

**“ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LA ENTRADA Y  
REGISTRO POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN  
EL LOCAL DE ACTIVIDAD DE LOS OBLIGADOS  
TRIBUTARIOS”**



**UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ**

**Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.**

**Grado en Derecho**

**Trabajo Fin de Grado**

**Alumno: Aitor Rabasco García**

**Tutor: Rubén Antonio Jiménez Ros**

**Curso académico 2020/2021.**

## ÍNDICE

<b>I. ÍNDICE DE ABREVIATURAS.....</b>	<b>3</b>
<b>II. RESUMEN.....</b>	<b>4</b>
<b>III. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>5</b>
<b>IV. EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO.....</b>	<b>7</b>
A) Ámbito constitucional.....	7
B) Ámbito tributario.....	8
<b>V. LA ENTRADA EN EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO.....</b>	<b>12</b>
A) El domicilio constitucionalmente protegido de las personas físicas.....	14
B) El domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas.....	16
C) El consentimiento para la entrada o registro domiciliario.....	19
<b>VI. LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL.....</b>	<b>25</b>
A) La autorización judicial de una entrada y registro domiciliario.....	25
A.1) El órgano judicial competente.....	27
A.2) Contenido de la solicitud de la autorización de la entrada.....	31
B) ¿Es necesario un trámite de audiencia al interesado?.....	31
<b>VII. JUICIO DE PROPORCIONALIDAD.....</b>	<b>34</b>
A) La motivación de la resolución judicial.....	35
B) Idoneidad, necesidad y proporcionalidad.....	37
<b>VIII. CONCLUSIONES.....</b>	<b>42</b>
<b>IX. BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>44</b>

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS

Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial	LOPJ
Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa	LRJCA
Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.	RGAT
Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.	LGT
Constitución Española de 1978.	CE
Tribunal Constitucional	TC
Tribunal Supremo	TS
Tribunales Superiores de Justicia	TSJ
Tribunal Europeo de Derechos Humanos	TEDH
Sentencia del Tribunal Constitucional	STC
Sentencia del Tribunal Supremo	STS
Agencia Estatal de la Administración Tributaria	AEAT

## II. RESUMEN.

Desde la entrada en vigor de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se le ha dotado a la Administración tributaria de la posibilidad de entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos. Una practica que en los últimos años se ha incrementado de forma exponencial por parte Administración Tributaria para llevar a cabo sus potestades de comprobación e inspección en aplicación de los tributos, y, con ocasión de los datos obtenidos en dicha entrada, iniciar después un procedimiento inspector.

Además, esta facultad de la Administración tributaria no puede considerarse actuaciones inspectoras a efectos del cómputo del plazo de duración máximo en los procedimientos inspectores dado que son actuaciones distintas e independientes según señala el TS en una de sus sentencias (Nº 935/2020, de 7 de julio)<sup>1</sup>. Sin embargo, en una de sus sentencias mas recientes (STS 3023/2020, de 1 de octubre) el TS exige a la Administración Tributaria que dicha autorización judicial de entrada en el domicilio tiene que estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector abierto y cuyo inicio se haya notificado debidamente al obligado tributario, 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.

En este sentido, el TS fija doctrina en procedimientos de inspección tributaria cuando hay entrada autorizada en el domicilio ( STS:3286/2019-STs:935/2020-STs:3023/2020 ); tanto como acabamos de comentar donde fija criterio doctrinal en base a que para que el Juez pueda conceder la autorización de entrada se necesita un procedimiento inspector ya abierto (de lo contrario el Juez no podría adoptar ninguna medida por falta de competencias) como precisando los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, pueda reputarse idónea, necesaria y proporcionada a efectos tributarios.<sup>2</sup>

1 El Supremo fija doctrina en procedimientos de inspección tributaria cuando hay entrada autorizada en el domicilio. (04/08/2020). Recuperado de <https://www.iberley.es/noticias/supremo-fija-doctrina-procedimientos-inspeccion-tributaria-entrada-autorizada-domicilio-30433>

2 MIGUEL ÁNGEL GARRIDO RIOSALIDO. (15/10/2020). Periódico Expansión. Recuperado de <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2020/10/15/5f883230468aebec7a8b469a.html>

Esta facultad de la Administración Tributaria presentará una relación con el derecho a inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE) y que colisionará junto con otro Derecho Fundamental como con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE).

Este trabajo pretenderá analizar la situación e importancia, dada su relación con derechos fundamentales, que presenta la AEAT tanto en el ámbito legislativo como jurisprudencial.

### III. INTRODUCCIÓN

La entrada y registro de la Inspección de los tributos en su ámbito legislativo viene regulada en la Ley General Tributaria (LGT) en los artículos 113 y 142.2. En ellos nos indica que cuando sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido/fincas/locales de negocio/ y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial. Sin aludir a ningún tipo de procedimiento o garantías, que, cuando se ejerce sobre el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, atenta contra el Derecho Fundamental a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE).

Este DDF colisiona con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE) y por consiguiente con el deber de la Administración tributaria a exigir los tributos que son de obligado cumplimiento. Pero si bien es cierto que en todo caso se deberá velar porque en cada caso se respeten los requisitos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad.<sup>3</sup> En determinadas ocasiones la Administración Tributaria se verá obligada a ejercer esta facultad concreta en el marco de sus potestades de comprobación e inspección de los tributos, debiéndose respetar los requisitos establecidos por el TS, en aras de que no existan otras medidas menos invasivas y que no atenten contra derechos fundamentales.

3 Laura Blanco Ortiz ( 23/01/2020 ). Recuperado de <https://elderecho.com/la-entrada-domicilio-del-obligado-tributario>

Cabe señalar que la actuación de la inspección es necesaria en nuestro ordenamiento jurídico, tal y como indica el Tribunal Constitucional en varias sentencias en la que podemos destacar la STC del 23 de febrero de 1995 donde señala que: *“interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda Pública es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país, como prevé el Convenio de Roma a la hora de legitimar la injerencia de la autoridad pública en el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia de cualquier persona(...)”* que junto la elevación del deber de tributar a un nivel constitucional en base a los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 CE) y por tanto, ante la necesidad de impedir una distribución injusta en la carga fiscal, el TC identificó dicha actividad inspectora como *“especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta”*. En el mismo sentido, en cuanto a la inviolabilidad del domicilio se pronunció el TS en diversas sentencias comprendidas entre los años 2002-2006 donde indica que dicha inviolabilidad : *“cede ante determinados valores que en una sociedad democrática hagan necesaria en casos individualizados la injerencia en el ámbito íntimo de la vida privada (...) siempre bajo la tutela y garantía del Poder Judicial”*.

En los últimos años han incrementado exponencialmente este tipo de actuaciones por parte de los órganos tributarios cuando históricamente se constituía como una facultad concreta y excepcional, y no como una actuación habitual.

Como podemos observar la normativa que regula este tipo de actuaciones donde en los últimos años ha adquirido una vital importancia, es ambigua y parca.

- Ambigua: La actual regulación con la que cuenta no es todo lo detallada que debería ser, dejando aspectos importantes sin concretar, siendo su marco normativo generalizado y amplio, sin terminar de precisar.

-Parca: A raíz de su ambigüedad, destaca que no hay una extensa regulación de como llevar a cabo esta facultad tanto desde el punto de vista *procesal* como *sustantivo*:

- *Procesal*: A quien presentar la solicitud de entrada y registro, bajo qué requisitos se tiene que presentar la solicitud para poder tramitarla, como se

desarrollará la misma y cuales son sus plazos, así como poder proceder a su impugnación por parte del obligado tributario cuando crea que se están lesionando sus derechos...

- *Sustantivo*: aquel que debiera regular el concepto del domicilio constitucionalmente protegido, los derechos fundamentales que pueden verse afectados, o el alcance material de la actuación.

- A lo que habría que sumar que se encuentra dispersa dentro de nuestro Ordenamiento Jurídico puesto que la encontramos: desde los DDFF regulados en nuestra CE, en cuanto al ámbito procesal de los contencioso-administrativo con la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) y en la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) y, por supuesto, en la normativa tributaria comentada anteriormente.

Con todo ello hace necesario que la solución para cada supuesto pase por completarla con la jurisprudencia, como consecuencia de una regulación escasa e incompleta, atendiendo a casos similares o de gran similitud. En este sentido, el TS ha ido fijando jurisprudencia y doctrina en el último año a tenor de las últimas sentencias emitidas ( STS:3286/2019- STS:935/2020- STS:3023/2020 ) por medio de los recursos de casación que se han ido presentando por los obligados tributarios que han visto afectados su derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

#### **IV. EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO.**

##### **Marco legislativo:**

##### A) Ámbito constitucional:

En primer lugar, parece lógico que nos detengamos en el concepto de lo que señala nuestra CE como concepto de domicilio constitucionalmente protegido dada la implicación que tiene esta facultad de entrada y registro que ostenta los órganos tributarios. La CE en su art. 18.2 señala que, en relación con la inviolabilidad del domicilio:

*«El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito».*

Hay que precisar que actualmente tal protección que otorga la constitución no es sólo para persona físicas sino también para personas jurídicas.

De hecho, este DDFF puede estar ligado a otro, como es el Derecho a la intimidad de las personas. Lo que sí tenemos claro que para poder entrar al domicilio constitucionalmente protegido tan sólo es posible mediante consentimiento del titular o mediante una autorización judicial en la cual lo autorice, salvo en los supuestos de delitos fragantes.

Siguiendo con nuestra CE y como eje central de nuestros sistema financiero y tributario, obtenemos el DDFF al sostenimiento de los gastos públicos en su art. 31.1:

*“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.*

Por tanto, como hemos comentado anteriormente, la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido afecta a dos DDFF que entran en contradicción entre sí. Y, como hemos comentado anteriormente, solo hay 3 posibilidades para poder entrar en el domicilio constitucionalmente protegido: consentimiento del titular, autorización judicial motivada o mediante delito flagrante.

#### B) Ámbito tributario:

En cuanto su regulación en materia tributaria hay que señalar que la encontraremos en dos tipos de leyes: LGT y RGAT.

En el art. 142.2 de la LGT se reconoce la facultad, en el marco de la inspección de los tributos, de la entrada en fincas y locales de negocio:

*“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 imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.*

*Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.*

*Cuando en 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.”*

Siguiendo con este artículo, tendremos que señalar otros dos artículos a los que se aluden directa e indirectamente como son el art. 113 de la LGT cuando tales lugares constituyen el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario y también, indirectamente hay que acudir al art. 172 del RGAT donde se desarrolla el contenido de las actuaciones de entrada y registro en los locales y domicilios de los contribuyentes:

Art. 113 LGT:

*“Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.”*

Art. 172 RGAT:

*“1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquellas así lo requieran.*

2. *En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.*

*En el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General.*

3. *Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial.*

4. *En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias.*

*Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.*

5. *A efectos de lo dispuesto en este artículo, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 anterior, se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo.*

*Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”*

Como podemos distinguir la Ley General Tributaria distingue dos tipos de domicilio en su artículo 142, el constitucionalmente protegido y el que no, por tanto, tendrá distintos

niveles de protección y con mayores requisitos si estamos ante el derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio. Con respecto a este último derecho, regulado en el art. 113 LGT, nos viene a remitir lo que señala nuestra CE, lógicamente, en su artículo 18. Por tanto, podríamos resumir que respecto a las actuaciones de inspección de los tributos que requieran la entrada y registro dependiendo del tipo de lugar en el que nos encontremos en el siguiente cuadro:

<b>CUADRO 1</b>	<b><u>DOMICILIOS CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDOS</u></b>	<b><u>DOMICILIOS NO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDOS</u></b>
<b>REGULACIÓN</b>	LGT (ART. 142 Y 113)/ CE ( ART. 18)	LGT (ART. 142)/ RGAT (ART. 172)
<b>REQUISITOS</b>	Autorización expresa del titular, autorización judicial o delito fragante	Que no haya oposición de la persona que custodie los lugares mencionados o autorización escrita de la autoridad administrativa.
<b>DIFERENCIAS</b>	- En los DCNP no se requiere consentimiento expreso del titular sino que al no haber oposición se entiende que se permite la entrada. - Se requiere autorización motivada por parte del Juez. Además el TS exige que haya abierto un procedimiento inspector para que se pueda autorizar, de lo contrario no podrá tramitarlo por falta de competencias.	- La autorización corresponde a la autoridad administrativa, que como señala el art. 172 RGAT, se refiere al Delegado Especial o Director de Departamento.

Fuente: Elaboración propia.

Hay que mencionar también el art. 146 LGT en relación con las medidas cautelares que se pueden adoptar en un procedimiento de inspección siempre que sean debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición. Dichas medidas serán proporcionadas y limitadas sin que puedan producir un perjuicio difícil o imposible reparación. Dicho artículo también indica que las medidas cautelares se levantarán en caso de que desaparezcan el motivo por el cual se impusieron.

Por último, hay que destacar que en la LGT encontramos otros preceptos que remiten al art. 142 y , por tanto, a la facultad de entrada y registro de los órganos tributarios pero en otros tipos de procedimientos de los mismos. Por un lado, tenemos el art. 136.4 LGT que reconoce esta facultad para los exclusivos supuestos de previsiones aduaneras, comprobaciones censales o de estimación objetiva en el que se desarrollarán fuera de las oficinas de la AEAT. Otro precepto que alude a esta facultad lo tenemos en el art. 162.1 LGT para los procedimientos de recaudación a fin de asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria en sus funciones de comprobar e investigar la existencia y situación de bienes o derechos de los obligados tributarios.

Una vez hemos desglosado la regulación con la que cuenta la entrada y registro de la inspección de los tributos, podemos observar lo comentado al principio de este trabajo: ambigua y parca. Estamos ante un conjunto de normas de carácter genérico, poco precisa y de manera dispersa que tiene como consecuencia que a día de hoy tengamos que acudir a la jurisprudencia para saber con qué límites puede ejercitar este ejercicio la Administración Tributaria especialmente en relación con el domicilio constitucionalmente protegido.



## **V. LA ENTRADA EN EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO.**

Para poder comprender la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, en primer lugar hay que saber que se entiende por el concepto de domicilio constitucionalmente protegido, y que mejor para ello que poner de relieve lo que ha venido señalando el Tribunal Constitucional a lo largo de su jurisprudencia dado que no se encuentra expresamente en ninguna norma de nuestro Ordenamiento Jurídico.

Como hemos venido comentando la facultad de entrada y registro en los domicilios de los obligados tributarios se encuentra limitada por el DDFP a la inviolabilidad del domicilio, cuando se ejerce sobre el domicilio constitucionalmente protegido, pero no es derecho

ilimitado, pues puede ceder cuando entra en conflicto con otros derechos o deberes constitucionales, en este caso, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31 CE). Por ello es necesario definir y perfilar el concepto del domicilio, pero en nuestro caso en su ámbito constitucional ya que es bastante mas amplio que el concepto de domicilio a la legislación civil.

La STC 22/1984, de 17 de Febrero, es la primera que analiza la inviolabilidad del domicilio en la que podemos deducir que se establecen dos requisitos (objetivo y subjetivo) que debe reunir el citado concepto:

1. Un espacio separado de forma inequívoca del entorno físico exterior y de acceso restringido.
2. En cuanto al subjetivo, es variable en función de la naturaleza jurídica de las personas, en el caso de las físicas será el tendente a ejercitar la propia intimidad personal o familiar, y en el caso de las personas jurídicas será el tendente a preservar su ámbito de privacidad.<sup>4</sup>

De esta forma podemos decir que el concepto de DCP es aquel que se entiende como el espacio elegido por la persona en el que vive sin estar sujeta a usos y convenciones sociales<sup>5</sup>, formando este una unidad con aquellos espacios sobre los que emana la persona y su esfera privada, el cual queda exento o inmune a las invasiones o agresiones exteriores, de otras personas o de la autoridad pública (incluidas las que puedan realizarse sin penetración física en el mismo, por medio de aparatos mecánicos, electrónicos u otros análogos) que no actúen mediante el consentimiento del titular, autorización judicial o delito fragante. Hay que poner de relieve que realiza una protección respecto la intimidad persona y familiar, pero no protege la propiedad de los inmuebles ni otras titularidades reales u obligacionales relativas a los mismos que puedan otorgar una facultad de exclusión respecto de terceros.

Hay que destacar también que la doctrina actual tanto del TC como del TS ha extendido el concepto de domicilio constitucionalmente protegido a algunos elementos y soportes

4 La entrada en un domicilio con consentimiento del titular. Jaime Goyena Huerta. Revista Aranzadi Doctrinal num. 9/2020. BIB 2020\36000

5 Francis lefevre, (2019). *La entrada y registro domiciliario por la Inspección de los Tributos*. España. Editorial. Pag. 330 y ss.

informáticos que contienen información reservada y sensible. Por el contrario, no todo espacio reservado ni todo lugar que necesite el consentimiento del titular será considerado DCP, a modo de ejemplo; automóviles, taquillas de los trabajadores...

En este contexto de análisis de manera genérica respecto al concepto de DCP procederemos a distinguir que entiende la jurisprudencia constitucional por el DCP para las personas física y jurídicas ya que no lo hace de la misma manera.

## **A) EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO DE LAS PERSONAS FÍSICAS:**

Como hemos comentado y señala el TC en su sentencia 22/1984, de 17 de Febrero, el DCP de las personas físicas en relación con la inviolabilidad del domicilio:

*“para garantizar el ámbito de privacidad de ésta, dentro del espacio limitado que la propia persona elige y que tiene que caracterizarse por quedar exento o inmune a las invasiones o agresiones exteriores, de otras personas o de la autoridad pública. Como se ha dicho acertadamente, el domicilio inviolable es un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima. Por ello, a través de este derecho no sólo es objeto de protección el espacio en sí mismo considerado, sino lo que en él hay de emanación de la persona y de esfera privada de ella.”*

El concepto de domicilio para las personas físicas no hay que entenderlo en sentido estricto sino amplio, además de que se extiende tanto al espacio físico como todo aquello que emane de él. Estamos hablando de un sentido más amplio, pues, el TC no especifica ubicaciones ni el carácter físico del mismo así como la obtención de un título jurídico en virtud del cual se habita en el domicilio. En este sentido, a modo de ejemplo, podemos decir que son DCP en virtud de la jurisprudencia del TC y TS: jardines, habitaciones de un hotel, los camarotes de las embarcaciones... Por tanto, domicilio será todo aquel donde la persona realice su actividad íntima o privada, o que quede reservada al conocimiento de terceros sin importar el uso temporal o intensidad que se le pueda dar, pues no es un requisito establecido por la jurisprudencia aunque sí de manera ocasional.

Vamos a introducir aquí si un domicilio profesional, es decir, una oficina/despacho de profesionales tales como abogados, asesores y otras profesiones liberales pueden tener la consideración de domicilio constitucionalmente protegido. Como es sabido las 4 características propias del domicilio constitucionalmente protegido son las siguientes: a) Espacio físico delimitado; b) Ocupado de manera ocasional o estable; c) Destinado a vivienda o al ejercicio de una actividad empresarial o profesional; d) Compatible con la salvaguarda de la privacidad.<sup>6</sup> Para ello utilizaremos la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ( TEDH ) y que han venido utilizando nuestros tribunales en los últimos años. La primera sentencia que se pronuncia al respecto tiene que ver con la TEDH 16-12-92, Rec 13710/1988, caso Niemietz c. Alemania, en ella mediante un procedimiento de inspección de los tributos acceden al domicilio profesional de un abogado. El TEDH terminó resolviendo reconociendo el domicilio profesional como DCP, y como hemos comentado al inicio de este apartado, basándose en la amplitud de su significado, pues señala el propio tribunal que se extiende donde se desarrollen actividades de carácter íntimo y reservado con respecto a terceros. El TEDH seguirá pronunciándose en siguientes sentencias en la misma línea de interpretación, en este sentido la sentencia de 27 de septiembre de 2005 ( caso PETRI SALLINEN ) añade que no existe *“ninguna razón de principio que permita excluir las actividades profesionales o comerciales de la noción de vida privada”*, afirmando que el concepto de domicilio puede incluir *“el despacho profesional de una empresa dirigida por una persona privada, así como las oficinas de personas jurídicas, sedes y otros locales de negocio”*.

Por contraposición, el TS en sus primeros pronunciamientos (STS de 30 de abril de 2002, STS de 20 de junio de 2003) negaba la condición de domicilio a los despachos de abogados o gestorías. Sin embargo, a tenor de la doctrina que ha venido implantando tanto el TEDH como el TC, en sentencias posteriores fue interpretando el domicilio constitucionalmente protegido en un sentido mucho más amplio estableciendo que implica *“no sólo el lugar donde se pernocta habitualmente o donde se realizan otras actividades habituales, sino también el ámbito cerrado erigido por una persona con el objeto de*

6 . GONZALEZ TREVIJANO, P. J. La inviolabilidad del domicilio en el Derecho español, Tecnos, Madrid, 1992, pag. 146 y ss. ALONSO DE ANTONIO, A. L. El derecho a la inviolabilidad domiciliaria en la Constitución Española de 1978, Colex, Madrid, 1993, pag. 86 y ss. ALVAREZ MARTINEZ, J. La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos, op. cit. pag. 142 y ss.

*desarrollar en él alguna actividad*". A mi modo de ver, demasiado tarde vino esta inclusión del domicilio profesional como DCP por parte del TS cuando el TC en su sentencia de 26 de abril de 1999 ya establecía que las sociedades mercantiles necesitaban *"una protección frente a la intromisión ajena"* por lo que es razonable pensar que el profesional persona física que desarrolla una actividad económica también necesitará dicha protección.

Como regla general, y en esto no ha habido discrepancias entre el TS y TEDH, en caso de que hubiesen dudas acerca de la consideración de un lugar como DCP, será obligatorio llevar a cabo una interpretación favorable de las previsiones recogidas tanto del art 18.2 CE como del art. 8.2 del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, respectivamente.

STS de 6 de Julio de 1995:

*"sería preferible que la Inspección, como integrante de la Administración Tributaria, exceda su celo en el cumplimiento del mandato constitucional, aun a costa de tener que salvar más obstáculos en su labor, que no, con su actuación, generar una violación de un derecho consagrado constitucionalmente"*

## **B) EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO DE LAS PERSONAS JURÍDICAS.**

Como hemos comentado con anterioridad el DCP de las personas jurídicas es distinto respecto a las personas físicas, pero en primer lugar hay que mencionar que la doctrina al principio no reconocía el domicilio de las personas jurídicas como constitucionalmente protegido. En efecto en Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) señalaba: *"los derechos fundamentales son parte integrante de los principios generales del derecho cuyo respeto garantiza este Tribunal de Justicia, de conformidad con las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros, así como con los instrumentos internacionales en los que los Estados miembros han intervenido o a los que se han adherido (...) hay que observar que, en tanto que el reconocimiento de ese derecho respecto al domicilio particular de las personas físicas viene impuesto en el ordenamiento jurídico comunitario como principio común a los Derechos de los Estados*



*miembros, no sucede así en lo que se refiere a las empresas, pues los sistemas jurídicos de los Estados miembros presentan divergencias no desdeñables en lo relativo a la naturaleza y el grado de protección de los locales empresariales frente a las intervenciones de las autoridades públicas (...) No puede extraerse una conclusión diferente del art. 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, cuyo apartado 1 prevé que toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. El objeto de la protección de este artículo abarca el ámbito de desenvolvimiento de la libertad personal del hombre y no puede por tanto extenderse a los locales empresariales. Por otra parte, ha de señalarse la inexistencia de jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre esta cuestión”<sup>7</sup>*

Esta doctrina ya fue superada por el TC, en primer lugar, y posteriormente por el TEDH y TJUE. El TC en su sentencia de 17 de Octubre de 1985 ya advirtió en relación con el art. 18.2 CE que al no especificarse que el derecho a la inviolabilidad del domicilio es solamente aplicable a las personas físicas, su efecto deberá extenderse también a las personas jurídicas. Finalmente en el año 2002 fue superada la doctrina señalada por el TJCE mencionada anteriormente, por el TEDH, en el caso STÉS COLAS EST en la que señala que *“en la prolongación de la interpretación dinámica del Convenio, el Tribunal considera que ya es hora de reconocer, en determinadas circunstancias, que los derechos garantizados desde el punto de vista del art. 8 del Convenio pueden ser interpretados para dar cabida a una sociedad, el derecho al respeto de su sede social, su agencia o sus locales profesionales”*. El TJCE a raíz de esta jurisprudencia del TEDH ya lo añadió en su sentencia de 22 de octubre de 2002 en el caso ROQUETE FRERES.

Una vez se ha consolidado la doctrina admitiendo el domicilio de las personas jurídicas como domicilio constitucionalmente protegido en relación con el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio hay que indicar, no obstante, que gozan de una intensidad menor en comparación con el sentido amplio que tienen, y que hemos comentado, respecto de las personas físicas. La razón fundamental radica que en las personas jurídicas falta esa estrecha vinculación con el ámbito de intimidad en sentido originario, es decir, el referido a la vida personal y familiar, siendo predicable solo a las personas físicas.

<sup>7</sup> Sentencias de 21 de septiembre de 1989 (caso HOECHTS) y 17 de octubre de 1989 (casos DOW BENELUX Y DOW CHEMICAL IBÉRICA). Vid. al respecto LASAGABASTER HERRARTE, J. “Derechos Fundamentales y personas jurídicas en Derecho Público”, Estudios sobre la Constitución Española, Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría, Tomo II, Civitas, Madrid, 1991, pag. 657 y ss. CHUECA SANCHO, A. G. Los Derechos Fundamentales en la Unión Europea, 2ª ed. Bosch.

Dicho de otro modo, en las personas jurídicas se basa en el reconocimiento de su derecho a la privacidad, mientras que en las personas físicas se reconoce la inviolabilidad como extensión del derecho a la intimidad personal y familiar, el cual goza de una protección mas amplio que la privacidad. No obstante, ambos protegen el mismo bien jurídico.

Así lo establece el TC, coinciden en su fundamento y protege el mismo bien jurídico, como señala en su sentencia de 26 de abril de 1999: *“existen otros ámbitos que gozan de una intensidad menor de protección, como ocurre en el caso de las personas jurídicas (...). 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, solo 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”*. Definido, por tanto, el concepto de DCP para las personas jurídicas concebido, a modo de resumen, como aquellos espacios que indispensables para desarrollar su actividad sin intromisiones ajenar, porque:

- Constituyan el centro de dirección de la sociedad
- O sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o su establecimiento.

#### B.1) ¿QUÉ LUGARES NO TIENEN CONSIDERACIÓN DE DCP DE LAS PERSONAS JURÍDICAS?

A tener de los expuesto, por exclusión podríamos decir que no son objeto de protección:

- Los establecimientos abiertos al público.
- O la zona de un establecimiento, empresa, etc. donde se lleve a cabo una actividad laboral o comercial que no esté vinculada con la dirección/gestión de la sociedad, y

tampoco sirva para la custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o su establecimiento, estando abiertos al público o no.<sup>8</sup>

- Y como señala el TC en su sentencia 228/1997 *“aquellos lugares cerrados que, por su afectación -como ocurre con los almacenes, las fábricas, las oficinas y los locales comerciales (ATC 171/1989, F. 2)-, tengan un destino o sirvan a cometidos incompatibles con la idea de privacidad”*.<sup>9</sup>

### **C) EL CONSENTIMIENTO PARA LA ENTRADA O REGISTRO DOMICILIARIO.**

Teniendo en cuenta la Ley General Tributaria, puesto que en la Constitución no afirma nada al respecto sobre quién está legitimado para otorgar el consentimiento para la entrada y registro, acudiremos a su artículo 113 aunque también se indica en los arts. 142.2 y 172.3 de la LGT. El art. 113 LGT alude a la necesidad de que la Administración Tributaria, obtengan el consentimiento del obligado Tributario. Teniendo en consideración el art. 35.2 LGT que establecen los sujetos que pueden ser considerados como obligados tributarios, conviene resaltar que será el que coincida con el titular del derecho protegido aunque no sea el titular dominical de ese lugar. Es decir, el titular domiciliario como presupuesto legitimador de la entrada, que debe reunir 3 requisitos dicho consentimiento:

1. Que lo preste, como acabamos de decir, el obligado tributario como titular legítimo del domicilio en el que va a realizarse la entrada.
2. Que dicho titular ostente la capacidad de obrar y jurídica necesaria para poder prestarlo.
3. Dicho consentimiento deberá coincidir con su voluntad real, es decir, que haya sido prestado con total y entera libertad. En este sentido, vamos a destacar una peculiaridad que la encontramos en diversas sentencias del TS, como la de 14 de marzo de 2006 en la que se señala *“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”*.

Podríamos decir también, mediante el derecho a la reserva de datos frente a terceros, que en el caso de que las actuaciones de inspección requieran la entrada y registro en un

8 José Luis Bosch Cholbi, “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, en ECJ Leading Cases, año III, vol. 2º, post núm. 632 de 11-11-2014. Enlace directo: <http://wp.me/p2wsiA-1kz> Recibido: 6-11-2014; Aceptado: 10-11-2014, ISSN 2386-5385

9 La entrada de la Inspección en la sede de las empresas y la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo. Juan Calvo Vérguez. Revista Quincena Fiscal num. 22/2020. BIB 2020\37490

despacho para la inspección de otra empresa tercera, será el titular de la empresa inspeccionada el que deberá consentir o denegar la entrada y registro. Todo ello si el titular del despacho no tuviera representación para a ello, pues en caso de obtenerla si que podría otorgar dicho consentimiento. Salvo que exista, obviamente, una autorización judicial que lo autorice expresamente.

Siguiendo con este supuesto de que el obligado tributario contase con un representante legal, ¿Tiene la capacidad necesaria para poder dar consentimiento en nombre de su representado para la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario?

La respuesta para ello la hayamos en el art. 46.1 LGT en el que se establece claramente que efectivamente si tiene tal capacidad de obrar que le permite dar consentimiento válido para la actuación de la inspección.

*“Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.”*

Además habría que indicar que no se establece en ninguna norma de nuestro ordenamiento jurídico la presencia del obligado tributario en el momento de la entrada y registro. Por tanto, bastará con la presencia del representante que actuará en nombre de su representado. No obstante, en caso de que estuvieran ambos sujetos y hubiera discrepancias a la hora de admitir o denegar la información contenida en un ordenador, prevalecerá la voluntad del obligado tributario ya que sigue teniendo la facultad de actuar por sí mismo. Por último, hay que poner de relieve que tampoco aparece en ningún precepto que durante la entrada y registro se deba exigir la presencia del obligado tributario o de su representante así como la del secretario judicial, siempre y cuando se realice la inspección con autorización judicial por parte de la AEAT.

#### C.1) CONSENTIMIENTO EN LAS PERSONAS JURÍDICAS:

En el caso del consentimiento en las personas jurídicas el TS se ha pronunciado al respecto indicado que la facultad para poder otorgar dicha facultad recae en quien ostente *“la representación legal de la mercantil, o ejerce labores de dirección o administración de*

*la misma, con efectiva intervención en las decisiones de la empresa”* . Por tanto, podríamos decir que, siempre que ostente cargos que impliquen una efectiva intervención en la toma de decisiones de la empresa, podrían ser los siguientes cargos:

- Presidente
- Director General
- Gerente
- Administrador (un empleado administrativo no)
- Director de Departamento
- Consejero o miembro del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente.

Por tanto, deberán acreditar, como requisitos, tanto la capacidad para poder dar el consentimiento a dicha entrada como la acreditación de tal circunstancia.

En el caso de que estemos ante administradores mancomunados, deberán obtener el consentimiento de todos ellos, pues en el momento de que haya un administrador mancomunado que se oponga a ello, dicho consentimiento no podrá otorgarse. No obstante, aquí se presentan varios deberes para las dos partes, pues el administrador mancomunado deberá advertir del carácter mancomunado de la administración a los inspectores y éstos últimos verificar qué sujetos son, así como si lo han autorizado todos o, por consiguiente, tampoco se han opuesto expresamente y, por tanto, se entenderá que nada podrá alegarse para anular la entrada por ese motivo.

## C.2) CONSENTIMIENTO EXPRESO:

En primer lugar, cabría decir que tanto la CE como la LGT no establece en ningún precepto que dicho consentimiento deba de ser expreso y, por tanto, puede entenderse como dicho consentimiento pueda ser tácito, en este caso, que no se opusiera el obligado tributario. Estamos hablando en el caso de los DCP de los obligados tributarios, pues como hemos ido comentando a lo largo de este trabajo que en los DCNP y también en

diversos casos de las personas jurídicas si que será válido el consentimiento tácito traducido a su no oposición en el momento de la entrada.

Pero nos decantamos por que el consentimiento deba de ser expreso en estos casos dado que sino se trataría de una extralimitación reglamentaria que condiciona a un derecho fundamental. Si bien es cierto que el propio TC ha fallado tanto a favor del consentimiento tácito (STC 23/04/2010) mientras no realice ningún acto del que se desprenda la oposición, como en contra de dicho consentimiento tácito en las entradas a los DCP, salvo casos excepcionales ( STC 209/2007 ). Pero entendemos que dicho consentimiento deberá ser expreso al hablar de un domicilio constitucionalmente protegido, en este sentido señala la Audiencia Provincial de Valencia en su sentencia del 23 de octubre de 1997 : *“el consentimiento debe ser solicitado de manera expresa y formal e informando al requerido del objeto de la solicitud y de las razones de la misma, así como de su derecho constitucionalmente reconocido a no consentir la entrada en su domicilio sin mandamiento judicial. Sólo así se garantiza que el consentimiento pueda prestarse de manera consciente y libre, y por tanto válidamente”*

Por tanto, el obligado tributario podrá no solo consentir la entrada en su domicilio sino que también tendrá derecho a negarse o oponerse a la misma. El TS se ha pronunciado al respecto en diversas sentencias ( STS 4/03/1999, 18/02/2005) pero destacamos la sentencia del 23 de Noviembre de 2003 en la que señala expresamente: *“el consentimiento prestado debe ser correctamente informado y terminantemente libre. El titular del derecho debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere, así como las consecuencias que pueden derivarse de esa actuación policial”*. El obligado tributario no tendrá que probar que no otorgó dicho consentimiento, pues corresponde a la Administración Tributaria la carga de la prueba de no sólo señalar que no hubo oposición sino que tendrá que demostrar que dicho consentimiento se otorgó correctamente en los requisitos anteriormente descritos. Todo ello deberá hacerse constar en las diligencias inspectoras, tanto los motivos que se han llevado a cabo como que se ha dejado constancia al obligado tributario de los derechos que le asisten, donde podrá negarse a esa entrada, como también que en caso de prestarse consentimiento se realizó con conocimiento y de forma libre. En el caso de que el obligado haya prestado consentimiento condicionado o limitado (limitar a determinadas dependencias del domicilio, de tiempo o número de personas que puedan realizarlo,

horarios, o de documentos, ordenadores, archivos, etc.) también deberá constar en las diligencias inspectoras. También hay que poner de relieve que dicho consentimiento sea condicionado o no, podrá ser revocado en cualquier momento, pues es un derecho fundamental que posee en todo momento.<sup>10</sup>

Siguiendo con el derecho fundamental del obligado tributario a poner negarse tanto en el momento de la entrada como durante el registro, cabría destacar que lógicamente como derecho fundamental que ostenta y sea cual sea el fundamento de su negativa, no podrá ser objeto de sanción alguna por el ejercicio de dicho derecho. Dicho esto, solamente será en el caso de los DCP sin autorización judicial, pues en los siguientes supuestos si serán objetos de sanción por parte de la justicia:

- Con autorización judicial:

La negativa o resistencia a los inspectores de la AEAT cuando hayan obtenido la oportuna autorización judicial será considerada como desacato a los inspectores, pudiendo éstos últimos auxiliarse de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado.

- Si estamos ante un Domicilio Constitucionalmente No Protegido:

Y la inspección obtenga la correspondiente autorización escrita de la autoridad administrativa competente, se considerará infracción grave su negativa o resistencia a su entrada y registro. Así como también cuando no se facilite cualquier dato, documento, ordenador, etc. que requieran los inspectores, podrán ser objeto de sanción siempre y cuando la autorización administrativa así lo permita. Así lo recoge el art. 203 de la LGT:

*“1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.*

10 Así lo confirma la doctrina, vid., por ejemplo, NAVARRO FAURE, A. “El domicilio.....”, op. cit. Pag. 254, pero también los propios Inspectores de Hacienda. Por todos, AA. VV. Guía de la Ley General Tributaria, CISS, Valencia, 2004, pag. 297 y AA. VV. Guía de la Recaudación Tributaria, CISS, Valencia, 2005, pag. 58.

*Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.*

*Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:*

*a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.*

*b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.*

*c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.*

*d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.*

*e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.*

*2. La infracción prevista en este artículo será grave.*

*3. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo.”*

En los apartados siguientes las sanciones son mayores y su variación dependerán de si estamos ante personas o entidades que desarrollan actividades económicas o no, así como el número de requerimientos que haya efectuado la administración tributaria.



## VI. LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL.

### A) LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL DE UNA ENTRADA Y REGISTRO DOMICILIARIO.

Como hemos mencionado anteriormente el art. 18.2 CE donde se recoge el derecho fundamental a la inviolabilidad domiciliar una de las excepciones que recoge dicho artículo, además del consentimiento tácito o delito flagrante, es la entrada en el domicilio mediante autorización judicial que autorice a las autoridades competentes a la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido. Es decir, la potestad coactiva de la administración tributaria que deberá asumirse como un presupuesto de concurrencia de la autorización judicial de entrada.

La Administración Tributaria cuando obtenga la negativa por parte del obligado tributario no le quedará otra opción que acudir al Juez competente para solicitar, y que valide, la oportuna autorización judicial, la cual para poder ser autorizada por el Juez deberá contar con el juicio de proporcionalidad necesario que veremos en el siguiente apartado del presente trabajo. Pero como establece el Tribunal Constitucional en la sentencia del 26 de marzo de 1990, no es necesario que el órgano tributario, en este caso, tenga que esperar a la negativa del obligado tributario para acudir después al Juez competente y solicitar la oportuna autorización judicial para la entrada domiciliaria, pues de ello se entendería como requisito necesario, el requerimiento y posterior negativa, para la eficacia de la resolución judicial que se quiere autorizar y, por tanto, podría así comprometer indefinidamente la actuación de la Inspección de los Tributos. Por tanto, el Juez podrá autorizar la entrada domiciliaria ante el riesgo de oposición dado que de exigirse en primer lugar la oposición del obligado tributario, se eliminaría el factor sorpresa y podría acarrear como consecuencia la eliminación/ocultación de pruebas y por consiguiente frustrar el fin perseguido por la inspección. Como ya establecía el RD de 1872, de reforma del Cuerpo de inspectores de Hacienda *“La inspección, para que produzca sus efectos, ha de ser un acto siempre esperado y nunca previsto, que llega, corrige y desaparece para reaparecer de nuevo al cado del tiempo, sin período ni personas físicas “*. Sin embargo, esta factor de sorpresa también se ve afectado a raíz de la muy reciente sentencia del TS (STS 3023/2020) en la que se exige a la Administración Tributaria la necesidad de que previamente a la solicitud de la autorización judicial haya abierto un procedimiento inspector iniciado, debidamente comunicado al obligado tributario, para que el Juez

competente tenga competencias para poder autorizarlo. Sin duda estamos ante un tema muy delicado, pues, por un lado, la administración tributaria tras la última sentencia del TS ya no cuenta con un factor sorpresa tan inesperado, pero, por otro lado, a mi juicio, era necesario, pues, no se estaba respetando derechos fundamentales y los órganos tributarios se estaban excediendo con una facultad que nuestro ordenamiento jurídico les proporciona y sin embargo, tenemos que acudir a la jurisprudencia para poder resolver este tipo de supuestos. Si bien es cierto que habrá que estar a cada caso concreto pues en algunos supuestos el grado de sorpresa deberá de ser mayor respeto a otros y, por tanto, en algunos no sería necesaria la solicitud de una autorización judicial puesto que será el obligado tributario el que necesite presentar los documentos requeridos por parte de la agencia tributaria en aras de colapsar los Juzgados con solicitudes que en algunos casos podrían ser innecesarias. Este sería el caso de la sentencia del TS de 10 de octubre de 2019 ( STS 3286/2019 ) en la cual alude a un procedimiento inspector donde se solicita una autorización judicial para la entrada en el DCP del obligado tributario que se basaba en constatar la procedencia de un beneficio fiscal que exigía la realización de determinadas inversiones para ajustar la base imponible del impuesto de sociedades. El TS falla en favor de contribuyente estableciendo expresamente:

*“En este sentido, no alcanza la Sala a identificar qué pruebas podía hacer desaparecer el contribuyente -como señala la Inspección en su solicitud de entrada- si es él el que tiene que probar la reinversión, su cuantía y la sujeción de la actividad en la que se reinvierte a las previsiones legales.*

*Y tampoco se comprende en absoluto la relevancia -a la que alude la Sala de Valladolid en la sentencia recurrida- del "factor sorpresa" para asegurar el éxito de las diligencias de investigación y comprobación de la Inspección Tributaria cuando es el obligado tributario el que tiene toda la carga de probar la concurrencia de los requisitos legales correspondientes.”*

Por tanto, en este caso es totalmente innecesaria la solicitud de dicha autorización domiciliaria, pues el propio obligado tributario el interesado en acreditar dichas inversiones para una mejor cuantía a su favor de la base imponible del Impuesto de

Sociedades, trayendo como consecuencia una tramitación administrativa innecesaria y una invasión de derechos fundamentales también que se podría haber evitado.<sup>11</sup>

## **A.1) EL ÓRGANO JUDICIAL COMPETENTE:**

### 1) COMPETENCIA OBJETIVA:

En cuanto al órgano competente al cual deberá dirigirse la administración tributaria para la entrada y registro del domicilio, no bastando simple conjeturas o afirmaciones y superando el juicio de proporcionalidad, corresponde al Juez de lo Contencioso-Administrativo mediante resolución motivada. Hay que poner de relieve que el Juez velará por el respeto al derecho fundamental, no se dirige a enjuiciar la actuación en este caso del Inspector de la AEAT. A tener de lo expuesto aquí, en ningún precepto se recoge la potestad del Juez de lo contencioso-administrativo para autorizar las entradas en los domicilios en el ejercicio de funciones de inspección ni tan siquiera en el art. 8.6 de la LRJCA donde recoge las competencias de las cuales son titular los Juzgado de lo contencioso-administrativo, por tanto, la jurisprudencia lo aplica por analogía. Ahora bien, dicha analogía por la cual se aplica el art. 8.6 LRJCA deberá justificarse en el principio de autotutela ejecutiva, en el cual los actos administrativos son susceptibles de pedir auxilio judicial. No obstante, también cabría plantearse a tener de lo expuesto, dado que ningún precepto de nuestro ordenamiento jurídico establece de manera expresa la competencia a los Juzgados de lo contencioso-administrativo sino que se aplica por analogía, la aplicación del art. 10.1 LRJCA en su apartado "M" en el que establece expresamente que serán competencia de la sala contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) "*Cualesquiera otras actuaciones administrativas no atribuidas expresamente a la competencia de otros órganos de este orden jurisdiccional.*"

Por otro lado, hay que mencionar respecto al art. 8.6 de la LRJCA que pese a que no indique expresamente la atribución a lo contencioso-administrativo para la entrada en domicilios en materia de inspección, si que lo establece para la ejecución forzosa de actos de la administración pública, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección

11 *El factor sorpresa no puede justificar la entrada en la sede social de una empresa por la Inspección, si no es necesaria.* (8/11/2019). <https://www.fiscal-impuestos.com/factor-sorpresa-entrada-registro-sede-social-Inspeccion-no-justificar-necesaria-proporcionada.html>

de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia. Sin embargo, no no había sido así hasta la aprobación de la LRJCA de 1998, ya que anteriormente tanto la LOPJ y en especial el TC atribuían la competencia a favor de la jurisdicción penal. De hecho muchas sentencia emitidas por el TC, y que podemos incluir por analogía, se habla de la jurisdicción penal y en concreto del Juzgado de Instrucción. La doctrina se mostró mayoritariamente en contra esencialmente por el desconocimiento de los jueces de lo penal en materia administrativa y la intromisión, por tanto, que ello suponía en materia de lo contencioso-administrativo.

## 2) COMPETENCIA TERRITORIAL:

Una vez establecida la competencia objetiva a los Juzgados de los contencioso-administrativo nos dirigimos al art. 14 de la LRJCA para determinar el órgano en concreto de dicho ámbito.

Con carácter general señala el art. 14.1 LRJCA que *“será competente el órgano jurisdiccional en cuya circunscripción tenga su sede el órgano que hubiere dictado la disposición o el acto originario impugnado.”* Sin embargo, el art. 8.6 LRJCA no realiza mención alguna al órgano del que emana el acto administrativo para cuya ejecución se solicita la autorización de entrada. Prescindiremos, pues, de esta regla general para acudir, dentro del mismo artículo, a su apartado tercero en el que se indica expresamente: *“La competencia corresponderá al órgano jurisdiccional en cuya circunscripción radiquen los inmuebles afectados cuando se impugnen planes de ordenación urbana y actuaciones urbanísticas, expropiatorias y, en general, las que comporten intervención administrativa en la propiedad privada.”* Pese a que parece que este apartado indica el órgano competente territorial en caso de autorizaciones para la propiedad privada, nada hace dudar para excluir de este término al concepto de domicilio, pues al fin y al cabo, el domicilio podrá considerarse como una espacio de propiedad privada<sup>12</sup>. En este sentido en la doctrina y la jurisprudencia no hay discrepancia dado que hace primar el criterio de inmediación del Juez:

12 Joaquín ÁLVAREZ MARTÍNEZ, La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos, Las Rozas (Madrid), La Ley, 2007, pp. 256 y ss.

- Como pone de manifiesto ÁLVAREZ CIENFUEGOS *“la importancia de la inmediación del juez del domicilio debe ser determinante a la hora de valorar la oportunidad y las condiciones en que debe autorizarse la entrada; de lo contrario, de inclinarse por la competencia territorial del órgano autor del acto, la medida, en cuanto tutela reforzada de la inviolabilidad del domicilio, perdería buena parte de su eficacia.”*
- Al respecto destacamos la sentencia del TSJ de Valencia 391/2008 que declara la inaplicabilidad del apartado primero del art. 14 LRJCA en detrimento del apartado tercero del mismo artículo.

### 3) COMPETENCIA FUNCIONAL:

En cuanto a la competencia funcional, en primer lugar, vamos acudir a la LRJCA en su artículo 80 donde se establece la posibilidad de interponer recurso de apelación frente a las sentencias dictadas de autorización de entrada.

Art. 80 LRJCA: *“ 1. Son apelables en un solo efecto los autos dictados por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo y los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo, en procesos de los que conozcan en primera instancia, en los siguientes casos:*

- a) Los que pongan término a la pieza separada de medidas cautelares.*
- b) Los recaídos en ejecución de sentencia.*
- c) Los que declaren la inadmisión del recurso contencioso-administrativo o hagan imposible su continuación.*
- d) Los recaídos sobre las autorizaciones previstas en el artículo 8.6 y en los artículos 9.2 y 122 bis.”*

Por tanto, cuando el obligado tributario considera que el Auto dictado para la autorización de entrada en su domicilio es contrario a Derecho, podrá interponer un recurso de apelación contra el mismo. Tendrá un plazo de 15 días para poder efectuar el recurso de apelación, donde, una vez se hayan realizado las correspondientes oposiciones o adhesiones se elevarán los autos a la Sala Contencioso-administrativo del TSJ o AN. En nuestro supuestos de entrada domiciliaria acudiremos al art. 10.2 de la LRJCA para saber

que será los TSJ los encargados de este recurso: *“Conocerán, en segunda instancia, de las apelaciones promovidas contra sentencias y autos dictados por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, y de los correspondientes recursos de queja.”*

Pero este recurso de apelación es a un solo efecto, es decir, no implica la suspensión del auto anterior si se concediese la autorización de entrada ni tampoco del acto administrativo que pretende ejecutarse.

Por otro lado, si el obligado tributario considera que no se han respetado los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo de nuestra CE puede interponer el recurso contencioso-administrativo de protección de derechos fundamentales ante el TSJ de la correspondiente Comunidad Autónoma en base al art. 114 LRJCA y siguientes donde se establece el procedimiento de amparo de las libertades y derechos reconocidos en el apartado 2 del art. 53 de la CE. Agotado todos los recursos ( primero procedería el recurso de apelación en un solo efecto ) se podrá interponer recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. En cuanto a su escrito de interposición de este recurso, su plazo será de 10 días desde el siguiente al de la notificación del acto o de 20 días en el caso de que fuese una vía de hecho y no se hubiera efectuado requerimiento para su cese. Su contenido, art. 115.2 LRJCA, se expresará con precisión y claridad el derecho o derechos cuya tutela se pretende y, de manera concisa, los argumentos sustanciales que den fundamento al recurso. Conviene destacar que el TS ha establecido jurisprudencia a la hora de admitir este tipo de recursos donde exigen que dichos escritos deberán contener:

- Indicación de los derechos fundamentales cuya tutela se reclama.
- Identificación del acto que se considera causante de la infracción.
- Exposición de las razones y circunstancias por la que se entiende que el acto causante de la infracción puede o ha lesionado de manera directa los derechos fundamentales cuya tutela se reclama.

Por último, si el obligado tributario considera que es un acto de trámite cualificado, al invadir la esfera de un DDFF, podrá interponer un recurso contencioso-administrativo por vía ordinaria antes el TSJ correspondiente en el plazo de dos meses desde la vulneración del derecho afectado (inviolabilidad del domicilio). Dicho recurso lo encontramos en el artículo 25 LRJCA y siguientes.

## **A.2) CONTENIDO DE LA SOLICITUD DE LA AUTORIZACIÓN DE LA ENTRADA:**

En cuanto al contenido de la solicitud de la autorización de la entrada domiciliaria al Juez competente --además de superar el necesario juicio de proporcionalidad para convencer al Juez de que dicha invasión a la inviolabilidad del domicilio resulta idónea, necesaria y proporcional para alcanzar el fin perseguido-- debería contener pues:

- Identificación del obligado tributario y titular del derecho protegido, es decir, del domicilio al que se pretende entrar y registrar.
- Identificar que dicha solicitud haya sido realizada por la autoridad competente.
- Determinar el acto administrativo cuya ejecución forzosa exija la entrada domiciliaria, con la justificación de apercibimiento al contribuyente de la ejecución forzosa del mismo.
- Especificar la finalidad de la entrada y la justificación y prueba de su necesidad.
- Especificar los hechos que se investigan.
- Elemento subjetivo: Identificación de los agentes o funcionarios que efectuarán la entrada y registro, constanding el numero de sujetos o al menos el límite máximo de los mismos.
- Elemento espacial: Identificación de los espacios donde se vayan acometer la inspección detallando, además, los datos, documentos, operaciones, etc. en definitiva los elementos espaciales y objetos que vayan a ser inspeccionados.
- Elemento temporal: Determinar el día o días en que se vayan a efectuar la entrada domiciliaria o , al menos, concretar un plazo para realizar dicho ejercicio, pudiendo en toda caso solicitar su prórroga por parte de la administración competente.

## **B)¿ES NECESARIO UN TRÁMITE DE AUDIENCIA AL INTERESADO?**

Una vez presentada la solicitud de autorización judicial de entrada se plantea la cuestión respecto la celebración de un trámite de audiencia al interesado ante el silencio de la Ley. En este apartado encontraremos distintas posturas doctrinales y jurisprudenciales tanto a favor como en contra para dar audiencia al obligado tributario.

## A) Argumentos y posturas a favor de la celebración del trámite de audiencia al interesado:

1. Como hemos comentado con anterioridad, el art. 80.1 de la LRJCA en su apartado D, nos señala expresamente *“que son apelables en un solo efecto los autos dictados por los jueces de lo contencioso en los procesos recaídos sobre las autorizaciones previstas en el artículo 8.6.”*. Por tanto, si se trata de un proceso, parece razonable exigir el trámite de audiencia para poder exigir la contradicción de partes y no generar indefensión en el obligado tributario.<sup>13</sup>
2. Si anteriormente hemos comentado los diferentes recursos que caben frente al auto del Juez en caso de admitir la solicitud de autorización judicial de entrada domiciliaria , no parece razonable que no se hayan podido realizar alegaciones antes de que el Juez emita el auto.
1. Y, por tanto, si el Juez en cuestión para poder aceptar la solicitud de entrada domiciliaria necesita emitir un auto motivado en cual dicha solicitud supere el juicio de proporcionalidad, toda motivación judicial exige una valoración de intereses contrapuesto en base al principio de contradicción<sup>14</sup>.

En cuanto a la jurisprudencia respecto a estos argumentos a favor para la celebración de audiencia, lo cierto es que encontramos muy pocas sentencias, pues todas van encaminadas en sentido contrario encabezadas por el Tribunal Constitucional, indicando que el trámite de audiencia no es preceptivo. En este sentido las encontramos principalmente en los TSJ de Madrid que han emitido diferentes sentencias desde 1999 en la línea de los argumentos expuestos arriba, pues al tratarse de un derecho fundamental el tribunal entiende que las garantías procesales han de ser observadas en extremo. Sus sentencias respaldan estos argumentos en base dos cuestiones principalmente:

- El respeto al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en base a la situación de indefensión que genera su no celebración. En la misma línea, GÓMEZ GUILLAMÓN en relación con el art. 87.2 LOPJ establece que debe darse audiencia

13 Lorenzo PLAZA ARRIMADAS, «La inviolabilidad del domicilio», en Revista de Estudios de la Vida Local, núm. 216, 1982, p. 697.

14 Pilar Galindo Morell, (2003). *La autorización de entrada en el domicilio*. Estudios DL.



a las partes “con expresa tutela de los derechos constitucionales del artículo 24 de la CE”.

- La tutela al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio reconocida en el art. 18.2 CE, exige que se refuerce el procedimiento que garantice una mayor protección.

#### B) Argumentos y posturas en contra de la celebración del trámite de audiencia al interesado:

1. Su carácter de rápido y sumario.
2. Al admitirse el recurso de apelación en un sólo efecto, significa efecto devolutivo y no suspensivo, por lo que podría presentar dichas alegaciones en el recurso.
3. La propia Ley no establece expresamente la celebración de un trámite de audiencia, a ello le sumamos que la doctrina constitucional establece que dicho trámite no es exigible siempre que quede justificado.

La jurisprudencia del TC a lo largo de estos años ha mostrado una uniformidad y claridad reiterando que la celebración de un trámite de audiencia en la solicitud de autorización judicial no es exigible, es decir, no es preceptivo en todo caso al tratarse de un procedimiento que no es de naturaleza contradictoria sino de protección del derecho fundamental del que trata, a menos que una Ley así lo establezca.

STC 198/1991: *“no hay lugar para una fase contradictoria, dado que nada se ha de discutir: basta con el examen de legalidad que “prima facie” efectúa el Juez de Instrucción del expediente administrativo que le es sometido a su consideración para solicitar la entrada, aquí en lugar cerrado, que requiere necesariamente la ejecución de una resolución administrativa”.*

Por tanto, para el TC el trámite de audiencia no es preceptivo en todo caso, es decir, no es necesaria y más en aquellas situaciones de urgencia, entendido como el acto administrativo que se ha de ejecutar, no se puede demorar para que el obligado tributario presente las alegaciones cuando ello genere un riesgo para la seguridad de las personas o bienes, o daño irreparable para el interés público o los derechos de tercero. Si bien la

doctrina constitucional establece que el Juez habrá de indicar los motivos que le han motivado ha indicar el carácter urgente del caso que le ha llevado a la no celebración del trámite de audiencia. Así, es cierto que en estos procedimientos de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido en los procedimientos de inspección de tributos, parece lógico pensar no celebrar dicho trámite ante el elemento sorpresivo que los órganos tributarios buscan en aras de que no se puede omitir o destruir la documentación necesaria que necesitan para confirmar sus sospechas. Sin embargo, y como hemos comentado a lo largo de este trabajo, una muy reciente sentencia del TS (3023/2020) imposibilita la entrada domiciliaria sin haber abierto un procedimientos inspector, por tanto, podríamos decir que este argumento era válido previo a dicha sentencia donde si tenia sentido el elemento sorpresivo cuando ni siquiera había abierto un procedimiento inspector y sin embargo, la administración tributaria podía entrar en el DCP incluso con una autorización judicial ya en su poder. Tras esta jurisprudencia del TS parecerá lógico pensar que el obligado tributario ya estará al corriente de que tiene un procedimiento inspector abierto sobre un determinado tributo y que, por tanto, ya no habría ese elemento de sorpresa cuando la administración tributaria decida que es necesario entrar en su domicilio para recabar información, y por consiguiente, será razonable pensar que si que puede ser necesario celebrar una audiencia para que el contribuyente pueda presentar sus alegaciones si lo considera oportuno.

## **VIII. JUICIO DE PROPORCIONALIDAD.**

Al principio de este trabajo y como uno de los pilares en que se basa este trabajo, se mencionó expresamente el art. 18.2 CE donde encontramos el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, en ello se establece que, entre otras situaciones, se podrá permitir la injerencia de los poderes públicos en dicho derecho fundamental mediante una resolución judicial que autorice a las autoridades a tal efecto.

En este aspecto, y como cualquier determinada actividad de injerencia de los poderes públicos en algunos de los derechos fundamentales donde requerirá superar el juicio de proporcionalidad, se precisará de dos requisitos esenciales: la solicitud de la autorización judicial deberá contener un contenido mínimo (juicio de proporcionalidad) y deberá tener

una resolución motivada. El juez, en este caso de lo contencioso-administrativo, para conseguir la protección a la propiedad privada o inviolabilidad domiciliaria, deberá cumplir con estos dos requisitos para la consecución del fin que se persigue, los cuales van unidos entre sí.

## **A) LA MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN JUDICIAL:**

Como acabamos de comentar, la resolución judicial es indispensable que esté motivada pues de lo contrario, la ausencia de tal motivación implicará la vulneración de la inviolabilidad del domicilio junto con la nulidad del auto de entrada y las consecuencias que se deriven de ello.

En este caso, además de la jurisprudencia que encontramos principalmente por parte del TC estableciendo la necesidad de motivación en una resolución judicial de entrada en el domicilio (STC 8/200, 136/2000) donde indica que no se podrán ser válidas aquellas resoluciones que sean carentes de motivación y en base a automatismos formales (STC 22/1984: *“nada autoriza, finalmente, a pensar que el Juez a quien el permiso se pide y competente para darlo debe funcionar con un automatismo formal”*). En el ámbito jurídico encontramos tal exigencia en el art 91.2 de la LOPJ que establece expresamente que resolverá mediante auto la petición de autorización judicial de entrada:

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

Y como todo auto, nos indica el art. 248.2 de la LOPJ la exigencia de tal motivación: *“Los autos serán siempre fundados y contendrán en párrafos separados y numerados los hechos y los razonamientos jurídicos y, por último, la parte dispositiva. Serán firmados por el Juez, Magistrado o Magistrados que los dicten.”*

Por tanto, estamos ante un requisito esencial e indispensable por 2 razones:

1. El respeto al derecho fundamental a una tutela judicial efectiva recogido en el art. 24.2 CE comprendido en el derecho a obtener una resolución fundada en derecho como garantía frente a los poderes públicos, y que por tanto, presenta una relación directa con la necesidad de motivar el auto de resolución.
2. Porque la resolución judicial afecta a un derecho fundamental, inviolabilidad del domicilio, donde la motivación estaría más que justificada por afectar a un núcleo esencial de nuestra Constitución.

En este sentido destacamos una sentencia del TC en relación a la autorización de la entrada donde se exige dicha motivación, en concreto hablamos de la sentencia 139/2004 de 13 de septiembre en la se señala expresamente:

*“desde la perspectiva constitucional, la resolución judicial por la que se autoriza la entrada en un domicilio se encontrará debidamente motivada y, consecuentemente, cumplirá la función de garantía de la inviolabilidad del domicilio que le corresponde, si a través de ella puede comprobarse que se ha autorizado la entrada tras efectuar una ponderación de los distintos derechos e intereses que pueden verse afectados y adoptando las cautelas precisas para que la limitación del derecho fundamental que la misma implica se efectúe del modo menos restrictivo posible.”*

Por tanto, esta exigencia de tal motivación presenta una relación directa y ligada al juicio o principio de proporcionalidad, pues tal motivación no es más que la constancia formal de que se ha superado el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, es decir, se ha superado las exigencias de idoneidad, necesidad y proporcionalidad. En definitiva estamos ante dos requisitos necesarios para poder autorizar la resolución judicial de entrada y que serán insuficiente el uno sin el otro dada la relación directa que presenta.

En el siguiente epígrafe nos centraremos en el principio de proporcionalidad pero antes tenemos que destacar, aunque se ha comentado con anterioridad en este trabajo, otro contenido mínimo que habrá de contar la autorización judicial de entrada para que pueda ser válida. Nos referimos a los elementos espaciales, temporales y personales.

Este contenido mínimo es indispensable, pues, la autorización principalmente está dirigida a la protección de un derecho, por lo que se traducirá en la necesidad de la que la misma incorpore las suficientes medidas para que la actuación administrativa sea lo menos restrictiva posible en el ejercicio de tal autorización. Es decir, sin más limitaciones que aquellas que sean las estrictamente indispensables para ejecutar la resolución administrativa en cuestión.

Por tanto, han de delimitarse el periodo de duración y tiempo de entrada, las circunstancias especiales o ubicación del domicilio, y dentro de lo posible, los elementos personales como la persona titular del domicilio en el supuesto de que se quiera acceder al domicilio titular del obligado tributario; o bien la información la cual se pretende obtener o también el número de personas que realizaran la entrada al domicilio, donde la doctrina establece que solo podrán acceder aquellos que tengan la condición de funcionario público.

## **B) IDONEIDAD, NECESIDAD Y PROPORCIONALIDAD:**

El llamado juicio, test o principio de proporcionalidad es el núcleo o requisito más esencial que deberá tener en cuenta el juez a la hora de dar validez a una autorización en este supuesto de entrada a domicilio; y a su vez, es el elemento donde más margen se le otorga al órgano judicial para valorar la posibilidad de su validez y que trae consigo que la intervención judicial no sea un mero automatismo. Como indica el TC en su STC 144/1987, donde señala como debe ser la actuación del juez para la autorización: *“actúa en estos supuestos como garante del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y, en consecuencia, lo único que ha de asegurar es que requiere efectivamente la entrada en él la ejecución de un acto (...) garantizando al tiempo que esa irrupción en el ámbito de la intimidad se produzca sin más limitaciones de ésta (o de otros derechos fundamentales de los ocupantes) que aquellas que sean estrictamente indispensables para ejecutar la resolución administrativa.”*

### **B.1) IDONEIDAD:**

Para comprobar si una medida restrictiva de un derecho es idónea habrá de verificar si es apta para la consecución del fin perseguido, en este caso, la vulneración de la inviolabilidad del domicilio para la entrada y registro de la inspección de un tributo donde la agencia tributaria presenta serias sospechas de irregularidades. Es decir, es preciso que la restricción que este derecho fundamental sufre resulte útil para justificar el fin perseguido.<sup>15</sup>

En nuestro caso, siempre será, a priori, una medida idónea pues entendemos que este tipo de medidas permitirán a la Administración tributaria la posibilidad de obtener una información acerca de las posibles irregularidades que pudiera haber cometido el obligado tributario y que servirá, por tanto, para regularizar su situación. Esas irregularidades necesitarán resolverse desde la propia fuente para lograr la información tributaria necesaria que se hallarán en la contabilidad y otros soportes o documentos de la vida diaria de la sociedad, establecimiento o del tributo en cuestión, y que suelen conservarse en el domicilio de las personas jurídicas o físicas.

#### B.2) NECESIDAD DE LA MEDIDA:

Una vez superado el test de adecuación, constatando que la medida es adecuada en relación medio-fin, procederemos al análisis sobre la necesidad de la medida. Ello consistirá en analizar si la intervención pública es indispensable por no existir otra medida más moderada para la consecución del fin perseguido. Es decir, si no existe otra medida menos restrictiva del derecho fundamental o más moderada que sirva al mismo propósito con idéntica eficacia. Por tanto, de todas las posibles alternativas que pueda ofrecer el caso en cuestión siempre se elegirá la menos gravosa o restrictiva de derechos, siempre que existan otras alternativas que garanticen del mismo grado de satisfacción el objeto que justifique el límite.

La jurisprudencia del TC y del TEDH entiende que el test de necesidad en la casos de entrada y registro de la inspección se entenderá superado cuando existan indicios de defraudación fiscal y pueda acreditarse la indisponibilidad de la Administración tributaria de otros medios a fin de regularizar una situación tributaria determinada cuando la carga de la prueba sobre dicha irregularidad recaiga sobre la Administración tributaria.

15 Isabel Perello Domenech. (1997). *El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional*.

En este sentido destacamos la sentencia del TS número 3286/2019 en la que destaca en unos de sus apartados (Fundamentos de derechos, apartado 2, subapartado 4.4) la necesidad de la medida la cual acabamos de exponer y que recoge los criterios del TC y TEDH:

*“4.4. Tanto en la solicitud de entrada y registro como en el auto autorizatorio debe figurar -dentro de su contenido mínimo- la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a llevar a cabo, la justificación y prueba de su necesidad, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos indicios que permitan conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas ( sentencias del Tribunal Constitucional de 31 enero 1 985, 24 de junio y 1 8 de julio de 1 996). En este mismo sentido, y a tenor de esas mismas sentencias, tanto la solicitud como el auto que la autoriza deben ofrecer una explicación de la concurrencia del principio de subsidiariedad, que impone una adecuada constatación de que no hay otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, como podrían ser -por ejemplo- los requerimientos de obtención de información al propio sujeto o a terceros. En relación con este imprescindible "fin legítimo" de la entrada en el domicilio y su necesidad, conviene recordar la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (sentencia caso Société Colas Est y otros c. Francia, de 1 6 de abril de 2002 ó sentencia de 30 de septiembre de 2008, Isaldak c. Turquía), según la cual, aunque los Estados gozan de cierto margen de apreciación para considerar necesaria una intromisión, ha de hacerse una interpretación estricta de las excepciones del artículo 8 del Convenio, y debe quedar establecida convincentemente su necesidad en el caso concreto como verdadera garantía de que la inmisión en este derecho fundamental es imprescindible para alcanzar aquel fin legítimo.”*

En este supuesto, por ejemplo, el TS estimó el recurso presentando por el obligado tributario al entender que la medida la cual ejerció la agencia tributaria no era necesaria,

pues habían otras alternativas menos lesivas de derechos. En este sentido, podía haber solicitado un requerimiento de información al obligado tributario ya que el primer interesado es él, pues es el perjudicado en este caso ya que la carga de la prueba corresponde a él en aras de poder justificar el beneficio fiscal que se aplicó y evitar así las sanciones previstas para tal incumplimiento.

No obstante, hay multitud de supuestos en los que no habrá otros medios menos lesivos los cuales ni serán igual de eficaces y en donde la carga de la prueba corresponderá a las administración tributaria para acreditar las sospechas sobre las posibles irregularidades que pudiera haber cometido el obligado tributario. En este sentido, podríamos destacar algunas como: la utilización de cajas fuertes, la discordancia del margen neto de la sociedad respecto de informes estadísticos relativos al sector al que pertenece, en definitiva liberalidades que impliquen pérdidas en gastos fiscalmente deducibles traducidas en la contabilidad y en la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

### B.3) PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO:

Por último, una vez superado los juicios o test de idoneidad y necesidad, se procederá a comprobar si existe un equilibrio entre las ventajas y perjuicios que se generan por la limitación de un derecho (inviolabilidad domiciliaria y privacidad) para la protección de otro bien o derecho protegido constitucionalmente (deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos -art. 31.1 CE-). Por tanto, se deberá valorar los diferentes intereses contrapuestos y las circunstancias concurrentes en cada caso, en definitiva, los beneficios y ventajas deben ser superiores a los perjuicios sobre otros bienes o intereses en conflicto que se generan cuando se limita un derecho a fin de proteger otro derecho.

De acuerdo también con la doctrina constitucional donde el fin legítimo para solicitar y obtener una autorización judicial radica en la justa distribución de la carga fiscal y la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios de igualdad y progresividad. En este sentido, también tenemos que atender al principio de carga de la prueba en materia tributaria promulgado en el art. 105 LGT. A continuación, procederemos a mostrar 2 supuestos en los que la carga de la prueba variará entre la



Administración tributaria y el obligado tributario y, por tanto, entre la necesidad de que sea proporcionado la entrada domiciliaria o no:

1. Pondremos como ejemplo la sentencia TS 1343/2019. En ella se comprueba el cumplimiento de los requisitos para la obtención de un determinado beneficio fiscal. En este supuesto concluye el TS que corresponde la carga de la prueba al obligado tributario y que, por tanto, será él el perjudicado en el caso de que no pueda acreditar con suficiencia los requisitos necesarios para la obtención del beneficio fiscal ante la Administración tributaria. Todo ello se traduce en que no resulta proporcionado el medio empleado referente a la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido para la consecución del fin perseguido.
2. Aquí mencionaremos la sentencia del TS núm. 3286/2019. En ella encontramos un supuesto donde la administración tiene ciertas sospechas de que se está cometiendo una defraudación y necesita comprobar la situación tributaria del obligado tributario para comprobar si existen esas irregularidades y que conllevará consigo la imposición de sanciones. En este caso la carga de la prueba corresponde a la Administración tributaria; obtener y recoger en los determinados documentos o actas aquellas pruebas donde puedan acreditar o verificar que efectivamente se está cometiendo una defraudación con el tributo en cuestión. Pues la perjudicada en esta situación es la Hacienda Pública en última instancia. En este supuesto, acreditada por el órgano inspector la imposibilidad de otros medios menos lesivos a fin de regularizar la situación sumado a indicios suficientes para determinar que se está cometiendo pudiendo cometer una defraudación para el fisco, si puede superar el juicio o test de proporcionalidad realizado por el Tribunal para poder autorizar la autorización judicial.

En definitiva, lo que se pretende con el principio de proporcionalidad en este sentido, y en concreto el TS, es poder otorgar seguridad jurídica en este tipo de situaciones en aras de permitir que los jueces en este caso tengan un pronunciamiento claro al que acogerse cuando se enfrenten a estos supuestos ya que *“como garante del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y, en consecuencia, lo único que ha de asegurar es que requiere efectivamente la entrada en él la ejecución de un acto”*.

## IX. CONCLUSIONES.

Al comenzar este trabajo se tituló como “ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LA ENTRADA Y REGISTRO POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL LOCAL DE ACTIVIDAD DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS”. Como bien hemos visto a lo largo de este trabajo, hemos podido observar como sobre todo ha sido durante el último año y gracias al TS en sus sentencias recientes como ha ido esclareciendo diferentes fases de esta faculta presenta por la Administración Tributaria, en aras de dar un poco de claridad a este régimen que pese a entrar en las esfera de derechos fundamentales presenta un régimen ambiguo y parca. Sería conveniente que el legislador tomara cartas en el asunto a fin de que ordenara el régimen y poder esclarecer las diferentes fases del proceso para una mayor fluidez judicial. Estas fases la hemos dividido en este trabajo en 3:

- 1.º El concepto de domicilio constitucionalmente protegido tanto de las personas físicas como jurídicas.
- 2.º La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido con especial hincapié a cuando o como deberá entenderse que se ha prestado consentimiento, o quien está facultado para ello.
- 3.º El juicio de proporcionalidad, estableciendo los requisitos tanto en la forma en la que se ha de realizar la solicitud de la autorización judicial como los requisitos materiales ( superar el juicio de proporcionalidad ) para que pueda ser validado y poder realizar la entrada y registro en cuestión.

Explicado estas fases o cuestiones a lo largo de este trabajo podemos sentar la siguientes conclusiones:

**PRIMERA.-** El actual marco legislativo para la autorización judicial contencioso-administrativa es claramente escaso. Está centrada sobre todo en la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la cual además de su parquedad normativa también es carente en cuanto a su calidad cualitativa. Ello se traduce a que en multitud de ocasiones tengamos que acudir a otras normas para poder completar el proceso, o en los últimos años a la doctrina sentada sobre todo por el TS.

**SEGUNDA.-** En cuanto al proceso de autorización destaca que no se siga la práctica habitual en la mayoría de juzgados contencioso-administrativo con la celebración de un trámite de audiencia, es decir, parece razonable exigir el trámite de audiencia para poder exigir la contradicción de partes y no generar indefensión en el obligado tributario. Por tanto, a mi juicio es una de las cuestiones que debería regularse pues se debería permitir que el obligado puede ser llamado al proceso y pueda defender en dicha audiencia el derecho o derechos que mediante la ejecución de la autorización puedan verse afectados. Si bien es claro que esta cuestión adquiera mas fuerza si cabe con la reciente sentencia del TS 3023/2020 donde establece como requisito la existencia de un procedimiento inspector ya abierto, y que por tanto, la administración tributaria ya no podría solicitar la característica de trámite de una inspección sorpresiva pues el obligado ya estará al corriente y debería concedersele el trámite de audiencia para que el contribuyente pueda presentar sus alegaciones si lo considera oportuno.

**TERCERO.-** El juez actúa como garante del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio donde además la decisión que se adopte únicamente podrá autorizar o denegar la ejecución de la medida sin entrar en el fondo del asunto. Es decir, en garantía de los derechos del obligado tributario en este caso. Además con el fin de evitar que las autorizaciones de entrada se conviertan en un apoderamiento en blanco se deberá tener en cuenta los elementos de orden especial, temporal, personal e incluso finalista siendo además importante destacar la posibilidad participar de nuevo si ha de garantizar la legalidad de la entrada, garantizando al tiempo que esa irrupción en el ámbito de la intimidad se produzca sin más limitaciones de ésta (o de otros derechos fundamentales de los ocupantes) que aquellas que sean estrictamente indispensables para ejecutar la resolución administrativa.

**CUARTO.-** Como última cuestión tenemos que destacar lo que ha supuesto los últimos pronunciamientos del TS en sentencias recientes en el ámbito sobre todo procedimental para limitar en cierto sentido las actuaciones de la agencia tributaria de entradas domiciliaria donde la ley tributaria presenta esta facultad para la administración como una excepción y no como una práctica habitual en lo procedimientos de inspección: En primer lugar, se añade como condición esencial para poder validar una autorización

judicial la exigencia 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. Y en segundo lugar, se establece como requisitos esenciales que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, pueda reputarse idónea, necesaria y proporcionada a efectos tributarios y que por tanto, se denegarán todas aquellas solicitudes basadas en fines prospectivos, estadísticos o indefinidos.

## **IX. BIBLIOGRAFÍA.**

### **NORMATIVA**

Constitución Española de 1978.

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

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

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

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

Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales.

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

## BIBLIOGRAFÍA

Francis lefebvre, (2019). La entrada y registro domiciliario por la Inspección de los Tributos. Pág. 210-235 y 310-377.

La entrada en un domicilio con consentimiento del titular. Jaime Goyena Huerta. Revista Aranzadi Doctrinal num. 9/2020. BIB 2020\36000

GONZALEZ TREVIJANO, P. J. La inviolabilidad del domicilio en el Derecho español, Tecnos, Madrid, 1992, pag. 146 y ss.

ALONSO DE ANTONIO, A. L. El derecho a la inviolabilidad domiciliaria en la Constitución Española de 1978, Colex, Madrid, 1993, pag. 86 y ss.

ALVAREZ MARTINEZ, J. La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos, op. cit. pag. 142 y ss.

LASAGABASTER HERRARTE, J. "Derechos Fundamentales y personas jurídicas en Derecho Público", Estudios sobre la Constitución Española, Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría, Tomo II, Civitas, Madrid, 1991, pag. 657 y ss.

CHUECA SANCHO, A. G. Los Derechos Fundamentales en la Unión Europea, 2ª ed. Bosch.

José Luis Bosch Cholbi, "La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios", en ECJ Leading Cases, año III, vol. 2º, post núm. 632 de 11-11-2014. Enlace directo: <http://wp.me/p2wsiA-1kzI> Recibido: 6-11-2014; Aceptado: 10-11-2014, ISSN 2386-5385.

La entrada de la Inspección en la sede de las empresas y la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo. Juan Calvo Vérguez. Revista Quincena Fiscal num. 22/2020. BIB 2020\37490.

Joaquín ÁLVAREZ MARTÍNEZ, La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos, Las Rozas (Madrid), La Ley, 2007, pp. 256 y ss.

Lorenzo PLAZA ARRIMADAS, «La inviolabilidad del domicilio», en Revista de Estudios de la Vida Local, núm. 216, 1982, p. 697.

Pilar Galindo Morell, (2003). La autorización de entrada en el domicilio. Estudios DL.

Isabel Perello Domenech. (1997). El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional.

Laura SALAMERO TEIXIDÓ (2013). La autorización judicial de entrada y otras autorizaciones contencioso-administrativas. Universidad de Lleida. Pág. 285-363, 368-386, 402-433.

## DOCUMENTACIÓN

<https://www.iberley.es/temas/entrada-domicilio-obligados-tributarios-19871>

<https://www.iberley.es/noticias/supremo-fija-doctrina-procedimientos-inspeccion-tributaria-entrada-autorizada-domicilio-30433>

<https://elderecho.com/la-entrada-domicilio-del-obligado-tributario>

[https://www.niusdiario.es/economia/hacienda-no-puede-entrar-domicilio-casa-sin-orden-judicial-y-ademas-tiene-avisar-sentencia-supremo-agencia-tributaria-inspeccion\\_18\\_3040545118.html](https://www.niusdiario.es/economia/hacienda-no-puede-entrar-domicilio-casa-sin-orden-judicial-y-ademas-tiene-avisar-sentencia-supremo-agencia-tributaria-inspeccion_18_3040545118.html)

<https://www.fiscal-impuestos.com/factor-sorpresa-entrada-registro-sede-social-Inspeccion-no-justificar-necesaria-proporcionada.html>

<https://www.expansion.com/juridico/opinion/2020/10/15/5f883230468aebec7a8b469a.html>

<https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-inspectores-hacienda-obligacion-avisar-entradas-domicilios-hace-ineficaz-actuacion-20201013174618.html>

<https://elderecho.com/la-autorizacion-de-entrada-en-domicilio-por-los-juzgados-de-lo-contencioso-administrativo>

<https://www.nuriapuebla.com/blog/agencia-tributaria-y-entrada-en-domicilio/>

## **JURISPRUDENCIA**

STC 23/04/2010

STC 209/2007

STC 198/1991

STC 8/200, 136/2000

STC 22/1984:

STC 144/1987

STC del 23 de febrero de 1995

STS 4/03/1999, 18/02/2005

STS 3023/2020

STS 3286/2019

STS:3286/2019-STs:935/2020-STs:3023/2020

STS de 30 de abril de 2002, STS de 20 de junio de 2003

STS de 6 de Julio de 1995

STS 4/03/1999, 18/02/2005



STS 23 de Noviembre de 2003

TEDH 16-12-92, Rec 13710/1988, caso Niemietz c. Alemania

TEDH 27 de septiembre de 2005 ( caso PETRI SALLINEN )

Audiencia Provincial de Valencia en su sentencia del 23 de octubre de 1997

TSJ de Valencia 391/2008.

