos espacios como parte del domicilio constitucionalmente protegido.

La norma tributaria, por tanto, niega la posibilidad de que a los espacios dedicados al ejercicio de las actividades mencionadas se les pueda atribuir la protección de la que disfruta el domicilio otorgada por el artículo 18.2 CE.

De hecho, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en reiteradas ocasiones al respecto negando expresamente la condición de domicilio, por ejemplo, a los despachos profesionales de abogados³⁸, gestorías³⁹ y oficinas abiertas al público dedicadas al asesoramiento jurídico, siendo titular de estas últimas una persona física⁴⁰.

No obstante, esta negativa a considerar los espacios donde se desarrollan las actividades empresariales o profesionales como domicilio ha tenido importantes

³⁷ Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 1997, 30 de junio de 1995, 8 de julio de 1994, 14 de noviembre de 1993 y 21 de diciembre de 1992.

³⁸ Sentencias del Tribunal Supremo de 30 abril de 2002 y 27 de junio de 1994

³⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2003

⁴⁰ Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2004 y 6 de julio de 1995

matizaciones por parte del Tribunal Constitucional en lo que se refiere a las personas jurídicas, concretamente, a las sociedades mercantiles, como veremos a continuación.

3.2. El domicilio de las personas jurídicas

La LGT es contundente, y en su Sección 4.^a “*Entrada en el domicilio de los obligados tributarios*”, concretamente en su artículo 113 dedicado a la autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios, dispone 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. [...]” .

En relación con el artículo anterior, no está de más tener en cuenta lo establecido en la Sección 1^a de la misma ley, basada en las clases de obligados tributarios, concretamente, a las manifestaciones contenidas en el artículo 35 relativas al obligados tributarios, disponiendo:

“1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. [...]” .

Por tanto, podría decirse que es la propia LGT la que considera explícitamente que la protección constitucional se prolonga a las personas jurídicas.

Dejando a un lado la legislación ordinaria y centrándonos en la normativa constitucional, debemos puntualizar que, si bien la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido proviene de la que podemos reputar nuestra fuente primaria de derechos, es decir, la propia Constitución, no debemos olvidar que, sin embargo, nuestra Constitución no es la única fuente presente, junto a ella, emerge un segundo factor que no debemos pasar por alto.

España es un país integrado de lleno en la Unión Europea⁴¹, por lo que en la cumbre de la pirámide Kelseniana⁴² destacan otros textos con unas características similares a las de nuestra Constitución Española, textos supranacionales a los que podríamos referirnos como un tipo de “Constitución Europea” siendo así que, además de

⁴¹ Fundéu (4 de octubre de 2010). «Estados miembros, grafía apropiada». Consultado el 19 de noviembre de 2016 de: <https://www.fundeu.es/recomendacion/union-europea-grafia-de-nombres-oficiales-507/>

⁴² <https://conceptodefinicion.de/piramide-de-kelsen/>

los principios clásicos emergen otros de importancia similar y, además de la jurisprudencia de nuestros tribunales, emergen otros con semejante competencia interpretativa.

Así pues, a pesar de que podría decirse que nuestro Tribunal Constitucional ya no es el único intérprete, sigue siendo el mayor intérprete a nivel nacional y, de hecho, fue este quien puso de manifiesto que la protección del domicilio quedaba plenamente reconocida, al igual que para las personas físicas, en las personas jurídicas. No obstante, si comparamos la protección de la que goza la vivienda de la persona física en la que reside, con la que obtiene el domicilio de las personas jurídicas, el nivel de protección que se denota es menor, ya que los derechos que se pretenden proteger en la que constituye la morada de las personas físicas son, por un lado, la privacidad, y por otro, la más profunda intimidad.⁴³

En este sentido, podemos observar como en el domicilio constitucionalmente protegido que sea la morada de una persona física la protección deviene máxima, mientras que, el domicilio de las mercantiles no corre la misma suerte dada su finalidad.

A pesar de que una mercantil no tiene, ni puede, tener la misma intimidad que la morada de una persona física, sí que puede tener privacidad, la cual vendría determinada por el lugar donde se encontrasen los documentos y conocimientos de la misma, protegidos y resguardados del conocimiento de terceros ajenos a la propia persona jurídica.

Por tanto, el nivel de protección es de menor intensidad si lo comparamos con la protección de las personas físicas, precisamente por faltar ese estrecho vínculo con el ámbito de la intimidad, debiendo, en este sentido, entenderse que:

“en este ámbito 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

⁴³ VERGER BECCARIA L.N. *La entrada por la inspección tributaria en el domicilio fiscal de las personas jurídicas a la luz de la Sentencia número 1231/2020 del TS de 1 de octubre*, ob. cit., pg.29.

soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros ”⁴⁴.

Así se expone en el fundamento jurídico segundo de la STC 69/1999, de 26 de abril.

En el mismo orden de cosas y, con respecto de la menor intensidad del nivel de protección en el caso de las personas jurídicas, BOSCH CHOLBI pone de manifiesto estar en absoluto desacuerdo con tal afirmación, considerando que:

*“[...] la distinción entre la protección del domicilio de una persona física y una jurídica ya viene establecida en la mayor extensión del ámbito espacial de protección de la persona física, sin que deba dejarse debilitarse el control judicial de la actuación de la Administración cuando se trata de una entrada en el domicilio de una persona jurídica [...]”*⁴⁵.

En la misma sintonía se pronunció el Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de abril de 2010 y también el Tribunal Constitucional en su sentencia 54/2015, de 16 de marzo de 2015 en cuyo fundamento jurídico quinto señala:

*“La STC 69/1999, de 26 de abril, FJ 2, precisa que 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, sólo predicable de las personas físicas. De suerte que ha de entenderse que en este ámbito 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.”*⁴⁶

⁴⁴ STC Sala Segunda del Tribunal Constitucional. Sentencia N°69/1999 de 26 de abril, FJ 2. (BOE núm. 130, de 01 de junio de 1999). Extraído el 27 de abril de 2022 de: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/3811>

⁴⁵ BOSCH CHOLBI, J.L. (1999) *La protección constitucional del domicilio ante el deber de contribuir*. [Tesis de Doctorado, Universidad de Valencia] (pg..166). Recuperado el 27 de abril de: <https://core.ac.uk/download/pdf/71030633.pdf>

⁴⁶ Tribunal Constitucional. Sala Segunda. Sentencia 54/2015, de 16 de marzo de 2015. Recurso de amparo 2603-2013. Promovido por la entidad Chatarras Iruña, S.A., en relación con las Sentencias del Tribunal

Por concluir brevemente este apartado y en el ámbito del domicilio de personas jurídicas, es decir, empresas, como ya sabemos pueden coexistir, siendo además lo habitual, dos tipos de domicilio:

En primer lugar, aquellos que realmente están amparados por la protección constitucional, sin embargo, para que a estos lugares se les extienda esta protección deberán reunir una serie de requisitos como, por ejemplo, la existencia de una clara separación y de un acceso restringido a personas ajenas a la mercantil. Hablamos, por tanto, de aquellas dependencias afectas a la dirección de la entidad, o en las que se guarden los documentos o soportes que se encuentran reservados al conocimiento de terceros.⁴⁷

Ejemplo de ello podrían ser los espacios cerrados, como los despachos, donde se lleva la gestión y dirección de la empresa de forma eficaz, donde se localicen los equipos informáticos en los que se lleva la contabilidad y se emite la facturación, se custodien las facturas emitidas en papel, etc.

En segundo lugar, nos referimos a los sitios que no ostentan la protección constitucional a la que nos venimos refiriendo, como son, por ejemplo, los locales y establecimientos abiertos al público, y los locales “cerrados” en los que se desarrollan actuaciones que podemos considerar de ordinarias.⁴⁸

Este tipo de dependencias no protegidas vendrían a ser, por ejemplo, en relación con espacios abiertos al público, la recepción y, cuando hablamos de un espacio cerrado no protegido, nos referimos, por ejemplo, a la sala de juntas, dependencia en la que no existe ningún documento o soporte reservado al conocimiento de terceros.

Como hemos mencionado anteriormente, no debemos pasar por alto la capacidad interpretativa que ostentan otros Tribunales. Así, por ejemplo, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH) es a estos efectos esencial, ya que sus sentencias presentan una eficacia interpretativa “erga omnes”⁴⁹, debiendo, por

Superior de Justicia de Navarra y de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona que desestimaron su impugnación de diversas actuaciones de comprobación e investigación, llevadas a cabo por la Hacienda de Navarra. Vulneración de los derechos a la inviolabilidad del domicilio y a un proceso con todas las garantías: entrada en las dependencias de la empresa realizada sin instrucción de derechos; vulneración de la garantía de no autoincriminación. (BOE-A-2015-4509) https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-4509

⁴⁷ VERGER BECCARIA, L.N. *La entrada por la inspección tributaria en el domicilio fiscal de las personas jurídicas a la luz de la Sentencia número 1231/2020 del TS de 1 de octubre*. ob. cit., pg.31.

⁴⁸ VERGER BECCARIA, L.N. *La entrada por la inspección tributaria en el domicilio fiscal de las personas jurídicas a la luz de la Sentencia número 1231/2020 del TS de 1 de octubre*. ob. cit., pg.31.

⁴⁹ <https://dpej.rae.es/lema/erga-omnes>

tanto, todos los Estados firmantes de los Convenios⁵⁰ aplicar sus disposiciones de conformidad con la interpretación plasmada en la jurisprudencia de este Tribunal.

En este orden de cosas, y teniendo en cuenta las Sentencias del TEDH de 16 de diciembre de 1992, Niemietz contra Alemania, apartados 29-33; y de 27 de septiembre de 2005, Sallinen y otros contra Finlandia, apartado 71, el TEDH se pronunció al respecto considerando susceptible de protección a los domicilios profesionales, amparándose, para ello, en el artículo 8 de la Convención Europea de Derechos Humanos y extendiendo así el carácter de domicilio constitucionalmente protegido a la oficina profesional de una persona.⁵¹

Sabiendo, por tanto, que la protección constitucional se extiende a las mercantiles, aunque cuestionablemente en qué grado *“conviene recordar que 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.”*⁵²

Así queda establecido en la STS número 1231/2020, a la que ya hemos hecho referencia, concretamente en el fundamento de derecho tercero, apartado tercero, prosiguiendo esta misma sentencia con las siguientes notas características sobre las que profundizaremos en el siguiente apartado:

“Los criterios del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la cuestión que nos ocupa pueden resumirse en los siguientes términos:

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

⁵⁰ 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.

⁵¹ GARCÍA MARTÍNEZ, A. “La entrada de la Inspección tributaria en los despachos de abogados a la luz de la 25 jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 433, 2019, págs. 56-68.

⁵² STS Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia Nº1231/2020 de 1 de octubre (RJ/2020/3623) FD 3. Recuperado el 28 de abril de 2022 de: <https://www.poderjudicial.es/search/openDocument/10825a36adfd1ba5>

jurisdiccional [...] ni dicha audiencia previa viene tampoco exigida expresamente por los artículos 18.2 de la Constitución, [...].

Para la autorización judicial habrá de considerar, como presupuesto propio, la existencia de un acto administrativo que ha de ejecutarse que, en principio, habrá de ser un acto definitivo o resolutorio, aunque son igualmente susceptibles de ejecución otros actos de trámite cualificados o no (como las inspecciones administrativas o tributarias u otros), cuando su naturaleza y la efectividad así lo impongan y concurran, además, el resto de los requisitos [...].

[...] que deberá comprobar (i) que el interesado es titular del domicilio en el que se autoriza la entrada; (ii) que el acto cuya ejecución se pretende tiene cierta apariencia de legalidad prima facie ; (iii) que la entrada en el domicilio es necesaria para la consecución de aquélla; y (iv) que, en su caso, la medida se lleve a cabo de tal modo que no se produzcan más limitaciones al derecho fundamental que consagra el artículo 18.2 de la Constitución que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto [...].”

IV. EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

4.1. Limitaciones a la entrada en el domicilio por los órganos de gestión tributaria

El artículo 123 de la LGT enumera los procedimientos de gestión tributaria, a saber:

“1. Son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:

a) El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.

b) El procedimiento iniciado mediante declaración.

c) El procedimiento de verificación de datos.

d) El procedimiento de comprobación de valores.

e) El procedimiento de comprobación limitada.

2. *Reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el capítulo II de este título”.*

Como podemos apreciar, la Administración tributaria tiene la capacidad de llevar a cabo muchas y variadas actuaciones como pueden ser una verificación de datos, una comprobación limitada o una inspección y, en este sentido, es el artículo 18.2 CE el que puede verse afectado por la actuación administrativa material de comprobación tributaria.⁵³

A lo largo de este apartado, nos centraremos de manera breve en los aspectos que marcan las diferencias entre estas actuaciones, en concreto, destacaremos las diferencias que se aprecian entre las actuaciones realizadas por los órganos de gestión e inspección tributaria, diferencias más o menos relevantes, destacando sin embargo el hecho de que los órganos de gestión no pueden realizar sus funciones fuera de las oficinas de la Administración tributaria.

En efecto, las actuaciones de la Administración tributaria iniciadas en un procedimiento de gestión se encuentran muy limitadas en relación con un verdadero y auténtico procedimiento de inspección. En este sentido, deviene especial importancia el apartado 4 del artículo 136 de la LGT, a cuyo tenor:

“4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o [...]”.

Es decir, las actuaciones propias de un procedimiento de gestión no pueden ser realizadas fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las excepciones recogidas en el artículo 136.4 de la LGT las cuales hacen referencia a la normativa aduanera, comprobaciones censales o aplicación de métodos objetivos de tributación y, en cuyo caso, los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades

⁵³ AGULLO AVILES, A., NAVAS VAZQUEZ, R., et al.: *El derecho a la intimidad frente al despliegue de la actividad de comprobación tributaria, Derecho Financiero Constitucional*. Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros. Civitas Ediciones S.L., Madrid, 2001, pg. 274.

reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de la LGT, es decir, las facultades que ostentan los órganos de inspección tributaria.⁵⁴

4.2. Limitaciones a la entrada en el domicilio por los órganos de inspección tributaria

En contraposición con las funciones analizadas en el apartado anterior referidas a los órganos de gestión, las actuaciones llevadas a cabo a lo largo de un procedimiento de inspección no están limitadas a las oficinas de la administración.

Es en estos casos en los que, al tener la Administración tributaria la posibilidad de acudir a las oficinas y domicilios de los contribuyentes y pedirles a los mismos todo tipo de documentación tributaria para su investigación, podría existir una auténtica posibilidad de vulneración de derechos fundamentales, entre ellos, por supuesto, el de la inviolabilidad del domicilio.

En este sentido, por ejemplo, se daría el riesgo de una verdadera vulneración del artículo 18.2 de nuestra carta magna, el cual venimos desarrollando a lo largo de los epígrafes anteriores y que establece que:

“El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en el mismo sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.”

Esta supuesta vulneración, sin embargo, no podrá producirse nunca en las actuaciones que se llevan a cabo en el procedimiento de gestión, ya que, durante la ejecución de este procedimiento, las actuaciones están limitadas a realizarse dentro de las oficinas de la propia Administración tributaria.

Por otro lado, todos los contribuyentes tenemos la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público a través de un sistema tributario adecuado. Este deber se plasma en el artículo 31 de la CE, que dispone lo siguiente:

“[...]Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo [...]”.

Nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990 de 26 de abril se ha aventurado a interpretar este artículo, afirmando textualmente lo siguiente:

⁵⁴ VERGER BECCARIA, L.N. *La entrada por la inspección tributaria en el domicilio fiscal de las personas jurídicas a la luz de la Sentencia número 1231/2020 del TS de 1 de octubre. ob. cit., pg.7.*

“Este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar, en concreto, que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo ‘se produciría una distribución injusta en la carga fiscal’, pues ‘lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar’; de ahí la necesidad y la justificación de ‘una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta’ (STC 110/1984, fundamento jurídico 3.º)”⁵⁵.

Teniendo en cuenta lo mencionado en el párrafo anterior, el desarrollo de una eficiente actividad de inspección y la consecuente comprobación del cumplimiento eficaz de las obligaciones tributarias no son actos cuya ejecución quede al libre albedrío del legislador ni de las Administraciones públicas, sino que, de hecho, es una exigencia plenamente relacionada con ‘un sistema tributario justo’ como el que la Constitución promueve y respalda en el art. 31.1.

En otras palabras, la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo que perseguir y conseguir y que la Constitución, por tanto, requiere de todos los poderes públicos, incluyendo, por supuesto, al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. Es por ello por lo que el legislador ha de capacitar a la Administración con las herramientas jurídicas convenientes y apropiadas para que, manteniendo el respeto necesario a los principios y derechos constitucionales, esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, imponiendo sanciones, cuando sea necesario, debido al incumplimiento de las obligaciones tributarias que los contribuyentes no hayan llevado a cabo o, asimismo, sancionar las infracciones que hayan podido cometer aquellos que estén sujetos a las normas tributarias. En este sentido se manifiesta nuevamente la Sentencia 76/1990 a la que nos venimos refiriendo:

“La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a ‘un sistema tributario justo’ como el que la Constitución propugna en el art. 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es

⁵⁵ Tribunal Constitucional. Sentencia N°76/1990 de 26 de abril, FJ 3. (BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990). Extraído el 28 de abril de 2022 de: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1501>

un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria.

*De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias”.*⁵⁶

A pesar de las declaraciones que haya podido hacer el Tribunal Constitucional, es innegable que la Administración tributaria tiene la responsabilidad intrínseca de rehuir que se produzca un sacrificio desmedido de los derechos fundamentales.

Los dotes que el mencionado Tribunal Constitucional confiere a los órganos de inspección de la Administración tributaria en relación con el artículo 31.1 CE deben referirse inevitablemente a lo dispuesto en el acervo del ordenamiento jurídico sin que, de ningún modo, ello pueda suponer un quebranto y perjuicio de nuestros derechos y libertades fundamentales.

Conociendo todo lo anterior, debemos realizar una lectura del mencionado artículo 18.2 de la CE que tenga en consideración un conjunto de artículos contenidos en tratados supranacionales que España ha ratificado a lo largo de su historia y principalmente desde el beneplácito de la propia CE.

Precisamente, la lectura de este precepto debe hacerse teniendo en cuenta con lo establecido en el artículo. 10.2 CE:

“Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”.

⁵⁶ Tribunal Constitucional. Sentencia N°76/1990 de 26 de abril, FJ 3. (BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990). Extraído el 28 de abril de 2022 de: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1501>

Por tanto, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido deberá ser interpretado de conformidad con lo dispuesto en los siguientes artículos:

- El artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos:

*“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.”*⁵⁷

- El artículo 17 del Pacto Internacional de derechos civiles y políticos:

“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.”*⁵⁸

- El artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales:

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 del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y libertades de los demás”.*⁵⁹

- El artículo 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE:

⁵⁷ Artículo 12 de La Declaración Universal de Derechos Humanos.

⁵⁸ Artículo 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (RCL 1977, 893) que fue adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas en la Resolución de 16 de diciembre de 1966, la cual fue ratificada por España el 13 de abril de 1977.

⁵⁹ Artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades 5 Fundamentales hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, fue ratificado por España el 4 de octubre de 1979.

*“Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones”.*⁶⁰

En relación con lo anterior encontramos el procedimiento de inspección. Este viene regulado y recogido en los artículos 141 a 159 de la LGT y en los artículos 166 a 197 sexies, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Sin embargo, y con respecto al derecho a la inviolabilidad del domicilio en el seno de este procedimiento, el capítulo segundo de nuestra CE respectivo a la elaboración de las leyes y, concretamente, su artículo 81.1 establece que:

“Son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas [...]”.

Es decir, la naturaleza del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido obligaría, siguiendo a VERGER BECCARÍA, a que su desarrollo normativo se hiciera mediante Ley Orgánica, por lo que, ni la Ley General Tributaria, ni el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria o incluso la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa son competentes para reglamentar el desarrollo del contenido esencial de este derecho fundamental.⁶¹

La consecuencia que casi automáticamente se deriva de ello, sería una latente inseguridad jurídica, ya que son los propios jueces los que deben delimitar las actuaciones de los órganos de la Administración Tributaria y, a su vez, ser ellos los que garanticen la integridad de nuestros derechos fundamentales.⁶²

Por concluir, como hemos mencionado, las actuaciones de los procedimientos de inspección no se llevan a cabo, únicamente, dentro de las oficinas de la Administración tributaria, por lo que los órganos de inspección podrían entrar en las oficinas de las empresas y/o particulares, siempre y cuando cumplan y respeten ciertos requisitos, contenidos en la CE, LGT y otros tratados supranacionales ya mencionados, debiendo

⁶⁰ El artículo 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE lleva por título “respeto de la vida privada y familiar”.

⁶¹ VERGER BECCARIA, L.N. *La entrada por la inspección tributaria en el domicilio fiscal de las personas jurídicas a la luz de la Sentencia número 1231/2020 del TS de 1 de octubre*, ob. cit., pg.12.

⁶² VERGER BECCARIA, L.N. *La entrada por la inspección tributaria en el domicilio fiscal de las personas jurídicas a la luz de la Sentencia número 1231/2020 del TS de 1 de octubre*, ob. cit., pg.12.

hacer especial mención a la, a mi juicio, muy idónea posición mantenida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo en su sentencia número 1231/2020 de 1 de octubre, que posteriormente analizaremos en profundidad y a cuyo tenor se reza:

*“[...] la autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia del artículo 113 y 142 de la LGT [...]”.*⁶³

V. LAS ENTRADAS Y REGISTROS DOMICILIARIOS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA: TÍTULOS QUE LA HABILITAN.

Como hemos venido mencionando con anterioridad, nuestra Constitución, en su artículo 18.2 enumera los supuestos en los que se puede acceder al domicilio de una persona para proceder a la entrada y registro de este y habiendo ya delimitado el concepto de “domicilio constitucionalmente protegido” y sus elementos distintivos, es el momento de pasar a conocer en profundidad cuáles son estos títulos legitimadores.

Al hablar de “títulos que habilitan” la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido lo que en realidad estamos tratando son los límites que el propio derecho a la inviolabilidad del domicilio ostenta y que, de facto, vienen reconocidos en nuestro ordenamiento jurídico de forma taxativa al mencionarlos el artículo 18.2 CE siendo estos; el consentimiento del titular, autorización o resolución judicial y flagrante delito y, entre los que deberemos incluir también el estado de necesidad.

Antes de profundizar en cada uno de ellos, es necesario destacar que la interpretación de la concurrencia o no de estos títulos está sujeta a un criterio estricto, entendiendo con ello que, en caso de no tener claro si se está dando o no el supuesto, deberá prevalecer siempre la integridad del derecho a la inviolabilidad del domicilio pues a esta misma conclusión llegan tanto el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el cual ha venido a declarar, reiteradamente, la necesidad de realizar una interpretación restrictiva

⁶³ STS Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia N°1231/2020 de 1 de octubre (RJ/2020/3623) FD 5. Recuperado el 28 de abril de 2022 de: <https://www.poderjudicial.es/search/openDocument/10825a36adfd1ba5>

de lo recogido en el artículo 8.2 del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y libertades fundamentales⁶⁴, como nuestra doctrina⁶⁵ y nuestros tribunales.⁶⁶⁶⁷

Pasemos pues a analizar individualmente cada uno de estos títulos habilitantes de la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido, empezando por el consentimiento del obligado tributario.

5.1. El consentimiento del obligado tributario.

El primero de los títulos que habilitan la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido es que se otorgue el consentimiento del titular del domicilio para ello, es decir, si el titular del domicilio presta su consentimiento a las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, y/o también a la Administración, estos órganos podrán proceder a la entrada y registro del domicilio sin necesidad de una autorización judicial previa y sin que con ello se vulnere el derecho a la inviolabilidad del domicilio.⁶⁸

En este sentido, los órganos de inspección de los tributos en el ejercicio de sus funciones tienen otorgada la consideración de agentes de la autoridad, por tanto, debiendo prestarles las autoridades públicas, cuando fuera necesario, la protección y el auxilio que requieran para el normal ejercicio de sus funciones. Constancia de ello queda literalmente en el artículo 142 de la LGT relativo a las facultades de la inspección de los tributos:

“4. Los funcionarios que desempeñen funciones de inspección serán considerados agentes de la autoridad y deberán acreditar su condición, si son requeridos para ello, fuera de las oficinas públicas. Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario a los funcionarios para el ejercicio de las funciones de inspección.”

Siguiendo con el consentimiento del obligado tributario, es necesario apuntar ciertos matices, pues para entender que el consentimiento ha sido correctamente prestado

⁶⁴ <https://www.derechoshumanos.net/Convenio-Europeo-de-Derechos-Humanos-CEDH/#a8>

⁶⁵ FIGUEROA NAVARRO, M.^a C.: *Aspectos de la protección del domicilio en el Derecho español*, Editorial Edisofer, Madrid, 1998, pg.93; GONZALEZ TREVIJANO, P.J.: *La inviolabilidad del domicilio en el Derecho español*, Editorial Tecnos, Madrid, 1992, págs.176-177; ALONSO DE ANTONIO, A.L.: *El derecho a la inviolabilidad domiciliaria en la Constitución Española de 1978*, ob. cit., pg.109.

⁶⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 1998 y Sentencias del Tribunal Constitucional de 18 de julio de 2005 y 20 de septiembre de 1997.

⁶⁷ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos.*, ob. cit., págs.182-183.

⁶⁸ VERGER BECCARIA, L.N. *La entrada por la inspección tributaria en el domicilio fiscal de las personas jurídicas a la luz de la Sentencia número 1231/2020 del TS de 1 de octubre.* ob. cit., pg.24.

y que se den de forma legítima los accesos y reconocimientos domiciliarios por parte de los órganos de inspección tributaria, la dación del consentimiento debe de reagrupar una serie de requisitos⁶⁹.

El primero de estos requisitos es que, efectivamente, el consentimiento se otorgue por parte del obligado tributario que sea titular legítimo del domicilio en el que se pretenda la entrada y registro. Esta cualidad de “titular legítimo” debe de regirse sobre la base, valga la redundancia, de un “título legítimo” como puede ser, ser el propietario, arrendatario o usufructuario de la vivienda, es decir, la prestación del consentimiento a realizar la entrada por parte de aquella persona que ocupa el domicilio de forma ilegal o sin derecho a ello, por ejemplo, en el caso de un okupa, sería inválida.

En segundo lugar, este consentimiento debe ser prestado por un obligado tributario que tenga capacidad de obrar suficiente para que sea plenamente válido, sin embargo, existen discrepancias sobre este aspecto entre la doctrina.

Tal y como se pronuncia ÁLVAREZ MARTÍNEZ al respecto, algunos autores⁷⁰ han venido a defender que reúnen capacidad de obrar suficiente no sólo los mayores de edad, sino también los menores de edad, siempre y cuando estos alcancen a comprender el significado del permiso que se concede y, por tanto, ellos podrían también permitir el acceso al domicilio a terceras personas. Sin embargo, la opinión mayoritaria de la doctrina defiende reconocer tal capacidad, exclusivamente, a los mayores de edad y a los menores de edad emancipados.⁷¹

A mi juicio, carece de todo sentido reconocer la plena capacidad de obrar a menores de edad no emancipados en lo que se refiere a poder consentir la entrada y registro de los órganos de inspección de los tributos en el domicilio que habitan pues, si bien es cierto que un menor, alcanzada cierta edad, puede tener pleno conocimiento del alcance del permiso que van a conceder a los órganos de inspección, a pesar de habitar el domicilio en el que se pretende la entrada no me resultaría apropiado considerarlos “titulares legítimos” de dicha vivienda, ya que, a mi parecer, estos en cuestión serían, por

⁶⁹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. ob. cit., págs.190-198.

⁷⁰ MATIA PORTILLA, F.J.: *El Derecho Fundamental a la inviolabilidad del domicilio*, Editorial McGrawHill, Madrid, 1997, pg.100; SANCHEZ DOMINGO “Análisis del delito contra la inviolabilidad del domicilio del art. 534 del Código Penal”, Editorial Comares, Granada, 1999, págs.145-146.

⁷¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. ob. cit., pg.193.

lo general, sus padres o los mayores de edad que sí tuviesen en su poder ese título legítimo como propietarios, arrendadores o usufructuarios de la misma.

Y, en este mismo sentido, desde mi punto de vista y siguiendo la misma línea que nuestro Tribunal Supremo, tampoco resultaría aceptable, de ninguna de las maneras, considerar lícito el consentimiento otorgado por una persona que, a pesar de tener la mayoría de edad civil, tenga la capacidad de obrar limitada, así se ha manifestado el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 14 de marzo de 2006 y 4 de noviembre de 2002 en las que se señala que:

“En supuestos de minusvalía psíquica aparente, esté o no declarada judicialmente, no puede considerarse válidamente prestado el consentimiento.”

La ausencia de vicios en el consentimiento sería el último, pero no menos importante, requisito a tener en cuenta para que esté fuera válido y efectivo, es decir, que el consentimiento sea prestado de forma libre y voluntaria.

Al respecto se pronunció el Tribunal Supremo en las Sentencias ya mencionadas, afirmando que el otorgamiento consciente y libre del consentimiento 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”⁷²

Teniendo en cuenta lo anterior, podríamos concluir entendiendo que el consentimiento sólo será válido cuando se haya manifestado por el obligado tributario teniendo en cuenta su voluntad real y plenamente libre, pues la concurrencia de algunos de los anteriores vicios en el consentimiento mencionados determinará la nulidad de dicho consentimiento.

Por otro lado, respecto a la forma que debe revestir este consentimiento para que sea válido, ha sido cuestión dudosa si era necesario un consentimiento expreso o si, por

⁷² Sentencia del Tribunal Supremo 2160/2020.

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/cac2ec927df2ac2410b129baa45c19bf5c21ed53bc2e991b>

el contrario, prestar el consentimiento tácitamente sería suficiente para considerarse válido.

Al respecto se pronunciaron nuestros Tribunales Constitucional y Supremo, los cuales, vienen apoyando la idea de que no existe ningún razonamiento ni motivo que impida considerar plenamente válido y eficaz el consentimiento prestado tácitamente.⁷³

Llegados a este punto, cabe preguntarnos: ¿y qué ocurre con el consentimiento cuando la titularidad del domicilio del que se pretende la entrada es compartida?

El problema que mayormente suscita en la práctica en los supuestos de consentimiento son los casos en los que son varios los moradores de un mismo domicilio constitucionalmente protegido cuando uno de ellos permite la entrada mientras que otro u otros no.

En estas líneas, nos centraremos en el caso de que todos los titulares fuesen de igual condición, es decir, en el caso de cónyuges o parejas de hecho, ya que nos resultaría imposible dar respuesta a toda la cantidad de hipótesis que nos podemos encontrar en la vida real, siendo esta además una tarea cuya solución corresponde dar a nuestros tribunales caso por caso.

En estos casos, la jurisprudencia, tanto del Tribunal Supremo STS 291/2012 como del Tribunal Constitucional, STC 22/2003, se pronuncia determinando que deviene suficiente la autorización de uno de los habitantes, en casos de convivencia normal, es decir, siempre que no existan intereses contrapuestos con los demás moradores.

Por su parte, la doctrina interpreta que, en principio, la entrada en el domicilio compartido por ambos cónyuges necesitaría contar con la aprobación de los dos miembros del matrimonio para llevarse a cabo. Sin embargo, esta solución pasa por manifestar diferentes inconvenientes como puede ser la ausencia de uno de los cónyuges en el domicilio en el momento de solicitar el consentimiento.

En este sentido se manifestó nuestro Tribunal Constitucional en la Sentencia de 10 de febrero de 2003, en la que indica lo siguiente:

⁷³ Sentencias del Tribunal Constitucional de 17 de febrero de 1984, del Tribunal Supremo de 12 de abril de 2006, 14 de marzo de 2006 y 4 de noviembre de 2002.

“[...]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[...] 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.”⁷⁴

Por tanto, podríamos llegar a la conclusión de que, en líneas generales, hablando de situaciones de “convivencia normal” y sin entrar en particularidades, el Tribunal Constitucional permite a cada uno de los miembros del matrimonio o pareja de hecho, la posibilidad de consentir la entrada y registro del domicilio de manera individual sin que sea necesaria la aceptación o permiso del otro miembro de la unión.

Cabe mencionar además que, el consentimiento del obligado tributario a la entrada por parte de los órganos de inspección de los tributos para proceder al reconocimiento del domicilio puede ser retirado en cualquier momento, sin necesidad de dar mayores explicaciones y/o justificación alguna y, tal y como se deduce del artículo 172 RGAT, si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario, los funcionarios deberán abandonar los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, sin perjuicio de adoptar previamente, en su caso, las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Finalmente, me gustaría concluir el apartado haciendo una breve referencia al consentimiento del obligado tributario cuando se trata de personas jurídicas o sin personalidad jurídica.

Al respecto, cuando hablamos de personas jurídicas privadas nuestros tribunales han reconocido la plena licitud del consentimiento otorgado por los representantes de la entidad, además del prestado por el empresario titular de la actividad.⁷⁵ En el caso de

⁷⁴ Tribunal Constitucional. Sala Segunda. Sentencia 22/2003, de 10 de febrero de 2003. Recurso de amparo 4400/99. Promovido don Atilano Magadán García frente a las Sentencias de la Audiencia Provincial de Oviedo y de un Juzgado de lo Penal que le condenaron por delitos de tenencia ilícita de armas de fuego y de amenazas. Vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, y supuesta vulneración de los derechos a un proceso con garantías y a la presunción de inocencia: entrada y registro autorizada por la esposa del acusado, que es su denunciante; licitud de la prueba obtenida. Voto particular. FJ 7. (BOE-T-2003-4485) <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-2003-4485>

⁷⁵ Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2003, 13 de diciembre de 2002 y 2 de junio de 1995.

personas jurídicas de Derecho público, el consentimiento deberá ser otorgado por el superior jerárquico de la respectiva entidad⁷⁶ y finalmente, en el caso de entidades sin personalidad jurídica, el consentimiento deberá solicitarse, en principio, a la persona física que ostente la representación de este tipo de entidades, en su defecto, a quien aparentemente ejerza la gestión o dirección de estas y, cuando no se pueda a ninguna de las anteriores, a cualquiera de sus miembros o partícipes.⁷⁷

5.2. El estado de necesidad y el delito flagrante.

Si bien es cierto que, tanto el estado de necesidad como la existencia de un delito flagrante son supuestos que, más bien, se alejan del ámbito del Derecho Financiero y Tributario, siguen siendo supuestos en los que se permite la entrada de forma legítima al domicilio constitucionalmente protegido y, por tanto, merecen su mención en este trabajo.

Si nos centramos, en primer lugar, en el estado de necesidad, podemos observar que este no aparece recogido en nuestra Constitución, sino que, en esta ocasión, es la normativa penal la que se ha ocupado de esta cuestión, estableciendo en este sentido el artículo 20 del Código Penal (en adelante, CP) lo siguiente:

“Están exentos de responsabilidad criminal: (...) 5º El que, en estado de necesidad, para evitar un mal propio o ajeno lesione un bien jurídico de otra persona o infrinja un deber, siempre que concurren los siguientes requisitos: 1. Que el mal causado no sea mayor que el que se trate de evitar. 2. Que la situación de necesidad no haya sido provocada intencionadamente por el sujeto. 3. Que el necesitado no tenga, por su oficio o cargo, obligación de sacrificarse.”

En este mismo sentido se manifiesta el artículo 21.3 de la Ley Orgánica 1/1992 de 21 de febrero sobre protección de la seguridad ciudadana, disponiendo que:

“Será causa legítima suficiente para la entrada en domicilio (por los agentes de las Fuerzas y Cuerpos de seguridad) la necesidad de evitar daños inminentes y graves a las personas y a las cosas, en supuestos de catástrofe, calamidad, ruina inminente u otros semejantes de extrema y urgente necesidad.”

⁷⁶ GONZALEZ TREVILJANO, P.J. “La inviolabilidad del domicilio en el derecho español”, ob. cit., pg.118.

⁷⁷ Siguiendo con la línea de lo dispuesto en el artículo 45.3 LGT relativo a la representación legal, a cuyo tenor: “Por los entes a los que se refiere el apdo. 4 del art. 35 de esta ley actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada de forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes”.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, debemos plantearnos si el estado de necesidad sería una razón apropiada e idónea que permitiese la entrada y registro de los órganos de inspección en el curso de un procedimiento de esta índole, lo cual de primeras ya suena del todo ilógico.

Si el estado de necesidad consiste en la vulneración de un bien o derecho para evitar el daño o perjuicio de un bien mayor, es evidente que este supuesto no sería aplicable a las entradas y registros domiciliarios llevados a cabo por los órganos de inspección, ya que, ni las actuaciones que se realizan en un procedimiento de inspección, ni tampoco el deber de los obligados tributarios a contribuir al sostenimiento del gasto público suponen bienes superiores al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.⁷⁸

Por tanto, para llevar a cabo las entradas y registros en los domicilios constitucionalmente protegidos de los obligados tributarios será necesario siempre contar con, o bien, el consentimiento del obligado tributario, o bien la conveniente autorización judicial, salvaguardando así el respeto al derecho fundamental que recoge nuestra Carta Magna en el artículo 18.2.⁷⁹

En este orden de cosas, el último de los supuestos que manifiesta el artículo 18.2 de la Constitución es el que concierne a los casos en que el registro del domicilio se lleva a cabo con ocasión de un flagrante delito.

El concepto flagrante, sin embargo, no se encuentra definido en nuestra Carta Magna, debiendo desplazarnos al artículo 795.1 del Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal (en adelante, LECRIM) para encontrarla:

“1.ª (...) A estos efectos, se considerará delito flagrante el que se estuviese cometiendo o se acabare de cometer cuando el delincuente sea sorprendido en el acto. Se entenderá sorprendido en el acto no sólo al delincuente que fuere detenido en el momento de estar cometiendo el delito, sino también al detenido o perseguido inmediatamente después de cometerlo, si la persecución durare o no se suspendiere

⁷⁸ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. ob. cit., pg.185.

⁷⁹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. ob. cit., pg.186.

mientras el delincuente no se ponga fuera del inmediato alcance de los que le persiguen. También se considerará delincuente in fraganti aquel a quien se sorprendiere inmediatamente después de cometido un delito con efectos, instrumentos o vestigios que permitan presumir su participación en él.”

Como podemos observar, el término “delito flagrante” hace referencia a la inmediatez del delito siendo, por tanto, lícita la entrada en el domicilio en el que se esté cometiendo o a punto de cometer el delito, sorprendiendo así al delincuente en el momento del delito y siempre y cuando esta entrada sea verdaderamente necesaria para evitar que se consuma el delito, para proteger a la víctima o para evitar que se destruyan las pruebas o instrumentos utilizados al efecto.⁸⁰

Así pues, el delito flagrante conlleva la necesidad urgente de la intervención, lo que supone la actuación inmediata de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado para evitar que se lleve a cabo la situación existente, conseguir la detención del autor de los hechos y la obtención de pruebas que, en caso de tener que esperar a la tramitación de una orden judicial para el registro, correrían un riesgo elevado de desaparecer.⁸¹

Si enfocamos esta información al ámbito del Derecho Tributario, y sabiendo que, la flagrancia delictiva se caracteriza por la evidencia del delito, la inmediatez temporal en la ejecución del delito y la necesidad urgente de intervención, resulta del todo improbable imaginar un escenario delictivo de este tipo en el campo de los delitos contra la Hacienda Pública, deviniendo, de este modo, el supuesto de delito flagrante, un título habilitante de casi imposible aplicación para permitir las entradas y registros en el domicilio constitucionalmente protegido en el curso de un procedimiento de inspección tributaria.⁸²

5.3. La autorización judicial.

El último de los títulos habilitantes de la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido es la autorización judicial, siendo, además, el supuesto que se da con mayor asiduidad. Este supuesto aparece recogido, al igual que los anteriores, en

⁸⁰ En este sentido se pronuncian las Sentencias del Tribunal Constitucional y Supremo 28 de mayo de 1996 y 20 de septiembre de 2006, respectivamente.

⁸¹ VERGER BECCARIA, L.N. *La entrada por la inspección tributaria en el domicilio fiscal de las personas jurídicas a la luz de la Sentencia número 1231/2020 del TS de 1 de octubre.* ob. cit., pg.27.

⁸² ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos.* ob. cit., pg.189.

el artículo 18.2 CE y, asimismo, en la propia Ley General Tributaria en su artículo 113, el cual nos remite al artículo 142.2 del cual se desprende:

“2. 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 impositivos 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.

Quando 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.”

Si analizamos el precepto, podemos observar cómo, para la entrada y registro en lugares tales como los establecimientos abiertos al público, los órganos de inspección podrán proceder siempre que cuenten con el consentimiento del obligado tributario o la oportuna autorización administrativa, sin embargo, no podrán entrar en todos los espacios del establecimiento ya que, para proceder a realizar el registro del domicilio constitucionalmente protegido se estará a lo dispuesto en el artículo 113 LGT, siendo imprescindible, o bien, el consentimiento del obligado tributario, o bien que un juez o tribunal haya otorgado la conveniente autorización judicial expresa a los órganos de inspección de los tributos.⁸³

⁸³ <https://www.adesoriano.com/visita-de-la-inspeccion-tributaria-como-actuar-pueden-entrar-que-autorizacion-necesitan/>

Dada la envergadura e importancia de la autorización judicial de entrada en el domicilio, por afectar directamente a derechos constitucionalmente protegidos, es decir, derechos fundamentales, no puede ser tomada al libre albedrío, por tanto, aun cuando la medida devenga útil en el caso sometido a la consideración del juez, no será adoptada si no es estrictamente necesaria al efecto.

En otras palabras, no se llevarán a cabo, de ninguna de las maneras, actuaciones que vulneren o perjudiquen los derechos fundamentales de los obligados tributarios si se pueden utilizar medios alternativos de igual eficacia y menos dañinos para la garantía y preservación de los derechos constitucionales.⁸⁴

Como podemos observar, hace falta un motivo de peso para la ejecución de este supuesto que, como bien señala la Sentencia número 1019/2003 de nuestro alto Tribunal de 10 de julio de 2003:

*“no ha de consistir en la aportación de pruebas acabadas de la comisión del ilícito, pues en tal caso no sería ya necesaria la práctica de más diligencias de investigación, sino, tan sólo, la de fundadas sospechas del actuar delictivo que requieran la confirmación a través del resultado que pudiera arrojar precisamente el registro.”*⁸⁵

En esta misma línea, el mismo Tribunal insiste en que la entrada y registro del domicilio concedida mediante autorización judicial no deja de ser un medio más de obtención de pruebas de los que regula la propia legislación y que, por tanto, debe estar dirigida a averiguar y hacer constar la perpetración de los delitos y las circunstancias que del mismo se desprendan.⁸⁶

Así pues, en cualquier caso, es evidente que toda decisión judicial debe ser razonadamente motivada, siendo precisamente esta motivación la que servirá de base a la hora de reconocer o no la proporcionalidad de la medida, evitando así la toma de decisiones arbitrarias que vulneren los derechos consagrados en nuestra Constitución y sirviendo, además, como punto de control para las instancias superiores revisoras de tal actuación.

⁸⁴ Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal. CAPÍTULO I De la entrada y registro en lugar cerrado. Artículo 552.

⁸⁵ STS 1019/2003 de 10 julio

⁸⁶ Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Capítulo I Del sumario y de las autoridades competentes para instruirlo. jurisprudencia Artículo 299.

En su Sentencia número 550/2001 de 3 abril, el Tribunal Supremo⁸⁷ recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional que, en su sentencia 8/2000, de 17 de enero, en relación con el artículo 18.2 de la CE, expresó que:

"la resolución judicial de autorización de entrada y registro constituye un mecanismo de orden preventivo para la protección del derecho, que solo puede cumplir su función en la medida que esté motivada, constituyendo la motivación, entonces, parte esencial de la resolución judicial misma".

En definitiva, llegados a este punto no está de más hacer mención a las Sentencias 290/1994, 133/1995 y 239/1999 de nuestro Tribunal Constitucional, en las cuales viene manteniendo de forma repetitiva, constante y tenaz que, para proveer de legalidad constitucional una entrada y registro de un domicilio constitucionalmente protegido que no se lleve a cabo por el consentimiento expreso de quien la ocupa o la flagrancia del delito, es necesaria la existencia de un auto judicial, que con antelación lo mande o autorice.

En este sentido, desde que se ratificó nuestra Constitución de 1978 y a lo largo de los años hasta la actualidad, han ido surgiendo cuantiosas dudas sobre las condiciones que debe recoger un auto judicial a la hora de permitir la entrada y registro de un domicilio constitucionalmente protegido.

Por ello, sin intención de centrar plenamente la atención en los requisitos formales que esta práctica advierte y que se encuentran recogidos en la legislación, sí que considero conveniente detenernos un instante a analizar la importancia de la necesidad de una mayor o menor concreción de la fecha y hora de esta actuación.

Cabe destacar que la concreción de la fecha y hora no deviene un elemento esencial sin el cual se considere nulo lo actuado, es decir, si otorgada la práctica de la diligencia de entrada y registro, en un día concreto, esta no se realiza en la fecha convenida sino en los días próximos, sería válida en su totalidad, ya que lo determinante y verdaderamente importante es que la solicitud por parte de las fuerzas y cuerpos de seguridad, (como hemos mencionado anteriormente, los órganos de inspección de los tributos en el ejercicio de sus funciones deben ser considerados como tales) esté bien

⁸⁷ Tribunal Supremo, Sala Segunda de lo Penal, Sentencia N.º 550/2001, 3 de abril de 2001. Extraído de: <https://vlex.es/vid/involabilidad-domicilio-consentimiento-18367701>

fundamentada. Y, de este modo, lo mismo debe predicarse del auto judicial con el que la entrada y registro guarda conexión.

Así lo sostiene el Tribunal Supremo en la Sentencia de 24 de febrero de 2009 al determinar que:

“[...] Tampoco supone irregularidad alguna la denominada "inconcreción" de fechas para su práctica porque ello no es así, ya que lo verdaderamente cierto es que los registros se encadenan en el tiempo, en días sucesivos y muy próximos a la autorización judicial, por lo que no se advierte, por esta causa, defecto alguno en ellos y, menos aún, de tal entidad que haya de suponer una nulidad probatoria. [...]”

En el mismo sentido se expresa la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2011, 2082/2010⁸⁸ según la cual:

“[...] Las quejas del motivo relativas a la omisión del día y hora del registro en el auto habilitante no suponen vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 1994 ya declaró que la ausencia de fecha de entrada y registro en el mandamiento no es causa de nulidad, por entenderse que debe practicarse el día de su entrega, como acaeció en el caso que nos ocupa en el que el registro se realizó el mismo día en que se dictó el auto habilitante 27 de enero de 2005, constando su hora de inicio 12:52, esto es en horas diurnas. [...]”

Del mismo modo, debemos tener en cuenta las sentencias ya mencionadas del Tribunal Constitucional, en concreto, las Sentencias 290/1994, 133/1995 y 239/1999, las cuales determinan que lo único realmente importante es que el auto que apruebe dicha autorización judicial sea dictado con anterioridad a la entrada y registro, no pudiendo llevarse a cabo ni de forma inmediata ni posterior a esta, es decir, según se desprende de la doctrina constitucional, no cabe una posterior aprobación de la diligencia ilegalmente practicada pues, en ese caso, las actuaciones llevadas a cabo serían totalmente nulas.

La solicitud de aprobación de esta actuación deberá llevarse a cabo en los casos en los que se pretenda la entrada y registro en la morada de los obligados tributarios. Al respecto, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 16 marzo 2001 señala que:

⁸⁸ Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia N.º 2082/2011, 23 de febrero de 2011.

"la doctrina jurisprudencial y la científica considera morada protegida todo lugar en el que vive una persona, de manera estable o transitoria, incluidas no sólo las habitaciones de los hoteles y pensiones, sino también las tiendas de campaña y las roulottes".

Asimismo, la STS 154/2017, de 10 de marzo⁸⁹, afirma, como hemos venido destacando en los epígrafes anteriores, que el jardín se considera parte del domicilio a efectos de registro.

Llegados a este punto, una vez analizadas las cuestiones formales que debe reunir el auto judicial que permita a la Administración Tributaria, concretamente a los órganos de inspección, a proceder a la entrada y registro de un domicilio constitucionalmente protegido, debemos plantearnos la siguiente cuestión:

¿Se podría iniciar el procedimiento de inspección directamente con la personación en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario por parte de los órganos de inspección aportando autorización judicial para proceder a la entrada y registro del mismo? O, lo que es lo mismo, ¿podrían presentarse los órganos de inspección directamente en nuestro domicilio con una autorización judicial que permitiese su entrada, sin previo aviso?

Como resulta lógico, la finalidad con la que los órganos de inspección se presentarían sin previo aviso en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario no es otra que no frustrar los objetivos que las actuaciones sorpresivas realizadas por la Administración tributaria tienen, evitando poner en sobreaviso a un potencial defraudador que pueda manipular o destruir las pruebas de su delito.⁹⁰

Sin embargo, aunque esta forma de proceder sea idónea al fin que se persigue, no podemos pasar por alto que la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido y la autorización judicial que la permitan, deben estar plenamente conectadas con la finalidad y la motivación por las que se solicitan pudiéndose, por supuesto, denegar las autorizaciones solicitadas si no es así.

⁸⁹ Tribunal Supremo, Sala Segunda de lo Penal, Sentencia N.º 154/2017, 10 de marzo de 2017. Extraído de: <https://vlex.es/vid/677345321>

⁹⁰ VERGER BECCARIA, L.N. *La entrada por la inspección tributaria en el domicilio fiscal de las personas jurídicas a la luz de la Sentencia número 1231/2020 del TS de 1 de octubre*. ob. cit., pg.23.

En todo caso, debe motivarse y justificar la necesidad de llevar a cabo este medio de prueba, así como la ausencia de otros medios menos incisivos o lesivos que afecten a un derecho constitucionalmente protegido mediante los cuales se consiga el mismo objetivo como, por ejemplo, los requerimientos de información, ya sea al propio obligado tributario o a terceros.⁹¹

Los requisitos para llevar a cabo esta medida se recogen tanto en el artículo 142 como en el 113 de la LGT que tras la aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha sido objeto de modificación respecto del régimen de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido dentro del procedimiento de inspección.⁹²

Así pues, estos son los requisitos que recogen tanto el artículo 113 como el 142 de la LGT en la actualidad:

Artículo 113. Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios:

“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.”

⁹¹ MARTIN LOPEZ, J. y PEREZ BERNABEU, B. “Procedimientos de inspección que se inician con entrada y registro en el domicilio del contribuyente” *Seguridad jurídica y derecho tributario: presente y futuro*. Editorial Aranzadi S.A.U., Navarra, 2019, págs.185 y ss.

⁹² <https://diariolaley.laleynext.es/dll/2021/11/02/la-modificacion-de-la-ley-general-tributaria-efectuado-por-la-ley-11-2021-de-medidas-de-prevencion-y-lucha-contra-el-fraude-fiscal>

Artículo 142. Facultades de la inspección de los tributos:

“2. 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 imposables 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 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.”

De la redacción del artículo 113 LGT podríamos deducir que, como norma general, la solicitud de una autorización judicial que permita la entrada y registro en el domicilio se debe de llevar a cabo en el marco de un procedimiento de inspección que se encuentre ya abierto, no pudiéndose solicitar con anterioridad. No obstante, tras la reciente aprobación de la Ley 11/2021 que ha modificado dicho artículo, se permite ahora, excepcionalmente y siempre que se cumplan determinados requisitos, su solicitud y concesión antes del inicio del procedimiento, lo que ha traído consigo una posible controversia entre la opinión del legislador y la de nuestro Tribunal Supremo al respecto.

No resulta baladí esta cuestión, pues supone un extremo que el Tribunal Supremo ha venido negando expresamente en reiteradas ocasiones insistiendo en la necesidad de que dicha autorización judicial esté conectada con la existencia de un procedimiento de inspección abierto y cuya existencia e inicio se hayan comunicado al obligado tributario.

En este sentido, podemos observar como el Tribunal Supremo recogía en el Fundamento jurídico 5.º de la Sentencia de 1 de octubre de 2020⁹³ la siguiente nota:

“1) La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA [RCL 1998, 1741] y 91.2 LOPJ [RCL 1985, 1578]).”.

La cuestión viene suscitando controversia desde el inicio ya que, en base a esta sentencia, la Asociación de Inspectores de Hacienda se pronunció en una nota de prensa publicada el 13 de octubre de 2020 en la que manifestaban, teniendo en cuenta la trascendencia que tienen las entradas domiciliarias para garantizar la eficacia de las actuaciones, que la exigencia de incluir la entrada en el procedimiento inspector les privaba de una facultad esencial para el descubrimiento del fraude fiscal, “pues obliga, en todo caso, a advertir previamente a un sujeto que va a ser inspeccionado de tal circunstancia, lo que convierte en ineficaz la posterior actuación in situ”.⁹⁴

En el lado opuesto y, de acuerdo con la opinión del Tribunal Supremo, SÁNCHEZ PEDROCHE indicaba en 2016 que, “la personación sin previo aviso está prevista legal y reglamentariamente únicamente para el caso de reconocimiento de locales o fincas, y no en el caso del domicilio constitucionalmente protegido, al estar regulada esta cuestión en el art.113 LGT”⁹⁵

No obstante, en la actualidad dicha previsión se reconoce en el tercer párrafo del artículo 113 de la LGT y responde al hecho evidente de que la entrada a dichos lugares, en algunas ocasiones, debe efectuarse de forma sorpresiva, sin necesidad de inicio formal del procedimiento de aplicación de los tributos, dado que lo que se pretende con dicha

⁹³ VV.AA., MERINO JARA, I. La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario. ob. cit., págs. 115-116.

⁹⁴ VV.AA., MERINO JARA, I. La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario. ob. cit., pg. 117.

⁹⁵ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., Derecho y Práctica Tributaria, 2.ª edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2016, pg. 798.

entrada no es más que la obtención de pruebas existiendo posible riesgo de ocultación o destrucción.⁹⁶

Asimismo, en su Sentencia del 23 de septiembre de 2021 (rec. núm. 2672/2020) el Alto Tribunal siguió la misma línea de criterio que la establecida en la sentencia anterior, reafirmando en que “la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido ha de sustentarse siempre en la existencia de un acto administrativo previo (...) en el que precisamente ha de ampararse y fundamentarse la medida invasiva del domicilio [...]”.⁹⁷

Llegados a este punto, no podemos pasar por alto que el verdadero afectado por esta modificación no va a ser otro que el obligado tributario al que se le va a poder aplicar esta medida y que, en mi opinión, va a resultar notablemente perjudicado en cuanto a la integridad de sus derechos como obligado tributario y en cuanto a la seguridad jurídica que pudiese tener en el marco de dicho procedimiento. ¿Por qué?

Porque hablamos de la integridad de un derecho fundamental como es el de la inviolabilidad del domicilio recogido en el artículo 18.2 CE. El hecho de que se pueda sacrificar el contenido de un derecho fundamental sin tener en cuenta los requisitos que el Alto Tribunal ha venido señalando reiteradamente, a mi juicio, puede suponer la pérdida de las garantías formales y materiales del obligado tributario pudiéndose producir, en consecuencia, una posible merma en sus derechos y, por ende, despertar una posible falta de seguridad jurídica en el contribuyente.

En mi opinión, la dicotomía es clara. Por un lado, observamos el criterio del Tribunal Supremo el cual podría resultar más beneficioso desde el punto de vista del obligado tributario en cuanto a la preservación de sus derechos se refiere.

Por el otro, encontramos la opinión del legislador, que parece actuar más a favor de la Administración Tributaria al preferir, aparentemente, ceder el derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio, para facilitar las entradas domiciliarias por parte de la Administración Tributaria.⁹⁸

⁹⁶ <https://www.google.com/url?q=https://diariolaley.laleynext.es/dll/2021/11/02/la-modificacion-de-la-ley-general-tributaria-efectuada-por-la-ley-11-2021-de-medidas-de-prevencion-y-lucha-contra-el-fraude-fiscal&source=gmail&ust=1655292531107000&usg=AOvVaw10pcogmQd4bM3mVqFnISJE>

⁹⁷ <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/36fc512f06556163/20211011>

⁹⁸ <https://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/16393-inspecciones-sorpresa-en-la-nueva-ley-de-lucha-contra-el-fraude/>

Y, en este sentido, BOSCH CHOLBI apunta, al hilo de lo que venimos expresando en líneas anteriores, que se ha aprovechado la tramitación del proyecto de ley de medidas contra el fraude fiscal para intentar que se introduzcan unas modificaciones en la LGT y la LJCA que pretenden “*dejar en papel mojado la doctrina garantista del Tribunal Supremo, reforzando las actuaciones de la AEAT en el domicilio de manera tan deficiente e imprecisa que generará una tremenda inseguridad jurídica a los contribuyentes, a los Tribunales de Justicia y a la propia AEAT.*”⁹⁹

Estando así las cosas en la actualidad, habrá que prestar atención, por tanto, a la problemática que pueda ir surgiendo a partir de la modificación realizada y observar cómo el legislador y los tribunales reaccionan y dan respuesta a ella.

Siguiendo con la autorización judicial de entrada y registro en el domicilio, debemos esclarecer ante qué órgano debemos presentar la solicitud, es decir, qué órgano es el competente para resolver la solicitud de la autorización judicial.

En este sentido, en nuestro ordenamiento jurídico, la competencia para resolver las solicitudes referentes a las entradas domiciliarias corresponde a un órgano judicial, es decir, a un juez o un magistrado. Sin embargo, debemos especificar cuál de estos órganos judiciales es específicamente el competente en cada caso.

Tanto nuestros Tribunales¹⁰⁰, como la doctrina mayoritaria han venido reconociendo que, en los supuestos de solicitudes de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido, serán competentes los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo en cuya circunscripción radique el recinto domiciliario afectado por la medida que se solicita y, en el caso de existir en un mismo partido judicial más de un juzgado contencioso, deberá estarse de conformidad en lo dispuesto en los artículos 167 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante, LOPJ) y 17 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA), a las normas de distribución de asuntos que hubiesen sido aprobadas por la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) respectivo.¹⁰¹

⁹⁹ <https://www.economiadigital.es/economia/reforma-para-permitir-inspecciones-en-domicilios-expertos-dudan-de-su-constitucionalidad.html>

¹⁰⁰ Vgr. Antecedente 1º STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de septiembre de 2004.

¹⁰¹ ALVAREZ MARTÍNEZ, J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. ob. cit., pg.253.

Entonces, ¿qué pasaría con la autorización judicial otorgada por un juez que, objetiva o territorialmente, no fuese el competente para ello? ¿Sería nula?

El artículo 238 de LOPJ se manifiesta al respecto estableciendo que:

“Los actos procesales serán nulos de pleno derecho en los casos siguientes: 1.º Cuando se produzcan por o ante un Tribunal con falta de jurisdicción o competencia objetiva o funcional.”

Por tanto, en el caso de las autorizaciones judiciales prestadas por jueces objetivamente incompetentes al efecto, estas se reputarán nulas de pleno derecho. Ahora bien, mayor problemática suscita el hecho de que el juez sea incompetente por razón del territorio.

Algunos autores¹⁰² han entendido que la falta de esta competencia no tendrá relevancia alguna, sin embargo, debemos seguir la línea anteriormente seguida y considerar que la autorización otorgada por un juzgado de lo Contencioso-Administrativo distinto del que correspondería padece de vicio de incompetencia y, por tanto, es nula.

Finalmente, cabe mencionar los recursos existentes en favor de los obligados tributarios para impugnar el auto judicial dictado por el juez competente al efecto. En este sentido, los autos podrán ser recurridos mediante recurso de apelación, regulado este en los artículos 81 a 85 de la LJCA, tanto por los titulares del domicilio en el cual se pretende la entrada autorizada como, en caso de denegación de la solicitud, por la Administración tributaria.

A modo de conclusión de este epígrafe y respondiendo a la pregunta que nos habíamos planteado inicialmente, podríamos afirmar que el legislador, de algún modo, ha permitido tener a la Administración tributaria un exhaustivo poder a la hora de proceder en sus actuaciones.

Tal es el punto de poder que la Administración tributaria ha alcanzado, que se podría entender que existe una verdadera fuente de poder por parte de esta última para iniciar directamente un procedimiento inspector mediante la personación en el domicilio

¹⁰² RODRIGUEZ SOL, L. *“Registro domiciliario y prueba ilícita”*, Editorial Comares, Granada, 1998, págs.146-148 y PALACIOS ARROYO, L.F. *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario*. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, ISSN 1138-9540. N.º 199, pg.137.

constitucionalmente protegido del contribuyente, siempre y cuando cuenten con la preceptiva autorización judicial.

VI. CONCLUSIONES

Como hemos expuesto a lo largo del presente trabajo, la Administración Tributaria cuenta con un amplio abanico de actuaciones en su poder para prevenir y evitar que los contribuyentes procedan, o intenten proceder, a cometer ilícitos en materia tributaria, pero estas actuaciones deben realizarse siempre dentro de los límites que la legislación vigente en la materia y, asimismo, nuestra Carta Magna, marcan.

Bien es cierto que vivimos en una sociedad cada vez más desarrollada a nivel mundial y en constante proceso de evolución a todos los niveles. Ello supone que cada vez haya más necesidades públicas que deben de cubrirse y que, por tanto, sea necesario realizar un óptimo trabajo de recaudación de fondos para el sostenimiento del gasto público, a través del cobro a los ciudadanos de los Impuestos que les son exigidos.

En este sentido, resulta lógico pensar que, si bien cada vez la sociedad está más evolucionada, también deben evolucionar las estrategias y actuaciones con las que cuenta la Administración Tributaria para hacer posible el cumplimiento del artículo 31 de nuestra Constitución, es decir, que todos los contribuyentes asistan al sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica y para, asimismo, maximizar los beneficios a obtener por la Administración tributaria que, recordando las palabras que nos dedicó Sonia Díaz Español, directora de la Agencia Tributaria Valenciana en la Jornada de Divulgación Científica que tuvimos el pasado 29 de abril en nuestro Máster, al final, realmente, suponen mayores beneficios para nosotros, los ciudadanos, ya que, podríamos decir que, a mayor sostenimiento del gasto público, mayor cantidad y calidad de servicios públicos.

Sin embargo, esta última referencia que he hecho al gasto público no parece estar arraigada del mismo modo en el pensamiento de los contribuyentes dado que, constantemente, podemos observar cómo se trata de eludir y evadir esta obligación procediendo así al fraude fiscal.

Es por ello, por lo que los órganos de la Administración Tributaria deben proceder a realizar actuaciones de gestión e inspección a los contribuyentes, poniendo en funcionamiento todos los medios de los que disponen, pero, como hemos dicho, siempre

dentro de los límites establecidos y respetando, por encima de todo, los derechos fundamentales, lo que, en ocasiones, deviene un problema al que debemos dar respuesta.

En este sentido, hemos podido comprobar cómo, en lo relativo al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio dentro de un procedimiento de inspección tributaria, existe un conflicto de intereses entre la Administración tributaria y los obligados tributarios.

Por un lado, encontramos el derecho fundamental que ostentan los obligados tributarios a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido en el marco de las actuaciones de un procedimiento de inspección y por otro, la necesidad que, en ocasiones, manifiestan los órganos de inspección tributaria de proceder a la entrada y registro de dichos domicilios para que sus actuaciones se lleven a cabo de la manera más eficiente y exitosa posible, evitando que los obligados tributarios evadan el deber constitucional que tienen de contribuir al sostenimiento del gasto público, destruyendo las pruebas y/o documentos que se puedan encontrar en dicho domicilio y que demuestran que no están tributando de manera correcta o que directamente, están evadiendo su obligación de tributar.

A la vista de los hechos, deviene imprescindible ponderar el deber de contribuir al gasto público con el derecho de la inviolabilidad del domicilio dado que, no podemos olvidar que la finalidad de las actuaciones de la Administración tributaria no es otra que demostrar potenciales fraudes fiscales y que, si dichas actuaciones no se llevan a cabo, en numerosas ocasiones de forma sorpresiva y sin que el contribuyente tenga tiempo para reaccionar y actuar, pierden toda utilidad, puesto que el contribuyente puede ocultar las pruebas de su ilícito. Pero, asimismo, tampoco podemos pasar por alto que, si existe un método menos invasivo a los derechos fundamentales con los que conseguir los mismos resultados, serán estos los que necesariamente se tengan que llevar a cabo.

Con ello no estamos diciendo que la Administración tributaria pueda actuar a su libre albedrío, dado que sus actuaciones tienen límites y como hemos podido ver a lo largo de este trabajo, han sido nuestros propios tribunales, Constitucional y Supremo, los que han venido diciendo, en resumidas cuentas, que no todo es válido y que el fin no siempre es suficiente para justificar los medios.

De ello se han hecho eco diferentes Sentencias como la del Tribunal Supremo 1231/2020 de 1 de octubre, en la cual se fija como doctrina el establecimiento de un

conjunto de requisitos que deben ser cumplidos por los órganos de inspección tributaria en el desarrollo de un procedimiento de Inspección y, asimismo, en relación con la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido.

Sin embargo, no podemos olvidar que la reciente modificación del artículo 113 LGT, ha supuesto un punto de contradicción a los requisitos que señala nuestro Alto Tribunal, afirmando ahora este precepto que, tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que se cumplan con determinados requisitos, aspecto que el Tribunal Supremo ha negado en base a la necesidad de que dicha autorización judicial esté conectada con la existencia de un procedimiento de inspección abierto y cuya existencia e inicio se hayan comunicado al obligado tributario.

La controversia existente actualmente entre el legislador y el Tribunal Supremo, probablemente despertará una gran problemática dada la inseguridad jurídica que, a mi parecer, supone para el obligado tributario. Debemos estar, por tanto, atentos a las últimas novedades en la materia para saber cómo evoluciona la cuestión.



VII. BIBLIOGRAFÍA

- AGULLÓ AVILES, A., NAVAS VÁZQUEZ, R., et al. (2001) “*Derecho Financiero Constitucional. Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros.*” Madrid, Civitas Ediciones S.L.
- ALONSO DE ANTONIO, A.L. (1993) “*El Derecho a la inviolabilidad domiciliaria en la Constitución española de 1978*”, Madrid. Ed. Colex.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007). “*La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*”. Madrid. Editorial La Ley.
- BLANCO PÉREZ-RUBIO, L. (1993) “*Comentario a la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 30 de diciembre de 1992. Derechos fundamentales y libertades públicas: Derecho a la inviolabilidad del domicilio. Concepto de domicilio según la constitución. Requisitos para su protección. Error en la apreciación de la prueba*”, Derechos y Libertades. Revista del instituto Bartolomé de las Casas.
- BOSCH CHOLBI, J.L. (1999) “*La protección constitucional del domicilio ante el deber de contribuir*”. [Tesis de Doctorado, Universidad de Valencia]
- CAZORLA PRIETO, L. M.^a. (2009) “*Derecho Financiero y Tributario. Parte General.*” Navarra. Editorial Aranzadi SA.
- FIGUEROA NAVARRO, M.^a C. (1998) “*Aspectos de la protección del domicilio en el Derecho español*”, Madrid, Edisofer, S.L.
- GARCÍA MACHO, R. (1982), “*La inviolabilidad de domicilio*”, Revista Española de Derecho Administrativo, núm. 32, enero-marzo.

- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2019) “*La entrada de la Inspección tributaria en los despachos de abogados a la luz de la 25 jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*”. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 433.
- GONZÁLEZ TREVIJANO, P.J. (1992) “*La inviolabilidad del domicilio en el Derecho Español*”, Madrid. Ed. Tecnos.
- MARTIN LOPEZ, J. y PEREZ BERNABEU, B. (2019) “*Seguridad jurídica y derecho tributario: presente y futuro*”. Navarra. Editorial Aranzadi S.A.U.
- MATIA PORTILLA, F.J., (1997) “*El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*”, Madrid, Ed. McGrawHill.
- MERINO JARA, I. et al. (2021) “*La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*”. Madrid. Editorial Wolters Kluwer.
- NAVARRO FAURE, A. (2008) “*El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria*”. Revista española de Derecho Financiero núm. 138/2008 Editorial Civatas, SA.
- PALACIOS ARROYO, L.F. (1999) “*La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario*”. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, ISSN 1138-9540, N.º 199.
- RODRIGUEZ SOL, L. (1998) “*Registro domiciliario y prueba ilícita*”, Granada. Ed. Comares.
- ROJI BUQUERAS, J.M.^a. (2000) “*El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la inspección de los tributos (un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio*”, en Impuestos, núm. 1 (versión digital de la Ley).

- SÁNCHEZ DOMINGO, B.M.^a, (1999) “*Análisis del delito contra la inviolabilidad del domicilio del art. 534 del Código Penal*”, Granada, Ed. Comares.
- SANCHEZ PEDROCHE, J. A., (2016) “*El acceso de la administración al domicilio del contribuyente*”, Derecho y Práctica Tributaria, 2.^a edición, Tirant Lo Blanch, Valencia.
- SEVILLA BERNABÉU, B. (2021) “*La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva*” Revista Quincena Fiscal núm. 13/2021 Editorial Aranzadi, S.A.U
- TANZANO RODRÍGUEZ, A. & HERRERA MOLINA, P. M. (2021) “*¿Es necesaria la previa notificación de un procedimiento inspector para que el juez autorice la entrada en el domicilio? Análisis de la STS de 1 de octubre de 2020 (RJ 2020, 3623), rec. núm. 2966/2019*”. Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 455.
- VERGER BECCARIA, L.N. (2021) “*La entrada por la inspección tributaria en el domicilio fiscal de las personas jurídicas a la luz de la Sentencia número 1231/2020 del TS de 1 de octubre*” [Trabajo Fin de Máster, Universidad de Alicante], Alicante.

WEBGRAFÍA:

- ADESORIANO.COM. Recuperado el 22 de junio de 2022 de: <https://www.adesoriano.com/visita-de-la-inspeccion-tributaria-como-actuar-pueden-entrar-que-autorizacion-necesitan/>
- BESTELLSERVICE.DE. Recuperado el 21 de abril de 2022 de: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80206000.pdf>
- BOE.ES. Recuperado el 23 de abril de 2022 de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

- CONCEPTODEFINICION.DE. Recuperado el 12 de abril de 2022 de: <https://conceptodefinicion.de/piramide-de-kelsen/>
- DERECHOS HUMANOS. NET. Recuperado el 15 de abril de 2022 de: <https://www.derechoshumanos.net/Convenio-Europeo-de-Derechos-Humanos-CEDH/#a8>
- DIARIOLALEY.ES. Recuperado el 14 de junio de 2022 de: <https://www.google.com/url?q=https://diariolaley.laleynext.es/dll/2021/11/02/la-modificacion-de-la-ley-general-tributaria-efectuada-por-la-ley-11-2021-de-medidas-de-prevencion-y-lucha-contr-el-fraude-fiscal&source=gmail&ust=1655292531107000&usg=AOvVaw10pcogmQd4bM3mVqFnISJE>
- ECONOMIADIGITAL.ES. Recuperado el 16 de junio de 2022 de: <https://www.economiadigital.es/economia/reforma-para-permitir-inspecciones-en-domicilios-expertos-dudan-de-su-constitucionalidad.html>
- FUNDEÚ.ES. Recuperado el 13 de abril de 2022 de: <https://www.fundeu.es/recomendacion/union-europea-grafia-de-nombres-oficiales-507/>
- GA-P.COM. Recuperado el 14 de junio de 2022 de: <https://www.ga-p.com/publicaciones/el-tribunal-supremo-delimita-el-derecho-a-la-inviolabilidad-del-domicilio-en-el-ambito-tributario/>
- IBERLEY.ES. Recuperado el 21 de abril de 2022 de: <https://www.iberley.es/temas/regulacion-personas-juridicas-modalidad-personalidad-civil-59409#:~:text=Se%20puede%20definir%20a%20la,los%20individuos%20que%20a%20integran.>

- NOTICIASJURÍDICAS.COM. Recuperado el 15 de abril de 2022 de: <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/8944-la-doctrinadel-fruto-del-arbol-envenenado/>

- NOTICIASJURIDICAS.COM. Recuperado el 16 de junio de 2022 de: <https://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/16393-inspecciones-sorpresa-en-la-nueva-ley-de-lucha-contr-el-fraude/>

- PODERJUDICIAL.ES. Recuperado el 18 de abril de 2022 de: <https://www.poderjudicial.es/search/openDocument/c2a1a3666cd904aa/20030808>

- POLITICAFISCAL.ES. Recuperado el 14 de junio de 2022 de: <https://www.politicafiscal.es/invitados/entrada-en-el-domicilio-constitucionalmente-protegido-hacienda>

- RAE.ES. Recuperado el 13 de abril de 2022 de: <https://dle.rae.es/modus%20operandi>

- RAE.ES. Recuperado el 13 de abril de 2022 de: <https://dpej.rae.es/lema/erga-omnes>

- TRIBUNALCONSTITUCIONAL.ES. Recuperado el 18 de abril de 2022 de: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/3416>

- UB.EDU. Recuperado el 20 de abril de 2022 de: <http://www.ub.edu/ciudadania/hipertexto/evolucion/textos/ci1947.html>

- VLEX.EX. Recuperado el 17 de abril de 2022 de: <https://vlex.es/vid/mdma-15372075>

VIII. ANEXO JURISPRUDENCIAL

Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH)

- 16 de diciembre de 1992 (caso Niemietz)
- 27 de septiembre de 2005 (caso Petri Sallinen)
- 22 de mayo de 2008 (caso Ilya Stefanov)

Tribunal Constitucional (TC)

- 17 de febrero 1984
- 3 de abril de 1989 (Auto)
- 26 de abril de 1990
- 28 de mayo de 1996
- 20 de septiembre de 1997
- 29 de septiembre de 1997
- 16 de diciembre de 1997
- 26 de abril de 1999
- 27 de septiembre de 1999
- 17 de enero de 2002
- 10 de febrero de 2003
- 19 de julio de 2004 (Auto)
- 18 de julio de 2005
- 3 de julio de 2006
- 16 de marzo de 2015

Tribunal Supremo (TS)

- 21 de diciembre de 1992
- 30 de diciembre de 1992
- 22 de enero de 1993
- 14 de noviembre de 1993
- 27 de junio de 1994
- 8 de julio de 1994
- 1 de octubre de 1994
- 29 de abril de 1995
- 2 de junio de 1995

- 30 de junio de 1995
- 6 de julio de 1995
- 30 de abril de 1996
- 10 de octubre de 1996
- 4 de marzo de 1997
- 11 de diciembre de 1998
- 13 de marzo de 1999
- 1 de diciembre de 2000
- 29 de enero de 2001
- 3 de abril de 2001
- 10 de abril de 2002
- 30 de abril de 2002
- 4 de noviembre de 2002
- 13 de diciembre de 2002
- 30 de mayo de 2003
- 20 de junio de 2003
- 10 de julio 2003
- 22 de marzo de 2004
- 18 de febrero de 2005
- 18 de noviembre de 2005
- 14 de marzo de 2006
- 12 de abril de 2006
- 20 de septiembre de 2006
- 12 de marzo de 2009 (Auto)
- 23 de febrero de 2011
- 29 de abril de 2011
- 10 de marzo de 2017
- 1 de octubre de 2019 (Auto)
- 3 de octubre de 2019
- 10 de octubre de 2020
- 16 de marzo de 2021

Tribunal Superior de Justicia (TSJ)

ANDALUCIA

— 8 de marzo de 2019

COMUNIDAD VALENCIANA

— 22 de septiembre de 2004

