



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

Entradas y registros domiciliarios en relación con investigaciones tributarias

Presentado por:

María Cabezudo García

Tutelado por:

Dr. D. Juan Fernando Durán Alba

Valladolid, 12 de julio de 2023

ÍNDICE

RESUMEN / ABSTRACT Y PALABRAS CLAVE / KEY WORDS

RELACIÓN DE ABREVIATURAS

1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. EL ARTÍCULO 18.2 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA SEGÚN LA DELIMITACIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....	4
2.1 Regulación e interpretación del art 18.2 CE.....	4
2.2 Contenido y concepto de la inviolabilidad domiciliaria.....	5
3. EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHO HUMANOS Y LA INTERVENCIÓN DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS EN ESTA MATERIA.....	9
4. LA CARTA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA UE Y LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE EN ESTA MATERIA.....	12
5. LAS PERSONAS JURÍDICAS Y LA LO 5/2010 DE 22 DE JUNIO.....	14
6. LA ENTRADA Y REGISTRO EN LOS PROCEDIMIENTOS DE INVESTIGACIÓN TRIBUTARIA	19
6.1 Examen de la competencia jurisdiccional.....	19
6.1.1 Diferencias entre delito fiscal e infracción administrativa.....	19
6.1.2 Otras cuestiones de especial relevancia: el informe de la Administración Tributaria, consideración de sus funcionarios y valoración de la información facilitada por el obligado tributario.....	22
6.2 Aspectos procedimentales que regulan la intervención del juez en función del tipo de procedimiento.....	25
6.2.1 Solicitud de entrada y registro.....	25
a. <i>Aspectos generales</i>	25

b. <i>Contenido de la solicitud de entrada y registro</i>	29
6.2.2 Modo de acordar la diligencia.....	35
c. <i>Actos administrativos y tramitación de la solicitud de autorización judicial de entrada y registro</i>	35
d. <i>Requisitos para adoptar la diligencia de entrada y registro</i>	39
6.2.3 Práctica de la diligencia e intervención posterior del juez.....	45
e. <i>Práctica de la diligencia en virtud de autorización judicial</i>	45
f. <i>Práctica de la diligencia al mediar consentimiento del obligado tributario</i>	50
6.3 Garantías frente a la intervención judicial.....	54
6.3.1 Un procedimiento garantista.....	54
6.3.2 Tipos de recursos frente a la actuación judicial como garantía del obligado tributario.....	56
7 TRABAJO DE CAMPO.....	59
7.1 Análisis de la STS 3083/2021, de 16 de julio de 2021 (núm. recurso: 2778/2020)	60
7.2 Análisis de la STS 3286/2019, de 10 de octubre de 2019 (núm. recurso: 2818/2017)	66
8. CONCLUSIONES.....	69
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y OTROS RECURSOS.....	73

RESUMEN

El Trabajo de Fin de Grado en cuestión tiene por objeto abordar todo lo relativo a posibles entradas y registros en domicilio ajeno, ya sea tanto de personas físicas como jurídicas, relacionados con investigaciones efectuadas por la Administración Tributaria.

A tal efecto, he comenzado analizando, con carácter general, el artículo 18.2 CE relativo al derecho fundamental sobre el que versa todo el trabajo, con objeto de situarnos en el tema, así como la visión que ofrece el TEDH y el TJUE aportando numerosa jurisprudencia para ello; y una especial referencia a la protección del domicilio de las personas jurídicas. Posteriormente, adentrándonos en el asunto, me he centrado en todo el proceso de la práctica de la diligencia, siendo ésta posible mediante la concesión de autorización por el Juez, o ya sea mediando consentimiento del afectado; además de detallar el contenido necesario de la solicitud elaborada por la Administración, señalar determinadas circunstancias excepcionales por las que se permite la personación en el domicilio, y los derechos de los que goza el afectado. Por último, he estudiado y comentado dos casos recientes relativos al tema para afianzar todo lo expuesto.

PALABRAS CLAVE

Derecho fundamental, inviolabilidad domiciliaria, vida privada, domicilio constitucionalmente protegido, Administración Tributaria, entrada, autorización judicial, proporcionalidad, consentimiento, obligado tributario.

ABSTRACT

The purpose of the Final Degree Project is to address everything related to entries and searches at someone else's address, whether of natural or legal persons, related to investigations carried out by the Tax Administration.

To this end, I have begun by analyzing, in general, article 18.2 CE related to the fundamental right on which the entire work is concerned, in order to situate ourselves on the subject, as well as the vision offered by the TEDH and the TJUE, providing numerous jurisprudence; and a special reference to the protection of the domicile of legal persons. Subsequently, I have focused on the entire process of the practice of diligence, this being possible through the granting of authorization by the Judge, or either with the consent of the affected part; In addition to detailing the necessary content of the request made by the

Administration, pointing out certain exceptional circumstances for which the meddling is allowed, and the rights enjoyed by the affected part. Finally, I have studied and commented on two recent cases related to the subject to consolidate everything that has been exposed.

KEY WORDS

Fundamental right, domiciliary inviolability, private life, constitutionally protected domicile, Tax Administration, entry, judicial authorization, proportionality, consent, taxpayer.

RELACIÓN DE ABREVIATURAS

- AEAT: Agencia Estatal de la Administración Tributaria
- ATS: Auto del Tribunal Supremo
- CE: Constitución española
- CEDFUE: Carta Europea de Derechos Fundamentales de la Unión Europea
- CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos
- CP: Código Penal
- LECr: Ley de Enjuiciamiento Criminal
- LGT: Ley General Tributaria
- LJCA: Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
- LOPJ: Ley Orgánica del Poder Judicial
- RGAT: Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria
- STC: Sentencia del Tribunal Constitucional
- STEDH: Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos
- STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- STS: Sentencia del Tribunal Supremo
- STSJ: Sentencia de un Tribunal Superior de Justicia
- TC: Tribunal Constitucional
- TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos
- TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- TS: Tribunal Supremo

1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad no es un secreto que el régimen y la práctica de las entradas y registros domiciliarios llevados a cabo por la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria es una cuestión bastante controvertida, que ha suscitado un gran revuelo y especial interés en algunas ocasiones. Además, se trata de una práctica más frecuente de lo que pudiera parecer.

Posiblemente, si pensamos en una entrada o registro de un domicilio ajeno, teniendo pocos conocimientos acerca de este particular, nos venga a la cabeza automáticamente que estas actuaciones se realizan con objeto de obtener pruebas en orden a castigar determinados delitos relacionados con tráfico de estupefacientes, bandas armadas o trata de seres humanos. Pero, al contrario, nos encontramos con que, en realidad, una parte muy importante de los conflictos que comprometen el artículo 18.2 de la CE no tienen que ver con la investigación de estos ilícitos pertenecientes al orden penal, sino, más bien, con actuaciones que revisten naturaleza tributaria.

A estos efectos, podemos mencionar, como ejemplo, un caso real, de los muchos que existen, extraído de la STS 3286/2019, de 10 de octubre de 2019, por la que se recurre por el afectado la entrada y registro acordada por el Juez competente y practicada por la propia Administración Tributaria del establecimiento de su empresa, por considerarla desproporcionada y no necesaria. En este caso, la entrada en el domicilio se autoriza con objeto de encontrar pruebas o documentos que acrediten las irregularidades fiscales que, presuntamente, cometió el obligado tributario, y que dieron lugar a un procedimiento de inspección tributaria. Vemos como el conflicto no gira en torno a delitos como aquellos que hemos mencionado anteriormente, sino que proceden las intromisiones en domicilio ajeno por parte de la Inspección de los Tributos para condenar defraudaciones tributarias o elusiones de pagos por parte de los particulares o empresas.

Así, las intromisiones injustificadas por parte de la Administración Tributaria vienen vulnerando, en este caso, el derecho a la inviolabilidad del domicilio. Éste no es sino uno de los derechos fundamentales protegidos por la CE en su artículo 18.2. Como es sabido, los derechos fundamentales son inherentes a la persona en sí misma y, en consecuencia, existían con anterioridad a la formación de los Estados y nacimiento

de los ordenamientos jurídicos, siendo éstos los que tratan de protegerlos y garantizarlos, aunque de ningún modo emanan de ellos. También cabe decir, que a pesar de que esta clase de derechos no son absolutos, por cuanto en determinados supuestos pueden ser objeto de intromisión, sí que son inviolables, lo cual se explica por la imposibilidad de una persona, ya sea física o jurídica, pública o privada, de vulnerarlos.

Por lo tanto, y siguiendo a Delgado Sancho, cuando dice que “Una sociedad será tanto más democrática cuanto más se respeten los derechos y libertades inherentes a la persona”¹, el derecho a la inviolabilidad del domicilio y el resto de derechos fundamentales tienen preferencia según la concepción de un Estado Democrático y Social de Derecho y el hecho de ser inviolables supone que, en cualquier caso, será imprescindible la tutela de los mismos; aunque en determinadas ocasiones puedan ceder cuando estemos en un contexto en el que se cumpla el preciso juicio de proporcionalidad por parte del órgano judicial encargado de ponderarlo.

Este trabajo combina una perspectiva doble referida al derecho a la inviolabilidad domiciliaria, que combina el Derecho Financiero o Tributario con otras ramas del Derecho como es la Constitucional, lo cual se explica desde una corriente neointegralista. Hablamos de una materia pura del Derecho Constitucional como es el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, en conexión con matices tributarios como es la regulación complementaria del mismo, así como los procedimientos y garantías para la práctica de actuaciones limitativas de dicho derecho por parte de la Administración, según la LGT.

Por otro lado, la importancia del tema se debe, en gran parte, a que, desde siempre, todo lo relativo al derecho a la inviolabilidad del domicilio ha estado rodeado de numerosas lagunas legales, que dejan sin resolver una gran cantidad de cuestiones que, en mi opinión, no son en absoluto irrelevantes a la hora de investigar y resolver supuestos de este tipo.

A este respecto, se aprobó la Ley 11/2021, de 9 de julio de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal con objeto de modificar en este particular la LGT (Ley

¹ DELGADO SANCHO, C.D., “Entada y registro en el domicilio del contribuyente”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 122, 2018, p.40.

58/2003, de 17 de diciembre) y la LJCA (Ley 29/1998, de 13 de julio) y, en principio, colmar dichas lagunas existentes.

Sin embargo, en lugar de proporcionar la precisa regulación legal del contenido material y garantías procesales del derecho a la inviolabilidad domiciliaria frente a las actuaciones de la Administración, que se había venido reclamando durante mucho tiempo, establece un marco contrario a dotar de una mayor protección al derecho y a la seguridad jurídica a los ciudadanos y poderes públicos. Así, su finalidad está dirigida básicamente a que los Jueces competentes puedan autorizar entradas y registros con más facilidad y más rápidamente (esto es, la posibilidad de autorizarlo antes de iniciarse un procedimiento de inspección tributaria).

Si ya desde el comienzo parece un tema amplio, a medida que he ido escribiendo sobre él he descubierto que tiene muchos más matices de los que pensaba, y para poder abordar todos ellos he comenzado dando una visión, en términos generales, del art. 18.2 CE, así como hasta dónde llega la extensión del concepto de la inviolabilidad del domicilio con ayuda de la jurisprudencia de distintos tribunales nacionales y supranacionales. A continuación, trato los aspectos procedimentales desde todas aquellas precisiones que debe contener la solicitud que realiza la Administración en orden a que el Juez de lo contencioso-administrativo acuerde la entrada o registro, además de toda la tramitación que ello conlleva, hasta la forma en la que, una vez autorizada, los funcionarios de la Administración tributaria efectúan dicha entrada o registro. Seguidamente, expongo aquellos derechos y garantías de los que dispone el afectado, tanto en el propio procedimiento administrativo como posteriormente en la práctica de la entrada, entre las que se encuentran señaladamente la obligación de comunicación al Juez de todos aquellos aspectos destacables ocurridos durante la personación en el domicilio, y finalmente los distintos recursos disponibles contra la actuación llevada a cabo por la Administración actuante.

2. EL ART. 18.2 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA SEGÚN LA DELIMITACIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2.1 Regulación e interpretación del art 18.2 CE

Hay que empezar con una referencia al derecho a la inviolabilidad del domicilio como derecho fundamental, y como tal, reconocido en la Constitución Española, en su artículo 18.2, que establece que: “ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin el consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”. Además, esto va referido tanto a las intromisiones que pueden hacer los ciudadanos como las que pudieran hacer los poderes públicos, las injerencias por parte de la Administración.

La inviolabilidad del domicilio, como ya es sabido, no es un derecho absoluto e ilimitado. Así, la Carta Magna enumera tres supuestos que suponen una limitación para este derecho fundamental y a través de los cuales se produce el “cese” del mismo². Estos son:

- Autorización del titular del bien protegido
- Autorización judicial
- Supuestos de delito flagrante.

Este derecho se encuentra localizado en la Sección 1ª “De los derechos fundamentales y libertades públicas”, del Capítulo II, del Título I de la CE, y por ello puede ser tutelado mediante un procedimiento preferente y sumario en todo orden jurisdiccional, y ser susceptible de ser recurrible ante el Tribunal Constitucional a través de recurso de amparo, siempre y cuando se haya agotado la vía judicial.

² GÓMEZ REQUENA, J. A., “La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario”: un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, en *Derechos Fundamentales y Tributación* (Dir. I. Merino jara), Centro Internacional de Estudios Fiscales, 2020, pp. 288-308.

En definitiva, lo que reconoce el artículo 18.2 de la Constitución Española es que el domicilio es inviolable.

La garantía esencial que nace de dicho derecho fundamental radica en que el ámbito de la privacidad, es decir el lugar limitado que cada persona elige para sí, sea inmune frente a cualquier tipo de intromisión o agresión exterior de otras personas o, en su caso, de los poderes públicos, entendiendo la agresión como un concepto muy amplio, refiriéndose, por tanto, no solo a aquellas que tratan del acceso físico al domicilio, sino también a las que se lleven a cabo por medio de aparatos mecánicos, electrónicos o semejantes³.

2.2 Contenido y concepto de la inviolabilidad domiciliaria

En cuanto al contenido del derecho, hemos de considerarlo en un sentido básicamente negativo, por cuanto, lo que se trata de asegurar y garantizar es la facultad del titular domiciliario de excluir a cualquier otro que se inmiscuya en su ámbito reservado, de impedir o prohibir la entrada o la permanencia en él de cualquiera y, específicamente, de la Administración para la práctica de un registro⁴. Sin embargo, y aunque en la mayorías de las ocasiones se defina en un sentido negativo, el Tribunal Constitucional admitió que el derecho a la inviolabilidad del domicilio consta igualmente de una dimensión positiva, en virtud de la STC 119/2001, acogiendo la doctrina del TEDH (entre otras, SSTEDH de 9 de diciembre de 1994, caso López Ostra contra Reino de España); y esto se puede observar, por ejemplo, en determinados fenómenos como el ruido excesivo u olores intensos que, además de un factor gravemente lesivo de la calidad de vida de los ciudadanos, son capaces de producir una lesión del derecho a

³ Tal y como reconoce, entre otras, las SSTC 22/1984; 819/2004. En este sentido, la primera señala que “A través de este derecho no sólo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado...”. Además, reconoce que “Interpretada en este sentido, la regla de la inviolabilidad del domicilio es de contenido amplio e impone una extensa serie de garantías y de facultades, en las que se comprenden las de vedar toda clase de invasiones incluidas las que puedan realizarse sin penetración directa por medio de aparatos mecánicos, electrónicos u otros análogos”.

⁴ *Vid.* ALCÁCER GUIRAO, R., “Artículo 18.2: El derecho a la inviolabilidad del domicilio”, en *Comentarios a la CE* (dirigidos por M. E. CASAS BAAMONDE y M. PIÑERO RODRIGUEZ), BOE, Madrid, 2018, pp. 530-544. También, aparece previsto, entre otras, en las SSTC 22/2003; 189/2004; y 89/2006.

la inviolabilidad del domicilio, y esto, siempre que provenga de parte de los poderes públicos podrá ser susceptible de protección.

Hay que decir que no existe una definición de domicilio constitucionalmente protegido, salvo ciertas excepciones que se observan en los artículos 18.2 CE y 8.2 CEDH; por tanto, su delimitación concreta corresponde a la jurisprudencia, bien del Tribunal Supremo o del Tribunal Constitucional, así como del propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea o bien del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, además de ciertas aportaciones debidas a la doctrina científica. Esta indefinición ha dado lugar a numerosos problemas, siendo dicha jurisprudencia y doctrina la que tratan de definir los límites para la consideración de un domicilio como constitucionalmente protegido. Al no existir una definición legal, el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo lo han precisado por varias notas:

- Espacio físico acotado
- Ocupación ocasional / estable
- Destinado a vivienda o actividad empresarial o profesional, aunque en el caso de estos últimos plantea problemas, que veremos más adelante.
- Que albergue privacidad.

Además, nuestro Tribunal Constitucional, a raíz de la Sentencia 22/1984, de 17 de febrero, dio lugar a la primera definición de domicilio constitucionalmente protegido como: “todo aquel espacio físico donde un particular tiene su residencia de forma permanente o eventual o donde, en su caso y dependiendo de su voluntad, pueda tenerla; recintos donde el sujeto pueda mantener vida privada y respecto a los que él solo puede determinar el libre acceso”.

Como vemos, el Tribunal ha optado por un sentido del término que se encuentra estrechamente unido al ejercicio de la vida privada y con vocación extensiva. Y esto supone que el concepto de domicilio constitucionalmente protegido debe entenderse en sentido amplio; considerando que el hecho de tratarse de un espacio donde se desarrolle vida privada es el elemento relevante, no siéndolo, por supuesto, el carácter hermético de un espacio o el título que legitime su disposición, la permanencia o eventualidad del uso o disfrute, la localización, su naturaleza mobiliaria o inmobiliaria o su configuración física. Aplicando este criterio, el Tribunal ha reconocido como domicilio los garajes y trasteros anexos a una vivienda, o una habitación de hotel,

pero no lo ha extendido a las zonas comunes de estos establecimientos o a espacios como un bar⁵.

De esta manera, podemos concluir, que la inviolabilidad del domicilio no sería más que una extensión del derecho a la intimidad o privacidad de la persona; no queriendo decir que ambos términos sean sinónimos. Así, el bien jurídico protegido por el primero no concuerda exactamente con el protegido con el derecho a la intimidad, sino que “en algunos aspectos es más amplio y en otros más restringido que éste”, por lo tanto, si identificáramos la inviolabilidad del domicilio con el derecho a la intimidad daría lugar a una noción demasiado limitada de este derecho.

Por otro lado, si comparamos el concepto de domicilio constitucional con el característico de cualquier otra rama del Derecho como puede ser la fiscal, hay que decir que tanto la jurisprudencia como la doctrina constitucional tienen clara la heterogeneidad de dicho concepto, y por tanto no pueden equipararse con otros ámbitos, como el penal o el administrativo.

En lo que respecta a su regulación, el Tribunal Constitucional recalca que se ha de regular mediante ley orgánica, según dispone el artículo 81.1 CE, cuando se trate de situaciones que afecten a derechos fundamentales o bien, libertades públicas: “cuando el legislador incide en la regulación de determinados aspectos esenciales para la definición del derecho, la previsión de su ámbito y la fijación de sus límites en relación con otras libertades constitucionalmente protegidas”. Pero, basándonos únicamente en esta expresión, se pone de manifiesto la dificultad de la delimitación precisa de lo que será y no será contenido esencial del derecho a la inviolabilidad del domicilio, que es el que nos interesa.

En sentido opuesto, la entrada y registro en el domicilio por parte de la Administración será objeto de regulación mediante ley ordinaria en el caso de que aquella no afecte al contenido esencial del derecho fundamental en cuestión⁶. Esto lo podemos comprobar en la regulación del derecho que se realiza en dos leyes ordinarias como

⁵ Aparece como tal señalado por JIMÉNEZ, ALEMÁN, A. D., “Artículo 18”, en *Comentarios a la Constitución Española de 1978* (Dir. L. M. CAZORLA PRIETO y Coord. A. PALOMAR OLMEDA), Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 456-476.

⁶ ALONSO MURILLO, F., “La entrada y registro por la Inspección de Hacienda en el domicilio de los contribuyentes: aspectos controvertidos”, p. 1 (ejemplar manuscrito).

son la Ley General Tributaria (LGT) y la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (LJCA), y por ello no podrá afectar a la esencialidad del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Debido a la dificultad de delimitación está establecido que todas las normas relativas a los derechos fundamentales “se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”, tal y como dispone el art. 10.2 CE. Dicho esto, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio debe ser interpretado de conformidad a los arts. 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, además de la doctrina dispuesta por los órganos jurisdiccionales, nacionales y supranacionales, a los que anteriormente nos hemos referido.

3. EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHO HUMANOS Y LA INTERVENCIÓN DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS EN ESTA MATERIA

Empezamos indicando que el CEDH tiene señalado en su artículo 8.1 “Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia”; y en su apartado segundo “No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino tanto en cuanto esta injerencia esté prevista en la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y libertades de los demás”, así, básicamente se dedica a realizar una enumeración de los hechos legítimos en los que la inviolabilidad del domicilio se vería obligada a ceder ante una injerencia por parte de la Administración.

En particular, lo que el CEDH pretende es insistir en la necesidad de que todo órgano jurisdiccional lleve a cabo el juicio de proporcionalidad para juzgar la constitucionalidad de una injerencia en un derecho fundamental, en el caso que nos ocupa, la inviolabilidad del domicilio.

Para alegar vulneración del artículo 8 del CEDH, el demandante tendría que demostrar que su queja entra dentro del ámbito de al menos uno de los cuatro intereses citados en esta disposición, siendo estos la vida privada, la vida familiar, el domicilio y la correspondencia. Si bien hemos de decir, que algunos casos pueden abarcar más de un solo interés. Posteriormente, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos tiene que desempeñar dos funciones, por un lado, determina si la queja del demandante se encuentra dentro del alcance del artículo y, por otro lado, analiza si ha habido algún tipo de intromisión en el ejercicio del derecho protegido por este precepto, o si se han cumplido las obligaciones positivas del Estado de proteger el derecho.

El contenido del artículo 8 CEDH se articula en torno a una obligación negativa, que el Tribunal de Estrasburgo interpreta como su objeto principal, dedicándose mayoritariamente a impedir que un individuo soporte injerencias arbitrarias por parte

de los poderes públicos en sus espacios privados, en base al ejercicio de su derecho al respeto de su vida privada y familiar; pero esto no quita que se puedan incluir obligaciones positivas, en virtud de las cuales los Estados miembros tendrán que garantizar el respeto de los derechos contenidos en el mismo artículo, aquí en concreto al respeto efectivo de la vida privada. Además, tanto en el caso de las obligaciones positivas como de las negativas hay que tener presente el equilibrio preciso que se debe dar entre el interés general y el interés individual opuesto.

Tratándose de obligaciones negativas, el Tribunal tendrá que verificar si la injerencia era conforme a las exigencias del apartado 2, siendo éstas si se encuentra prevista por la ley, perseguía un legítimo interés y si era necesaria en el ámbito de una sociedad democrática.

En el caso de las obligaciones positivas, el Tribunal, por el contrario, tendrá que comprobar si la importancia del interés en juego necesita la aplicación de la obligación positiva solicitada anteriormente por el demandante. Para poder llevar a cabo esta comprobación, se tiene como relevantes una serie de aspectos para la evaluación del contenido de este tipo de obligaciones que afectan a los Estados, ya sean referidos al demandante como el efecto que tenga en él la discordancia que se produce entre la realidad social y el Derecho, o relativo al impacto que pueda tener una obligación positiva en un Estado concreto dependiendo de si el contenido de aquella es amplio e impreciso o concreto y determinado⁷.

Además, al igual que con las obligaciones negativas, en el caso de las positivas los Estados presentan un determinado margen de apreciación para cumplir dichas obligaciones que les da el propio artículo 8; pero para conocer el grado de amplitud del margen hay que atender a ciertos factores. Así, cuando esté en juego un aspecto de gran importancia para la identidad del individuo, dicho margen de apreciación se reduciría; mientras que en el caso de que no se dé un consenso entre los Estados miembros acerca de la importancia del interés en juego, se aprecia un margen de apreciación más extenso⁸.

⁷ *Guía sobre el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Derecho al respeto de la vida privada y familiar, European Court of Human Rights, 2018, pp. 8 y 9. En particular: STEDH de 16 de julio de 2014 (Caso Hämäläinen c. Finlandia).*

⁸ Aparece previsto por ejemplo en la STEDH de 11 de julio de 2002 (Caso Christine Goodwin c. Reino Unido) cuando establece que: "... el Tribunal estima que el Estado demandado ya no puede

Por otro lado, en cuanto a la intervención del Tribunal en esta cuestión, se mostró contrario a una definición escasa y restringida del concepto de vida privada⁹, y por tanto manifestó que la garantía que abarca el artículo 8 CEDH debería incluir también el ámbito profesional¹⁰. Como consecuencia, el Tribunal consideró que había que pulir el concepto de domicilio, y por tanto señala que “es el lugar en el que se desarrolla, de alguna manera, una actividad íntima o privada, o quedando ésta reservada al conocimiento de terceros; así no cierra el ámbito de aplicación del artículo únicamente al ámbito privado”¹¹.

invocar su margen de apreciación en la materia, excepto en lo concerniente a los medios que deben aplicarse para asegurar el reconocimiento del derecho protegido por el Convenio. [...] El margen de apreciación no puede ser tan amplio. Aunque corresponde al Estado firmante la determinación de las condiciones que debe cumplir una persona transexual [...], el Tribunal no encuentra razón alguna que justifique que los transexuales se vean privados del derecho al matrimonio”.

⁹ Lo dicho podemos observarlo en la STEDH de 16 de diciembre de 1992 (Caso Niemietz c. Alemania), STEDH de 29 de abril de 2002 (Caso Pretty c. Reino Unido) o en la STEDH de 25 de septiembre de 2001 (Caso Peck c. Reino Unido).

¹⁰ STEDH de 15 de mayo de 2012 (Caso Fernández Martínez c. España) cuando señala que, “el TEDH recordó que no se puede extraer un derecho al trabajo a partir del artículo 8, pero afirmó que el término «vida privada» puede ser aplicado a restricciones que sufra un individuo en su vida laboral, cuando ellas se basan en el modo como el individuo construye su identidad social al desarrollar relaciones con otros”.

¹¹ Como determina la STEDH de 5 de septiembre de 2017 (Caso Bărbulescu c. Rumanía).

4. LA CARTA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA UE Y LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE EN ESTA MATERIA

Comenzamos aludiendo al artículo 7 de la CEDFUE que establece “el derecho al respeto de la vida privada familiar, al domicilio y a las comunicaciones”, lo cual no es más que, prácticamente, una copia del artículo 8.1 CEDH ya mencionado.

Por su parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea expresa la necesidad de mayores garantías de aseguramiento de “todos los locales, terrenos y medios de transporte” asociados a empresas, y asociaciones de empresas, frente al acceso e inspección por sospechas de prácticas que falsean la competencia¹². En este sentido requiere el consentimiento expreso de entrada, por cuanto cree que la premisa de un consentimiento generalizado e implícito por parte de los titulares o de sus representantes para poder realizar las entradas y registros conlleva la vulneración del artículo 7 de la CDFUE, aunque aquellos hubieran solicitado la concesión de fondos provenientes de los programas de ayudas que aparecen en la normativa que establece el procedimiento de entrada en los terrenos¹³. Por tanto, llegamos a una jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo que trata de proteger todos los espacios físicos de las empresas (locales, terrenos o medios de transporte), de manera que, de la misma forma, deberá proteger los mismos lugares que no son de dominio empresarial¹⁴.

Siendo así, podemos apreciar que la jurisprudencia de los tribunales de Estrasburgo y de Luxemburgo, conllevan apreciaciones diferentes.

¹²A este respecto se alude que el apartado d. del art. 1 del Reglamento núm. 17/1962 del Consejo que se refiere a todos “locales, terrenos y medios de transporte de las empresas” se sustituye por el arts. 20.2 a. del Reglamento núm. 1/2003, del Consejo de 16 de diciembre de 2002.

¹³ *Vid.* en la STJUE de 17 de agosto de 2018, Château du Grand Bois SCI c. Etablissement national des produits de l’agriculture et de la mer; además de MARTÍNEZ ALARCÓN, M. L., “Art. 7. Respeto de la vida privada y familiar”, en *La Carta Europea de Derechos Fundamentales. Diez años de jurisprudencia* (Dir. A. LÓPEZ CASTILLO), Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 201-203.

¹⁴ ZOCO ZABALA, C., “La garantía de la inviolabilidad del domicilio (Art. 18.2 CE): jurisprudencia (TC, TEDH y TJUE) y legislación”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 121, 2021, p. 230.

Mientras que el primero se limita a dar protección a ciertos espacios que se limitan a su presumible destino y residencia efectiva, y además precisa espacios de propiedad empresarial que no se corresponden con el término “domicilio” (“molinos, panaderías, o almacenes destinados a fines exclusivamente profesionales, no son domicilios en la jurisprudencia del TEDH”)¹⁵. Vemos como en el caso del segundo la protección frente a intromisiones ajenas se extienden mucho más, englobando a todos los espacios que tengan que ver con empresa¹⁶.

Además, el TJUE vincula el domicilio con su inviolabilidad al amparo de las quejas formuladas por los demandantes de Estados miembros en virtud de lo que, así mismo, reflejan sus Constituciones¹⁷. No obstante, en la práctica, no asegura los espacios inviolables en tanto la intangibilidad se aplica *ad casum*, una vez examinados los identificadores concurrentes.

¹⁵ Según lo señalado en STEDH de 15 de noviembre de 2007 (Asunto Khamidov c. Rusia).

¹⁶ Véase en las STJUE de 14 de septiembre 2010, Akzo Nobel Chemicals LTD y Arkos Chemical LTD c. Comisión; STJ de 18 de junio de 2015, Deutsche Bahn y otros c. Comisión; STJ de 20 de octubre de 2020, Los Mosqueteros y las Empresas ILM c. Comisión; y STG de 20 de octubre de 2020, Intermarché Casino Achats, c. Comisión.

¹⁷ En el sentido referido, en la STJCE de 21 de septiembre de 1989, Hoescht AG c. Comisión de las Comunidades Europeas.

5. LAS PERSONAS JURIDICAS Y LA LO 5/2010 DE 22 DE JUNIO

Uno de los aspectos más importantes del tema que estamos abordando, es la delimitación del ámbito espacial de la inviolabilidad del domicilio que realiza el Tribunal Constitucional a las personas jurídicas. Así, señala que, en esta materia, se considera domicilio a la luz del artículo 18.2 CE los espacios que requieren de reserva y no intromisión de terceros en virtud de la actividad que en éstos se lleva a cabo; lo que viene a ser los lugares que emplean los representantes de la persona jurídica para desempeñar sus actividades internas.

En todo caso, hay que considerar que las personas jurídicas gozan de una menor intensidad de protección que las físicas, por cuanto carece de la existencia de una estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en relación con la vida privada y familiar, lo cual aparece previsto exclusivamente en el caso de las personas físicas. Esto también fue sostenido tanto por el Tribunal Supremo como por el Tribunal de Estrasburgo.

Por lo tanto, ha de entenderse que la cuestión de la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas, especialmente nos interesan las sociedades mercantiles, solamente se aplicaría a los espacios físicos que fueran imprescindibles para que los empleados puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, a causa de tratarse del centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de ella o por servir como depósito de documentos u otros soportes de la vida cotidiana de la sociedad que queden reservados al conocimiento de terceros¹⁸.

Así, se ha establecido que, en vista de la delimitación realizada por el Tribunal Constitucional respecto del ámbito espacial de protección domiciliaria, se llega a un resultado claro a través de la interpretación de los artículos 141 de la LGT de 28 de diciembre de 1963 y, hoy día, de los artículos 113 (“Cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración Tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial...”), y 142.2 (“Cuando las actuaciones inspectoras lo

¹⁸ CHECA GONZÁLEZ, C., “La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19, 2010, p. 3.

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”) de la vigente LGT de 2003.

Pues bien, vistos estos preceptos, la conclusión a la que se llega, es que en el ámbito que engloba a las personas jurídicas, tendrán la denominación de domicilio a efectos de la protección que dispensa el artículo 18.2 de la Constitución los espacios que requieran de reserva y no entrometimiento de terceros por cuanto a la actividad que en aquellos se realiza. Es decir, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica con el fin de llevar a cabo sus actividades internas, ya sea porque en ellos se realice la habitual dirección y administración de la sociedad, o porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida cotidiana de la entidad o de su establecimiento, indistintamente de que se trate del domicilio fiscal, la sede principal, o, en su caso, la secundaria, casos en los que se precisa la autorización judicial o el consentimiento del interesado.

A la inversa, no resultarán protegidos los establecimientos abiertos al público o aquellos en los que se desarrolle una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no se encuentre ligada con la dirección de la sociedad, que no sirva a la custodia de los documentos propios de la misma, ni tampoco las oficinas donde solamente se expongan productos comerciales o los almacenes, tiendas o depósitos.

Habiendo recalado todo esto, llegamos a la conclusión de que, desde el momento en el que la persona jurídica es reconocida como sujeto al que hay que garantizar la inviolabilidad del domicilio, dicha garantía se expande a la interdicción como posibles intromisiones en el domicilio, es decir entradas y registros por parte de los poderes públicos que únicamente resultarán constitucionalmente legítimos en los casos de flagrante delito, o en los que haya mediado consentimiento del obligado, o bien resolución judicial destinada con el fin de evitar actuaciones arbitrarias por parte de la Administración.

Como consecuencia, es absolutamente contrario a la Ley que el Juez autorice esas entradas y registros automáticamente. Al contrario, éste dispone de la potestad y la facultad de control de asegurar que, el interesado es efectivamente, o no, el titular del domicilio que se quiere someter a la entrada y registro y para lo cual, se pide la autorización; que es absolutamente necesaria dicha entrada para que la Administración lleve a cabo el acto; que éste sea dictado por la autoridad competente; que el acto, a su vez, esté fundado en Derecho y sea necesario para lograr el fin deseado, en definitiva que no tengan lugar más limitaciones de las estrictamente necesarias para la ejecución del acto, teniendo en cuenta, además, que el juicio de legalidad, necesidad y proporcionalidad no lo efectúa el Juez a posteriori de las actuaciones administrativas sino con anterioridad a las mismas.

Así, a falta de consentimiento del titular, y para proceder a la intromisión en el domicilio, el órgano jurisdiccional competente tendrá que realizar una ponderación previa de todos los datos que interesan, antes de que tenga lugar cualquier entrada o registro en el domicilio cuestionado. Por lo tanto, las solicitudes de entrada y registro en un domicilio aprobadas son restrictivas y limitadas, a la vista del necesario juicio de proporcionalidad, ponderación y subsidiariedad que debe llevar a cabo el Juez competente en cada caso.

Es, por tanto, de vital importancia el llamado juicio de proporcionalidad, la medida debe ser proporcionalmente ajustada al fin que se pretende sin que pueda llegar a existir otra solución menos gravosa. Así cuando se pueda conseguir el objetivo deseado sin acudir a la entrada domiciliaria, ésta no deberá ser autorizada por el Juez por no existir “necesidad justificada de penetrar” en aquél. En suma, se precisa que la entrada pretendida debe ser efectivamente necesaria para la consecución del resultado pretendido, ha de ser apta o idónea para lograr el fin perseguido.

Dicho lo anterior, toda prueba obtenida por la Administración en un registro domiciliario, bajo el amparo de una investigación de actuaciones ilegales desarrollada por cualquier entidad, sin haber obtenido la preceptiva autorización judicial, obviamente son pruebas ilícitas, dando lugar a la anulación de cuanta actuación inspectora derive de aquellas. Al hilo de lo anterior, hemos de tratar la cuestión del “factor sorpresa” consistente en la intromisión en el domicilio que lleva a cabo la Inspección de Tributos para evitar el posible riesgo de destrucción de pruebas por parte de un contribuyente para ocultar determinadas actuaciones ilegales, no

constituiría justificación suficiente para que un Juez autorice la entrada de la Administración en dicho domicilio, por no considerarse proporcionada (en virtud de la STS de 10 de octubre de 2019)¹⁹.

Por lo que respecta al tema del consentimiento, se establece que la mera falta de oposición a la intromisión en el domicilio, por parte del obligado tributario, no puede considerarse como un consentimiento tácito. Y, por otra parte, si, en principio, se considera nulo el consentimiento dado por error, violencia, intimidación o dolo, también habrá de estimarse que será nulo el consentimiento prestado por la vía de la ocultación de un dato relevante que, de haberse sabido, el titular no hubiera dado su permiso para llevar a cabo la actuación en el domicilio. A todo esto, el Tribunal Constitucional añade que lesiona el derecho a la inviolabilidad del domicilio la situación en que los socios administradores de una sociedad mercantil hubieran dado su consentimiento, sin que hubiesen sido informados de la posibilidad de oponerse a la actuación que los mismos funcionarios de la Administración fueran a llevar a cabo, actuando sobre la base de una autorización administrativa²⁰.

Por último, es muy relevante matizar la cuestión de la autorización del delegado especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). En relación con esto, y atendiendo a la necesaria protección de la inviolabilidad del domicilio como derecho, y a luz del artículo 141 de la antigua LGT de 1963, se establece que, partiendo de una entrada y registro realizado por la Inspección de Hacienda en el domicilio social y en las oficinas de la sociedad ligada a la dirección de la misma empresa, y en las que se custodiaban los documentos referidos a su actividad, no habiendo obtenido autorización judicial, en presencia exclusiva de empleados y sin haber dado su consentimiento los legales representantes, no bastaría con la autorización del delegado especial de la AEAT, ni del Departamento de Inspección

¹⁹ Vid. CALVO VÉRGUEZ, J., “La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad. Análisis de la STS de 10 de octubre de 2019, rec.núm.2818/2017”, *Revista de contabilidad y tributación*, 2020, p. 147.

²⁰ Lo dicho se encuentra manifestado en la STC 54/2015.

Financiera y Tributaria, al haber sabido de las actuaciones de comprobación la Oficina Nacional de Inspección (ONI)²¹.

Así, concluimos diciendo que, generalmente, las intromisiones en el domicilio constitucionalmente protegido requieren mandamiento judicial, sin embargo, el acceso a otros espacios que prohíben la entrada al público pero que no constituyen el domicilio del sujeto pasivo, como almacenes o depósitos sólo necesitarán de autorización del delegado especial de la AEAT competente según las actuaciones que se desarrollen.

²¹ También viene siendo apreciado por CALVO VÉRGUEZ, J. “La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad”, *op. cit.*, p.155.

6. LA ENTRADA Y REGISTRO EN LOS PROCEDIMIENTOS DE INVESTIGACIÓN TRIBUTARIA

6.1 Examen de la competencia jurisdiccional

6.1.1 Diferencias entre delito fiscal e infracción administrativa

En primer lugar, a la vista de poder analizar la competencia del juez, habría que distinguir entre los conceptos de delito tributario e infracción administrativa.

En términos generales, la comisión de un acto contrario al ordenamiento fiscal puede constituir un ilícito penal o administrativo. En este sentido si dicho acto se encuentra tipificado como tal en el Código Penal supondrá un delito fiscal, mientras que, si no lo estuviera, nos encontraremos una infracción administrativa. Esto supone que las dos figuras se originan por la existencia de una infracción del ordenamiento fiscal, pero sólo excepcionalmente dicho incumplimiento constituye delito, lo que supone hablar de delito fiscal; mientras que en la mayor parte de las ocasiones es exclusivamente una vulneración fiscal, pero sin llegar a ser constitutiva de delito alguno, hablando así de infracción administrativa.

Sentado lo anterior, la gran diferencia que observamos entre la infracción administrativa y la infracción penal reside en la forma de la comisión. En este sentido, mientras que las infracciones administrativas se pueden castigar a título de simple negligencia, sin que suponga nada más; el delito fiscal requiere que al realizar la conducta punible el sujeto lo haga con ánimo de defraudar, es decir se requiere una actuación dolosa. Así, independientemente de la cuantía que haya dejado de ingresar el sujeto pasivo o del beneficio fiscal que haya obtenido indebidamente, no nos encontraríamos ante un delito tributario si no aparece ese ánimo de defraudar.

Por otro lado, también adquiere especial relevancia la cuantía defraudatoria. En este sentido, si la cuota defraudada no es superior a la cantidad de ciento veinte mil euros, aunque haya actuado con la intención de causar un perjuicio económico a la Hacienda Pública (con dolo), no tendrá la consideración de delito fiscal, constituirá una mera infracción administrativa.

Es obvio que, por su importancia, procede incidir en mayor grado en los delitos fiscales, los cuales suponen que su comisión requiere conocimientos y destrezas especiales. En ellos, es muy frecuente, que el defraudador cuente con un asesoramiento especializado en la materia a través del cual le permite rodear los márgenes de la ley, invirtiendo la apariencia de su conducta, y de esta manera, siendo aquella ilegítima, simular la legalidad de la misma; o también creando obstáculos de manera que entorpezcan la persecución de estos delitos o impidan la práctica de su prueba. Además, como ya hemos visto, para considerarse como tales, es imprescindible el simbólico daño material ocasionado mediante estas defraudaciones, daño que, a su vez, va en aumento a cada año que pasa²².

Una misma conducta nunca podría considerarse a la vez como infracción administrativa y delito fiscal. Ante esto, la Ley General Tributaria, de 17 de diciembre de 2003, es muy clara cuando señala que, cuando las infracciones pudieran ser constitutivas de delito, la Administración deberá privarse de seguir adelante con el procedimiento, hasta que el Juez dicte sentencia; por lo que estando el procedimiento sub iudice se ha de paralizar el procedimiento administrativo sancionador.

Desde un punto de vista puramente formal, la diferenciación practicada entre delito fiscal e infracción administrativa, además de tener importantes consecuencias para el contribuyente, afecta, como es lógico, al órgano competente en su tramitación y resolución.

Así, para la investigación y persecución de los delitos fiscales, los órganos competentes son los Tribunales de Justicia, mientras que para las infracciones administrativas es la Administración Tributaria. Por tanto, en el caso de delitos tributarios se seguirá un procedimiento sancionador conforme a las reglas del derecho penal; mientras que en el ámbito de infracciones administrativas conforme al derecho administrativo. Abundando en esa diferenciación hemos de hacer hincapié en las consecuencias que conlleva cada uno de ellos, así el expediente administrativo concluirá, en su caso, con la imposición de una sanción administrativa, mientras que,

²² “Primer informe del observatorio administrativo previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal”. *Convenio entre la Agencia Estatal de la Administración tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia*, 2006, p. 8.

en el caso de los delitos fiscales, dará lugar a la imposición de una pena. En ese mismo sentido, las infracciones administrativas nunca podrán ser castigadas con sanción alguna privativa de libertad, en contraste con el delito fiscal que sí que puede conllevar una pena de esta naturaleza.

En el caso de que el Tribunal de Justicia, al juzgar una actuación como delito fiscal, siendo el órgano competente en esa materia, no observe la concurrencia de delito, el caso volverá a la Administración para continuar con el procedimiento sancionador, pero ahora como infracción administrativa, sobre la base de los hechos probados en el proceso judicial anterior.

Centrándonos en la regulación del delito fiscal o tributario, se contempla en el artículo 305 del Código Penal, en su apartado 1:

“1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”.

Por otro lado, el artículo 305 CP, en su apartado 4 contiene una exención de responsabilidad penal cuando la persona que haya realizado la infracción regularice la situación tributaria, siempre y cuando haya sido antes de que la Hacienda le comunique el comienzo de las actuaciones de investigación referidas a la determinación de las deudas objeto de la regularización; o que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica Foral o Local interpusiera querrela o denuncia, o bien antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción lleven a cabo actuaciones que le permitan conocer el inicio de diligencias.

6.1.2 Otras cuestiones de especial relevancia: el informe de la Administración Tributaria, consideración de sus funcionarios y valoración de la información facilitada por el obligado tributario.

En cuanto al inicio del procedimiento, la Administración tributaria deberá remitir al Ministerio Fiscal o al órgano judicial que corresponda el respectivo expediente sobre el caso, cuando ésta considere que concurren indicios suficientes para considerar los hechos como constitutivos de delito.

El informe que remite la Administración Tributaria tendrá una doble función; en primer lugar está destinado a la iniciación del proceso penal, este informe previo emitido por la Administración tiene la consideración de denuncia, esto es, contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal; y en segundo lugar, dentro del proceso y en la fase de juicio oral, el informe presenta el valor probatorio de una prueba documental libremente apreciable por el Juez²³.

En lo que se refiere a su valor probatorio, en materia penal, la presunción de veracidad de las actas y diligencias cesa ante la presunción de inocencia contenida en el artículo 24 CE, y esto significa que, como prueba documental se somete a ratificación y contradicción y termina integrándose en el conjunto de pruebas documentales practicadas en el juicio oral y que deben ser evaluadas por el Juez. Valor probatorio que es totalmente opuesto a lo ocurrido en materia administrativa, en la que, según el artículo 144.1 LGT: “las actas extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”. Y en su apartado 2 señala que los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección de la Administración son presumidos veraces y únicamente podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

²³ “Primer Informe del Observatorio Administrativo previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal”, *op. cit.*, p. 24.

Por otro lado, los funcionarios de la Administración tributaria podrán intervenir en el proceso penal como testigo, testigo-perito o simplemente perito²⁴.

En calidad de testigo, intervendrán aquellos funcionarios que declaren solamente acerca de los actos de comprobación e inspección que ellos mismos llevaron a cabo en el procedimiento administrativo en el cual detectaron los indicios delictivos.

En segundo lugar, interviene en el proceso como testigo-perito, aquellos que no solo se dedican a declarar acerca de hechos conocidos sobre el caso, sino que también contribuya, a requerimiento del Juez correspondiente, proporcionando sus opiniones y críticas como expertos que son en la materia que corresponda.

Finamente, participarán en calidad de perito aquellos funcionarios, que, no habiendo practicado actuaciones materiales de indagación, intervengan mediante su cooperación a la emanación del expediente que presente indicios de delito. Además, como peritos que son, la jurisprudencia ha puntualizado su imparcialidad e independencia para poder participar en dicha causa, porque al ser funcionarios, naturalmente, no deben tener interés personal en el proceso penal, sino prestarse con objetividad a los intereses generales.

En otro orden de cosas, una situación muy controvertida es la cuestión referente a la utilización en el proceso penal de los datos que el obligado tributario proporciona sobre sus actividades y movimientos y el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. En este sentido, la LGT establece que el contribuyente estaría obligado a aportar los documentos y todos los datos cuya entrega solicite la Administración tributaria, imponiendo una sanción en caso de incumplimiento. Toda la información contenida en dichos soportes, integra posteriormente el informe que, en el proceso penal, puede llegar a constituir la única prueba documental para condenar por delito tributario, como ya se ha explicado con anterioridad.

Acerca de esta cuestión, se manifestó el Tribunal Constitucional, en 1990, en más de una sentencia, señalando que dicho deber de los obligados tributarios a aportar o exhibir los libros contables en el procedimiento inspector no era contrario, ni infringía el derecho a no declarar contra sí mismo; y que el primero únicamente se debía a la

²⁴ RUIZ GALÁN, J. y DE LA CÁMARA CHICO, P., *Comentarios a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Aranzadi, Cizu Menor, 2022, p. 581.

necesidad de garantizar el cumplimiento de la labor del deber constitucional de contribución al sostenimiento de los gastos públicos²⁵.

Teniendo en cuenta la jurisprudencia, podemos referirnos a la STC 76/1990, de 26 de abril, la cual reconoce que los documentos que se exige presentar es únicamente a efectos de acreditar y conocer la situación económica del obligado, y que no tiene que ver, ni implicaría una vulneración del derecho a no confesarse culpable ni declarar contra sí mismo. O según se indica en muchas otras sentencias “Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (por ejemplo: control de alcoholemia) no puede considerarse contrario a aquellos derechos”²⁶.

Finalmente, el Tribunal Supremo ha establecido que el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable solamente tiene vigencia en sede judicial, pero no en la administrativa, lo que conlleva a que la información recopilada mediante esos documentos en el procedimiento inspector solo pueda aportarse como prueba en el proceso penal.

²⁵ Vid. en BERNABÉU SEVILLA, B., “La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva”, *Revista Quincena Fiscal* núm. 13, 2021, pp. 63-85. En este sentido la STC 76/1990 al establecer que: “Este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar, que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo ‘se produciría una distribución injusta en la carga fiscal’, pues ‘lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar’”.

²⁶ Dicha comparación aparece mencionada, entre otras, en las SSTC 103/1985, 145/1987 y 22/1988.

6.2 Aspectos procedimentales que regulan la intervención del juez en función del tipo de procedimiento

6.2.1 Solicitud de entrada y registro

a. Aspectos generales

Primeramente, hay que matizar que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio solo puede ser restringido a través de autorización judicial, obviamente, quitando los supuestos de flagrante delito y los contenidos en el artículo 55 CE relativos a la suspensión de derechos fundamentales.

La resolución judicial se entiende constitucionalmente, por un lado, como un mecanismo limitador, al invalidar la prohibición de entrada del morador, pero también garantizador del derecho, ya que asegura la intervención del poder judicial en materias relacionadas con la inviolabilidad del domicilio. Así, hoy en día, no es posible la realización de entradas domiciliarias por decisión de ningún particular ni ninguna Administración pública; sino que todos aquellos que tengan la intención de entrar (o registrar) un domicilio, tienen la obligatoriedad de acudir a un órgano judicial y adquirir la correspondiente resolución judicial²⁷.

No obstante, años después de la aprobación de la Constitución, el propio Tribunal Constitucional ha dado en más de una ocasión a entender que la regulación de este derecho fundamental en nuestro país es “rigurosa”, apartándose así de la de las Constituciones alemana e italiana²⁸.

En todo caso, el órgano judicial competente, para conceder la autorización judicial, debe analizar los motivos que se invocan como justificación de la entrada domiciliaria, estudiar las normas legales de referencia, y, especialmente, considerar si supera un triple juicio: el de idoneidad de la medida con respecto del fin buscado, es decir que se dé un riesgo real de dañar un bien jurídico en caso de no adoptarse; el

²⁷ Véase en MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, p. 251.

²⁸ En la STC 160/1991 manifestó que: “esta enumeración viene a separarse de regulaciones constitucionales de otros países que se remiten, para las excepciones al respecto, a los casos y las formas establecidas por la ley (caso del art. 14 de la Constitución italiana) o aceptar la posibilidad de que órganos no judiciales acuerden la entrada forzosa en un domicilio, en supuestos de urgencia (art. 13.2 de la Ley Fundamental de Bonn). *Vid.* también en STC 126/1995.

de necesidad, lo que viene siendo que no exista otra medida más moderada con la que alcanzar el fin pretendido; y el de proporcionalidad, por el que han de ponderarse los beneficios que implica la adopción de la intromisión para alcanzar el fin que se pretende frente al sacrificio del derecho fundamental al que se refiere. Es primordial que el juez competente lleve a cabo todo ello, ya que, de no hacerlo, daría lugar a una privación desproporcionada del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

En lo relativo al aspecto formal de la autorización judicial para lograr la entrada, hablamos de dos cuestiones diferentes: Por un lado, la referida a la oportunidad contenida en el artículo 8.6 LJCA dirigida a permitir la entrada domiciliaria de los Órganos de Inspección en ejecución forzosa de actos administrativos; y por otro lado, la referente al comienzo de inspecciones financieras mediante la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido.

En cuanto a la primera, según señalan el artículo 91 LOPJ y el anteriormente mencionado de la LJCA, el Juez de lo Contencioso solo podrá emitir autorización de entrada cuando proceda la ejecución forzosa de los actos administrativos, aunque esto no opera en casos que impliquen el ejercicio de actos de inspección, por cuanto estos desbordarían el término “ejecutar un acto administrativo definitivo y susceptible de ejecución con que se define la competencia del juez”.

Aquí el art. 8.6 de la LJCA parte de que el procedimiento de inspección da comienzo en el momento de la elaboración de la solicitud de entrada, aunque realmente no empieza hasta el momento en que se informa al contribuyente, ya que “sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañar a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de las pesquisas tributarias, por falta de competencia”²⁹.

Haciendo referencia a la segunda cuestión mencionada, se centra en resolver si es necesario que los órganos jurisdiccionales tengan que esperar a que el obligado tributario manifieste su negativa a la entrada en el domicilio; y acaba afirmando

²⁹ *Vid.* en STS 1343/2019 de 10 de octubre y STS 1231/2020 de 1 de octubre. Ésta última viene diciendo, como ya hemos indicado, que: “la autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, 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”.

expresamente que, en base al mismo artículo, el juez es competente para autorizar la resolución judicial con anterioridad al asentimiento del obligado tributario cuando resulte “un riesgo de tal oposición”³⁰.

Al margen del artículo 151.2 LGT³¹, vemos como la realidad muestra otra cosa, y es que los actos de inspección van de la mano de una autorización judicial. Así, el paso inicial sería conseguir el consentimiento del obligado para introducirse en su respectivo domicilio, debido a que la obtención de una autorización judicial no excusa a los órganos de inspección de buscar el consentimiento del afectado con anterioridad de realizar la entrada forzosa en el domicilio del obligado tributario³².

A modo de pincelada (ya que más adelante las analizaremos más ampliamente), decimos que las inspecciones sorpresa, siempre y cuando no se modifique la LGT, solo se permitirán en cuanto que la resolución judicial “se encuentre conectada a un procedimiento de inspección concreto y ya formulado en su fase interna- carga en plan, acuerdo y confección de la comunicación de inicio”³³. Solo de esta forma, ha sido a través de la cual el Tribunal Constitucional ha considerado que, en función de las circunstancias del caso del que se trate, y siempre atendidas por el juez, pueda proceder la entrada en el domicilio sin dar parte a su titular del comienzo del procedimiento inspector, con la condición de hacerse en el momento de solicitud de la entrada en aquel.

Teniendo en cuenta numerosas sentencias, entre ellas la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019, se establecen diversas pautas acerca de la autorización judicial que consiente las intromisiones en un domicilio:

³⁰ Art. 8.6 LJCA.

³¹ Art. 151.2 LGT: “La inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales”.

³² Vid. MORENO FERNÁNDEZ, J. I., “Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio”, en *Amici, amico. Estudios en Homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez* (Coord. S. ÁLVAREZ GARCÍA, J. GARCÍA SÁNCHEZ y P. HERRERO DE LA ESCOSURA), Ediciones Universidad de Oviedo, Oviedo, 2017, p. 227.

³³ JUAN LOZANO, A., “El debate sobre la entrada domiciliaria y las actuaciones inspectoras: una lectura personal de las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 y 1 de octubre de 2020; ni tanto conflicto ni tanta urgencia”, *El Derecho.com*, 2020, pp.10 y 11.

- De primeras, no es necesaria la audiencia previa y contradictoria de los titulares domiciliarios.
- La resolución judicial exige la ejecución de un acto administrativo.
- El juez no está facultado para juzgar sobre la legalidad del acto administrativo que requiere de ejecución, sino que lo que tiene que hacer es:
 - a) Garantizar que el sujeto pasivo es titular del domicilio en el que se ha autorizado la intromisión.
 - b) Asegurar que el acto administrativo tenga un aspecto legal.
 - c) Justificar la necesidad de la injerencia en el domicilio.
 - d) Que el derecho a la inviolabilidad del domicilio, se vea restringido solo cuando sea estrictamente necesario.
 - e) Garantiza el cumplimiento del principio de subsidiariedad y el de proporcionalidad.
 - f) Confirmar que en el caso concreto se pidió lícitamente el consentimiento al titular, y que es posible su revocación cuando se quiera.

En la sentencia citada, La Inspección de Tributos solicita al órgano jurisdiccional competente la resolución judicial que permitiera la intromisión en el domicilio, por el solo hecho de examinar si los gastos e inversiones llevados a cabo por una sociedad mercantil, los hizo en cumplimiento de los requisitos legales establecidos o no. Tras esto, y como consecuencia, el Tribunal se manifiesta negativamente, señalando la completa innecesariedad de la medida pretendida, por cuanto bastaba con solicitar a los contribuyentes los datos de la materialización para que la Administración pudiera efectuar sus funciones de inspección y constatación, y a través de esto llegaría al mismo resultado, pero con medios menos gravosos.

Esto nos lleva a la conclusión de que, el Tribunal Supremo señala que lesionar el artículo 18.2 CE sería una regla excepcional y que, teniendo en cuenta todo lo dicho anteriormente, solo sería posible en la medida en que no pueda aplicarse al caso concreto ningún otro medio para conseguir el objetivo querido por la Administración Tributaria.

Sin embargo, también se estimó que pueden darse algunos casos en los que concurren determinadas circunstancias exigentes, que requieren la actuación policial inmediata,

lo que dará lugar a la posibilidad de entrar en los domicilios al margen de todo mandamiento judicial. Estas circunstancias excepcionales son las siguientes:

- a) Cuando se tratara de un delito grave,
- b) se pensara justificadamente que el sospechoso se encuentra armado,
- c) hay una muestra fundada de motivo verosímil,
- d) se tienen fuertes indicios para pensar que el sospechoso está en ese local,
- e) se estima probable que éste huya, si no es rápidamente detenido,
- f) se entra pacíficamente,
- g) Y se entra de noche, por cuanto si, finalmente, supone una mayor intromisión, se podría objetar la imposibilidad de obtener la resolución judicial.

b. Contenido de la solicitud de entrada y registro

Si analizamos el contenido mínimo que debe de integrar la solicitud de una autorización judicial de entrada, hay que hacer referencia a una multitud de elementos:

- La identificación del obligado tributario, indicando de forma clara y precisa su identidad.
- La especificación del lugar en el que se pretenda la entrada o registro; además de la descripción de los distintos inmuebles y dependencias que fueran a ser objeto del acto de entrada.
- La comprobación de que la finca que se pretende inspeccionar constituye el domicilio del obligado tributario. Señalando, a continuación, si la finca constituye su domicilio fiscal, y por tanto comprobando si figura como tal en las declaraciones tributarias, y en su caso, en la censal; o integra su domicilio social, teniendo que comprobarlo en el Registro Mercantil. En el caso de no tratarse de ninguno de los dos, habrá que hacer una referencia a la relación del obligado con el lugar en cuestión y las razones que expliquen que se pretenda entrar en el mismo³⁴.

³⁴ ALONSO MURILLO, F., “Instrucción Julio 2011 sobre entradas domiciliarias por la inspección de los tributos”, p. 17 (ejemplar manuscrito).

- Si anteriormente ya se hubiera intentado la entrada, y el obligado no hubiera consentido ya sea expresa o tácitamente, o bien, no se encontrara en ese momento ninguna persona legitimada para poder consentir, habrá que incluir la fecha y las circunstancias de la revocación del consentimiento y copia de la diligencia correspondiente.

En este punto es muy importante indicar, que en el caso de que haya posibilidad de obtener la autorización de entrada en el domicilio el mismo día que se denegó el acceso, con el fin de evitar la destrucción de pruebas (“factor sorpresa”), se indicará de forma expresa que dicha solicitud se tramite urgentemente y sin previa audiencia al interesado, en todo caso exponiendo las razones de la urgencia.

- En caso contrario al anterior, si no se hubiese solicitado previamente consentimiento y se hubiera procedido directamente con la solicitud de la autorización judicial, se habrán de exponer los motivos que expliquen haber actuado de esta forma.
- Al hilo de lo anterior, si se llega a la conclusión de que la previa audiencia al interesado pudiera suponer la desaparición o destrucción de pruebas se omitirá con el fin de preservar la eficacia del proceso.
- En lo que respecta a la motivación de la solicitud debe manifestarse que la entrada pretendida lleva la finalidad de llevar a cabo actuaciones inspectoras.
- En la misma motivación, se debe determinar la proporcionalidad de la actuación, o lo que es lo mismo, que el acto sea necesario para lograr el objetivo perseguido, lo que implica, además, que no tengan lugar más restricciones de las estrictamente necesarias para su ejecución. El derecho a la intimidad y privacidad se verá mayormente limitado cuanto más elevado sea el número de funcionarios que intervengan en la entrada o registro del domicilio; de manera que el Juez competente deberá acordar el número de funcionarios participantes, ponderando su proporcionalidad, en función de las actuaciones que se vayan a efectuar.

En este punto, tomamos como modelo la STC 22/1984, muchas veces criticada, más que por estimar que la inviolabilidad domiciliar entraña un límite a la ejecutoriedad de los actos administrativos, porque provee de un más que discutible contenido a la garantía judicial localizada en el artículo 18.2 CE. Aquí el propio Tribunal lo que reclama es la existencia de un auto judicial *ad hoc* que pondere la necesidad de la entrada domiciliaria, y consiguientemente, la autorice. De esta forma de delimitación

judicial del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio podemos hacer referencia a distintas notas.

Por un lado, desde un punto de vista lógico, conlleva considerar que el órgano judicial actúa, en todo caso, como garante del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (en el marco del artículo 117.4 CE), fuera de su función jurisdiccional³⁵ (artículo 117.3 CE)³⁶. Esto se explica en virtud de que solo las resoluciones judiciales de entrada o registro pueden prevalecer sobre la negativa del titular del domicilio (sin tener en cuenta los casos de flagrante delito y las causas de excepción de orden público), dando paso a la efectiva injerencia en el domicilio para la realización del acto administrativo en cuestión. Lo que significa que, ningún acto administrativo ni Sentencia Judicial podría actuar como título limitador de la inviolabilidad del domicilio, solamente el acto judicial que lo autorice; y como conclusión, no se podría armonizar la función jurisdiccional de los jueces con su labor de garantía de la inviolabilidad del domicilio.

Por otro lado, y a raíz de lo manifestado en la Sentencia mencionada, se posibilitaría la centralización de la función garantista del derecho a la inviolabilidad domiciliaria en un órgano judicial específico, siendo este el juzgado, cuya función es velar por dicho derecho. Y también de ella, deducimos que la obtención de la correspondiente autorización judicial supera a la negativa del morador a que se entrara; por lo que solamente ante la oposición del morador al cumplimiento del fallo de la Sentencia (es decir, ante la falta del consentimiento), el perjudicado debería acudir ante el juzgado o tribunal garante del derecho fundamental, para que éste, a través de la correspondiente autorización judicial, pudiera hacer prevalecer el fallo de la Sentencia sobre la inviolabilidad del domicilio³⁷.

³⁵ MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*, op. cit., pp. 324-325.

³⁶ QUINTANA LÓPEZ, T., “La autorización judicial: Garantía de la inviolabilidad de domicilio y límite de ejecución forzosa de los actos administrativos”, *Revista de Estudios de la Vida Local*, núm. 224, p. 546. En relación con el artículo 87.2 LOPJ, LAFUENTE BENACHES, M., *La ejecución forzosa de los actos administrativos por la Administración Pública*, Tecnos, Madrid, 1991, p. 86.

³⁷ En este sentido la STC 22/1984 establece “no prestar el consentimiento para el desalojo es sólo entorpecer el mandato legítimo de la autoridad. No existe «derecho a no consentir» el desalojo, o, al menos, existe abuso de derecho...”.

En cuanto al contenido material, hay que añadir que, tanto en el auto judicial como en la solicitud de los órganos de inspección viene a ser necesario la aclaración del supuesto ilícito que se ha cometido; y al mismo tiempo que se muestren los riesgos de una posible defraudación tributaria, y, específicamente los indicios a través de los cuales se observe la gravedad y magnitud del caso, especificando el valor aproximado en el que se ha defraudado, así como justificando la necesidad de utilización de este instrumento de entrada o registro y por qué se han considerado ineficaces otros instrumentos que conlleven consecuencias menos gravosas.

Esto implica que el juez no podría conceder la autorización de manera automática³⁸, incluso cuando existiera un Plan de Inspección, sino que los respectivos órganos de inspección deberán probar la proporcionalidad de la entrada o registro en la situación de que se trate. Así, el juez deberá realizar un análisis completo acerca de la proporcionalidad, y la completa necesidad de la entrar en el domicilio constitucionalmente protegido, sin que ello suponga entrar en el fondo del asunto.

Para poder determinar esta proporcionalidad que requiere la actuación de la Administración con respecto al fin pretendido, el juez lo que hace es realizar un triple juicio:

En primer lugar, tiene que existir un juicio de idoneidad el cual supone analizar si la entrada en el domicilio es apta para obtener pruebas que determinen la actividad ilícita, esto es de la práctica del hecho imponible que no se ha liquidado.

En segundo lugar, deberá demostrar por qué la autorización judicial es el único modo de conseguir el objetivo procurado, y también el porqué de la imposibilidad de aplicar otras medidas igual de eficaces que logren alcanzar dicho fin, pero que operen de forma menos invasiva.

³⁸ *Vid.* en la STSJ de Cataluña, de 12 de marzo de 2012 al manifestar que: “es preciso que el auto judicial motive y justifique la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas de los datos ofrecidos”.

En último y tercer lugar, es necesario demostrar que la medida resulte equilibrada lo cual significa que los beneficios que la Administración tributaria pretende conseguir son superiores al perjuicio que les causa³⁹.

En referencia al triple juicio, decir que éste solo es susceptible en vía de recurso contencioso-administrativo, en el momento en el que se impugne el acto administrativo definitivo (liquidación tributaria)⁴⁰. De modo que el juez, independientemente de que no le incumbe controlar la conformidad o no del acto administrativo con el ordenamiento jurídico, aquel solamente comprueba que la entrada en el domicilio resulta adecuada y proporcionada en orden a la eficacia de la actuación administrativa. Todo ello para impedir que el derecho a la inviolabilidad del domicilio quede completamente desnaturalizado, cosa que tendría lugar si el juez quedase limitado únicamente por la versión que, directamente, facilitara la Administración, sin haberlo sometido a examen exhaustivo⁴¹.

Por otra parte, se considera imprescindible la existencia de un procedimiento inspector previo en lo que respecta a la elaboración de un adecuado juicio de proporcionalidad entre la necesidad de entrada al correspondiente domicilio constitucionalmente protegido y el respectivo interés tributario. Procedimiento inspector previo, que ya esté abierto, y cuyo comienzo se haya notificado correctamente al perjudicado, señalando los impuestos y periodos a que afectan la investigación, con arreglo a los artículos 113 y 142 de la LGT. Por lo tanto, se privará al juez por falta de competencia, de adoptar cualquier medida en torno a la entrada en el domicilio protegido objeto de investigaciones tributarias, por la ausencia de ese procedimiento de inspección iniciado con anterioridad.

Otra característica del contenido de la autorización es que no está permitida adoptar la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o simplemente indefinidos. La razón que lo explica, es que nos encontramos ante un suceso de gran entidad como es la limitación de un derecho fundamental, por eso no resulta apropiado que se pueda acordar la entrada o registro para “averiguar qué es lo que

³⁹ Vid. STC 27/2006.

⁴⁰ Vid. FRIAS LÓPEZ, A., “Las autorizaciones judiciales de entrada en domicilio”, *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, núm. 6, 2000, p. 58.

⁴¹ Vid. en la STSJ de Madrid, de 15 de abril de 2013.

tiene el comprobado”⁴², esto es, sin saber la información sospechosa a la que se dirige conocer. Por tanto, decimos que el ejercicio limitador de derechos constitucionales, deberá gozar de una mayor dureza y rigor.

Además, en este sentido, la mayor parte de la doctrina establece que la inexistencia o insuficiencia de motivos que funden la solicitud, llevan al juez a rechazar la adopción de aquella. Así, estos motivos, no será preciso que “tengan la condición propia de pruebas”⁴³, simplemente se requiere que se encuentren fundados y sostenidos por datos objetivos y, por tanto, alejados de meras suposiciones; por ello para que la investigación en curso que pretende la entrada o registro en el domicilio para el descubrimiento de pruebas de rentas sin declarar pueda desarrollarse, será necesario que se tenga una cierta evidencia de que estas pruebas se encuentran localizadas en ese domicilio.

Por último, hay que matizar que tampoco se podrá conceder la autorización de entrada, si se ha tomado como referencia una situación “similar” distinta, en la que se encontraba un sujeto en circunstancias parecidas, comparándola a aquella en la que se halla el titular del domicilio objeto de la investigación que se tiene que llevar a cabo; y ello a través de datos o cuestiones generales o indefinidos originarios de estadísticas o cálculos que se encuentran integradas en otras situaciones, y que a simple vista podrían llegar a funcionar en la que estamos tratando.

El TS declara que el hecho de que la propia Administración conserva esas fuentes fiables de obtención de información, no será suficiente para fundamentar la justificación de la entrada, sino que, para ello, será preciso un análisis subjetivo a mayores del contribuyente (que se está investigando), y específicamente sobre los comportamientos que ha adoptado en respuesta de actuaciones o requerimientos de información exigidos por parte de la Administración. Por cuanto, el Tribunal resuelve que, basar la necesidad de entrada en domicilio en que el obligado tributario no se atenga a estadísticas o datos genéricos u orientados a un sector determinado sin

⁴² DE FRANCISCO MORALES, L., “Cuestiones de interés aprobadas en la Ley 11/2021. Mención especial a la entrada en el domicilio”, *Gaceta Fiscal*, núm. 421, 2021, pp. 6-8.

⁴³ Según la STSJ de la Comunidad Valencia, de 6 de mayo de 2015.

veracidad de las fuentes de obtención, no se estimaría adecuado, siendo conscientes de que nos encontramos ante la restricción de un derecho constitucional⁴⁴.

Finalmente, debemos aludir a que las situaciones en las que está permitido adoptar la autorización judicial de entrada *inaudita parte*, se dirigen a la eventualidad de la negativa de comunicar la diligencia de entrada al titular del domicilio con carácter previo a su práctica. Pero hay que decir que esta posibilidad, no se debe admitir como regla general, sino que destaca por su gran excepcionalidad; así, solo será posible en la medida en la que tanto la Administración, en cuanto a la solicitud, como en el auto judicial, sean capaces de dar razones suficientes para justificar expresamente la necesidad de aprobación de esta diligencia. Al respecto, decimos que, en la medida en la que no se manifiesta ningún tipo de justificación de la necesidad de evitar la comunicación previa de la diligencia de entrada, “se configura la entrada en el domicilio como una suerte de derecho en favor de la Administración, circunstancia no pretendida por el ordenamiento ni reconocida por el propio Tribunal Supremo”⁴⁵.

6.2.2 Modo de acordar la diligencia

c. Actos administrativos y tramitación de la solicitud de autorización judicial de entrada y registro

Aquellos supuestos en los que se considere oportuna la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido del contribuyente para el desenvolvimiento de las actuaciones inspectoras, y además se estime fundamental la autorización judicial de entrada para proceder a ello, ya sea porque el interesado haya declinado o rechazado el acceso a su domicilio o por estimarse necesario pedir directamente la autorización de entrada, el Jefe de Equipo o Unidad al que pertenezcan las actuaciones elaborará un Informe - propuesta de solicitud de autorización judicial

⁴⁴ *Vid.* DE FRANCISCO MORALES, L., “Cuestiones de interés aprobadas en la Ley 11/2021. Mención especial a la entrada en el domicilio”, *op. cit.*, p. 8.

⁴⁵ *Ibid.*, pp. 7 y 8.

de entrada⁴⁶. El Informe en cuestión se destina al delegado cuando haya sido consentido por el Inspector Jefe, especificando necesariamente las circunstancias que se precisan para la autorización judicial y habiendo motivado la conveniencia de la entrada.

Éste debe contener tanto los elementos que el delegado tiene que observar para determinar si solicita la autorización, como aquellos que el órgano judicial competente requiere para decidir si otorga o deniega la solicitud que se practicó.

Hay que decir, que dicho Informe- propuesta sería prescindible en los casos en los que la Inspección pretende entrar en un domicilio constitucionalmente protegido, lo que significa que no sería necesario pedir la previa autorización administrativa del delegado, solamente la autorización judicial de entrada que proceda.

Sin embargo, y a pesar de ser facultativo el trámite anterior en los casos mencionados, resulta recomendable que el delegado consienta la autorización administrativa, porque es frecuente que en determinados locales haya una parte considerada como domicilio constitucionalmente protegido y otras que no tengan esta consideración, formando todas ellas parte del mismo establecimiento.

Esto lleva a que la anulación del auto judicial que pretendiera la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido no vicia las pruebas que se hayan podido reunir en la parte donde no se requería la autorización judicial o, en su caso, el consentimiento del obligado tributario; para ello es preciso que conste en la diligencia una descripción detallada sobre las características del lugar donde se obtuvieron tales pruebas⁴⁷.

Por otro lado, la autorización administrativa se requerirá para los locales no considerados domicilio constitucionalmente protegido. En estos casos se tiene que hacer constar la identidad del obligado tributario y fecha de la carga en Plan de Inspección; señalar si estamos ante una autorización preventiva, y en caso contrario, ya habiéndose dado la negativa a entrar, habrá que indicar cuando tuvo lugar. Finalmente, la descripción del lugar objeto de la investigación tributaria,

⁴⁶ ALONSO MURILLO, F., “Instrucción Julio 2011 sobre entradas domiciliarias por la Inspección de los Tributos”, *op. cit.*, pp. 15 y 16.

⁴⁷ *Ibid.*, p. 16.

especificando los datos a través de los cuales se deduce que no concuerda con la concepción de domicilio constitucionalmente protegido.

Hay que decir que, una vez llevado a cabo este primer acto administrativo de trámite (Informe de Inspector-jefe) que cumple la función de consentir la iniciación del procedimiento de inspección; será necesario un segundo acto administrativo de trámite, que entra en juego después de haberse descubierto un riesgo fundamentado de posible desaparición de pruebas.

Este segundo acto se corresponde con un informe motivado, elaborado por el funcionario de gestión o inspección, y destinado a valorar la necesidad de entrada en un domicilio. De modo que la intromisión procederá, si el funcionario señala que sería imposible seguir con la investigación si la entrada en el domicilio del obligado no se practicara, y además deberá justificar que es la única forma de acceder a la información imprescindible para demostrar la existencia de la obligación tributaria a pagar por el sujeto pasivo⁴⁸.

Posteriormente, y una vez emitido el segundo acto, el Inspector- jefe dicta un tercer acto administrativo que es considerado como una vía excepcional y subsidiaria. Se trata de un acto administrativo de trámite, entendido como cualificado porque, aun siendo un acto previo y preparador del procedimiento, se abstiene de comunicarse al obligado para así no romper con el “efecto sorpresa”, dando lugar a la destrucción de las pruebas. Esto supone que cuando los datos necesarios no hayan sido posibles de recabar vía requerimientos de obtención de información a terceros o comprobaciones previas al propio obligado, procede excepcionalmente la entrada en el domicilio por parte de la Inspección.

En consecuencia, aunque un sujeto, titular de un domicilio, se niegue a la intromisión de la Administración en aquel, ello no impide que se acuerde la entrada y se pida al Juez de lo Contencioso- Administrativo la autorización judicial para efectuarla; siempre y cuando ya se haya dictado el acuerdo de

⁴⁸ *Vid.* en MONTERO LAGO, J. M., “La iniciación del procedimiento de inspección seguida de personación en domicilio”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 136, enero-marzo 2022, pp. 206 y 207.

iniciación del procedimiento de inspección, y emitido el informe por el funcionario que no logró acceder a la documentación fundamental⁴⁹.

En cuanto a la tramitación, si habiendo emitido el Informe- propuesta para la solicitud de la autorización, el Inspector jefe o delegado no considere conveniente dicha solicitud que hiciera posible el comienzo de las actuaciones previstas a través de la personación de la Inspección tributaria en el domicilio constitucionalmente protegido del contribuyente, habrá de plasmarse la negativa en el Informe. Una vez ocurrido esto, habrá que proceder conforme a lo previsto para los supuestos de iniciación de actuaciones inspectoras mediante personación inmediata y solicitando consentimiento para llevarlas a cabo al obligado tributario.

Por lo que respecta, al otorgamiento de la autorización para el acceso a los domicilios atañe a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, según disponen los artículos 91.2 LOPJ⁵⁰ y 8.6 LJCA⁵¹.

También cabe señalar, que el Juez de lo Contencioso no tiene la capacidad de autorizar más de lo solicitado por la Administración Tributaria, ni tampoco podrá por sí solo cubrir sus carencias con iniciativas propias autónomas; lo que quiere decir que el alcance de la diligencia de entrada y registro que el Juez puede acordar va a estar condicionado únicamente por el contenido de la solicitud que haya recibido⁵².

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo competente para autorizarlo será el del lugar donde se encuentre el domicilio en el que se pretenda la entrada, sin

⁴⁹ ALONSO MURILLO, F., “La inviolabilidad del domicilio frente a las actuaciones de la Inspección de los tributos: Análisis de tres pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 189, enero-marzo 2021, pp. 8-12.

⁵⁰ Art. 91.2 LOPJ: “Corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia”.

⁵¹ Art. 8.6 LJCA, además de decir lo mismo que en el art.91.2 LOPJ añade: “Los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán también de las autorizaciones para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos aún con carácter previo a su inicio formal cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición”.

⁵² *Vid.* STC 50/1995.

importar el ámbito de la competencia territorial, ya sea nacional, regional o provincial, del órgano administrativo encargado de solicitar la autorización de entrada.

Hay que decir, que cuando el objeto de la investigación sean varios locales localizados en diversas provincias, y por lo tanto se requiera la intromisión en todos ellos, habrá que acudir al Servicio Jurídico y barajar la idea de que se pueda pedir una sola autorización de entrada para todos los espacios.

d. Requisitos para adoptar la diligencia de entrada y registro

Primeramente, hablar de que a raíz de la reforma de la LGT, modificada por la Ley 11/2021, los artículos 113 y 142.2 de la LGT, actualmente se proponen dos tipos de documentos en conexión con las intromisiones en domicilios: por un lado, un acuerdo administrativo distinguiendo solamente al obligado tributario y los periodos que son objeto de la investigación; y por otro lado una solicitud administrativa que debe estar correctamente justificada y cuya función es motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de la entrada⁵³. Si bien, estos dos nuevos documentos, no solo están presentes para el derecho a la inviolabilidad del domicilio, sino que también lo están para las solicitudes judiciales referidas a los restantes derechos del artículo 18 CE⁵⁴.

Adentrándonos en los requisitos, en primer lugar, el Juez deberá comprobar que dispone de la competencia que se precisa a fin de conocer la autorización⁵⁵.

⁵³ CHOLBI BOSCH, J. L., “La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad”, *Paper* publicado por la Asociación Española De Asesores Fiscales, 2021, pp. 27- 31.

⁵⁴ *Vid.* en ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “La intervención de las comunicaciones como medida de persecución del delito fiscal: análisis de su régimen jurídico”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 177, 2018, pp. 39-71, cuando se refiere al contenido de la solicitud administrativa y del auto del Juzgado de Instrucción, observando la normativa penal, mientras se intervienen las comunicaciones para perseguir un delito fiscal.

⁵⁵ La STC 32/2019 dispone que: “el juez a quien se confiere la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio será el competente según la materia y el proceso de que se trate, conforme a las leyes que determinan la competencia de los distintos jueces y tribunales”. Todo ello, siempre y cuando, el titular no haya dado su consentimiento, no tuviera lugar delito flagrante,

También se requiere el reconocimiento del alcance subjetivo de la injerencia en el derecho fundamental correspondiente⁵⁶.

En orden a acordar una diligencia de entrada en domicilio, se habrán de especificar los concretos funcionarios de la Inspección de los Tributos que procederán a efectuar dicha actuación⁵⁷.

En cuanto a la vertiente objetiva o material, los distintos actos que competen al órgano administrativo son⁵⁸.

1. Manifestar si la intromisión en el domicilio que se procura realizar ha sido dictada por órgano competente para ello y dentro de sus posibilidades; además de que el procedimiento administrativo que lo engloba esté siendo resuelto conforme a derecho, y que se corresponda correctamente con el asunto y el periodo de tiempo que son objeto de la actuación administrativa⁵⁹.
2. Garantizar que el acto precisa de la intromisión en el derecho fundamental.
3. Para decidir los casos en los que procede la autorización judicial *inaudita parte*, que funciona como una excepción en supuestos contados, y no como una regla general, se tendrán que aclarar las

ni tampoco se trate de casos en los que se autoriza estado de necesidad, la entrada en el domicilio solamente puede proceder si lo autoriza la autoridad judicial.

⁵⁶ *Vid.* en SSTC 137/1995 y 50/1995.

⁵⁷ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “La práctica y ejecución material de las invasiones domiciliarias al hilo de la realización de actuaciones inspectoras: examen de su régimen jurídico y de sus aspectos más controvertidos”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 375, 2014, pp. 68-88. En el mismo sentido, la STC 50/1995.

⁵⁸ SSTC 144/1987; 76/1992; y 171/1997, entre otras muchas.

⁵⁹ CHOLBI BOSCH, J. L., “La tutela judicial del derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones ante las actuaciones de la Administración tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 192, 2021, p. 17.

exigencias de interés general a las cuales responde⁶⁰. Esto último es importante, puesto que, si no se justificara razonadamente, la necesidad de la entrada en el domicilio sin previa notificación a su titular, supondría poner en peligro el derecho a la tutela judicial efectiva. Además, esta motivación debe recogerse tanto en la solicitud efectuada por la Administración tributaria como en el auto judicial.

4. Otro extremo, es que la Administración deberá solicitar el consentimiento bien informado del obligado tributario⁶¹, el cual estará en condiciones de poder revocarlo tanto de forma previa, como en el curso de la intromisión, y no por ello se pueda tachar de comportamiento obstruccionista que menoscabe el procedimiento de inspección y requiera ser sancionado.
5. Establecer determinadas medidas cautelares con el objeto de producir el menor daño posible al titular domiciliario. Así, se estima que habrán de adoptar aquellas que resulten menos gravosas a fin de asegurar que la injerencia en el domicilio objeto de la investigación se produzca sin más restricciones de las estrictamente necesarias para llevar a cabo la resolución administrativa⁶².

Hay que decir, que estas medidas cautelares deberán ser aprobadas conforme a las facultades que el art. 146 LGT concede a la Administración, pudiendo consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de bienes o mercancías o productos sujetos a gravamen, así como de libros, registros, archivos o equipos

⁶⁰ Como vemos en la STS 1231/2020 de 1 de octubre.

⁶¹ *Vid.*, tal y como se ha señalado, en la STS 1343/2019 de 10 de octubre.

⁶² ALONSO MURILLO, F., “Instrucción Julio 2011 sobre entradas domiciliarias por la Inspección de los Tributos”, *op. cit.*, p. 25. También en numerosas sentencias, entre otras: las SSTC 76/1992; 50/1995; 171/1997; y la de 136/2000.

electrónicos de tratamiento de datos⁶³. Además, de que dichas medidas tendrán que ratificarse por el órgano judicial en orden a su liquidación (en el plazo de 15 días desde su adopción); no obstante, serán retiradas si desaparecieran las circunstancias que propiciaron su adopción.

6. También habrá de tener en cuenta la necesidad de que la ejecución del acto administrativo no provoque la vulneración de otros derechos fundamentales⁶⁴.

En cuanto a los aspectos temporales, hay que señalar la fecha, hora y duración de la intromisión que se pretende llevar a cabo, no pudiendo quedar a la discrecionalidad única de la Administración⁶⁵.

Por otro lado, y en virtud de la jurisprudencia que ha marcado en este campo en los años 2019 y 2020⁶⁶, para proceder a la entrada o registro de un domicilio se requiere que la autorización judicial contenga;

- en primer lugar, el concreto objeto o propósito pretendido con la actuación;
- determinar los hechos, información, documentación, operaciones o bienes que se procuran observar en el curso de la intromisión; y además si aquellos son pertenecientes a terceros, es decir que no son propiedad del titular del domicilio, habrá que especificar si se cuenta con el permiso de éstos para investigarlos o bien si la autorización los engloba expresamente;

⁶³ Art. 146.1 LGT.

⁶⁴ *Vid.* la STC 171/1997, cuando menciona: “garantizar que la irrupción en estos lugares se produzca sin más limitaciones a los derechos fundamentales de aquellas que sean estrictamente necesarias”.

⁶⁵ A este respecto, la STC 50/1995, señala que “la integridad de los derechos fundamentales no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración pública, por incidir sobre los valores esenciales y trascendentes de un sistema democrático que se configura como Estado de Derecho, con el norte simultáneo de la libertad y la justicia para el respeto de la dignidad de la persona”.

⁶⁶ Como son la STS 1231/2020 de 1 de octubre y la STS 1343/2019 de 10 de octubre.

- acreditar la existencia de indicios objetivos que evidencien la comisión de una defraudación tributaria, detallando esos indicios para tener conciencia de la gravedad y magnitud del acto con el fin de conocer la suma de la deuda tributaria eludida o el importe en que se ha defraudado⁶⁷.

En concreto, abarcando todo lo dispuesto para proceder a la diligencia de entrada en el domicilio, si no se dieran todas estas previsiones en la solicitud administrativa, y consiguientemente la ausencia de motivación suficiente en el auto judicial, daría lugar a la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Por tanto, si se establece la nulidad de un auto judicial quedarían vacías de cobertura legal las actuaciones efectuadas en virtud de aquel, ya que éstas supondrían una vulneración del derecho fundamental⁶⁸.

Una vez dictado el auto judicial habrá de comunicarse tanto al titular del propio derecho, como a cualquier tercero que pudiera estar afectado por la entrada en el domicilio. Comunicación que hará, en la mayoría de las ocasiones, el Letrado de Administración de Justicia y que, además, deberá estar presente en toda la inspección de la Administración que haya sido autorizada por el juez.

Igualmente, al notificar la autorización judicial al afectado deberá proporcionársele información acerca de los recursos que podría interponer contra dicha resolución⁶⁹.

Finalmente, se recibirá el auto judicial autorizando o, en su caso, denegando la intromisión en domicilio ajeno que había sido solicitada por la Administración

⁶⁷ GARCÍA MORENO, A., “Procedimiento. Principio de proporcionalidad y entrada en el domicilio constitucionalmente protegido: la insuficiencia de conjeturas para legitimar la entrada” (STSJ de Madrid, que resuelve el recurso de apelación de 22 de julio de 2015), *Carta tributaria, Revista de opinión*, núm. 10, 2016, pp. 89 y 90; y PEDROCHE SÁNCHEZ, A., “Las entradas domiciliarias o en despachos profesionales por los órganos de Inspección de los Tributos, ¿Una forma eficaz de iniciación de las actuaciones inspectoras?”, *Jornadas Tributarias REAF-REGAF*, 8-11 de 2013, p. 17.

⁶⁸ STS 601/2003 de 25 de abril.

⁶⁹ Art. 248.4 LOPJ: “4. Al notificarse la resolución a las partes se indicará si la misma es o no firme y, en su caso, los recursos que procedan, órgano ante el que deben interponerse y plazo para ello”.

tributaria. Esta decisión deberá ser examinada por el Servicio Jurídico, siendo enviada al jefe de Equipo o Unidad planteó la entrada,

Así, en caso de denegación de la autorización judicial para la entrada domiciliaria, se plasmará la respuesta negativa del órgano competente en el expediente y se procede según lo dispuesto para los casos que supongan llevar a cabo el procedimiento administrativo a través de su personación, sin notificación previa y solicitando su consentimiento al titular del derecho. Todo ello indistintamente de la posibilidad de interponer los recursos que correspondan por el Servicio Jurídico.

Mientras que, en caso de admisión de la autorización judicial para entrar, es necesaria su verificación para comprobar que los términos en que se haya concedido la injerencia coinciden con lo que se adoptó en el auto judicial⁷⁰. Y si así es, se procederá a la práctica de la diligencia correspondiente de entrada o registro.

Al margen de esto, y en el caso de su práctica y posterior declaración de nulidad de la resolución judicial de entrada y registro en domicilio, sólo decir de forma indiciaria las consecuencias de la misma en orden al material intervenido. Dicha nulidad supondría despojar de cobertura jurídica a las actuaciones administrativas y, en su caso, daría lugar a la devolución de todos los documentos incautados. No obstante, la imposibilidad de quedarse con lo incautado no implica actuar como si lo ocurrido no hubiera tenido lugar, porque la Administración es conocedora de información tras haber analizado ciertos datos y examinado los soportes informáticos; por lo que aquello que ya ha sido consumado no podrá suprimirse⁷¹. La información que la Administración ha obtenido y tiene en su poder, podrá ser utilizada, a efectos probatorios, según lo establecido en el procedimiento administrativo o jurisdiccional en que la Inspección de Hacienda busque servirse de ella.

⁷⁰ ALONSO MURILLO, F., “Instrucción Julio 2011 sobre entradas domiciliarias por la Inspección de los Tributos”, *op. cit.*, p .20.

⁷¹ *Ibid.*, pp. 21 y 22.

6.2.3 Práctica de la diligencia e intervención posterior del juez

Con carácter previo hemos de recordar que la diligencia deberá ser practicada de la forma menos gravosa posible, obviamente teniendo en cuenta las causas justificativas que permiten la entrada en el domicilio, ya sea mediando autorización judicial, consentimiento del contribuyente o bien habiendo conocido la comisión de un delito flagrante.

Todo lo relacionado con la entrada será plasmado en una diligencia donde se contenga toda la información relevante. Así, lugar, día y hora en los que la intromisión se haya llevado a cabo; una enumeración de los funcionarios que hayan practicado la entrada; el reconocimiento de las personas afectadas que hayan atendido a la Administración; el hecho de haberse o no solicitado previamente el consentimiento para entrar al titular y si autorizó a ello o, por el contrario, se negó; y si no hubiera consentimiento, la entrega de copia del auto judicial que admite la entrada, o bien, de comunicación del comienzo de las actuaciones administrativas; además de todo percance que haya podido ocasionarse en la intromisión.

e. Práctica de la diligencia en virtud de autorización judicial

Centrándonos en la existencia de autorización judicial que permita la inspección, la Administración tributaria procederá a efectuar la diligencia de entrada o registro únicamente en el lugar o lugares y en la fecha y horario que se hubieran estipulado en el auto judicial que admitió dicha intromisión.

En cuanto a la entrada de los miembros que forman parte de los cuerpos y fuerzas de seguridad en principio no está permitida (salvo en caso de delito flagrante). Pero cabe la posibilidad de solicitar el auxilio y protección de estos agentes, de modo que si se permitiera en el auto judicial tendrán competencia para acceder al domicilio que se está inspeccionando; aunque, aun así, no resultaría imprescindible su intervención a no ser que se sospeche que se puedan producir graves problemas. Finalmente, cuando el titular del domicilio o cualquier afectado

se negase a abrir la puerta o en caso de que no hubiera respuesta alguna, los órganos administrativos deberán actuar por la fuerza procediendo a la apertura violenta de la puerta, contando con el auxilio de los cuerpos y fuerzas de seguridad.

Una vez dentro, la autorización judicial será presentada al titular del domicilio, o su representante. En caso de que estos estuvieran ausentes en ese momento, se entrega una copia de dicha resolución al encargado o responsable del local, teniendo que firmar un recibí en el original.

Antes de proceder a la entrada de la Inspección, habrá que comprobar que no es el momento ni el lugar en el que estuvieran o pudieran estar presentes clientes de la empresa, ya que, ante todo, se debe evitar ocasionar perjuicios innecesarios al obligado tributario. A este fin, se le permitiría cancelar o aplazar cualquier tipo de cita, reunión o encuentro señalado⁷².

Una vez comprobado esto, la Administración tributaria comenzará a efectuar las actividades inspectoras en el interior del lugar investigado.

Hay que recalcar que la resolución judicial que permite la entrada está normalmente limitada, imponiendo que se ajuste la realización de la inspección a un tiempo determinado. Por ello, se ha de impedir que el obligado tributario pueda manifestar alegaciones o quejas con objeto de impedir que la entrada o registro se lleve a cabo, o en su caso, transcurra el tiempo por el que se había acordado. Esto no significa que no se les permita manifestarse, pero tendrán que hacerlo posteriormente cuando ya se haya examinado el domicilio, según se indique en la resolución judicial.

Sin embargo, y a pesar del plazo fijado en el que la actuación deberá desarrollarse, en algunos casos se pueden suscitar determinadas circunstancias excepcionales que obligan a que la intromisión en el domicilio se alargue en el tiempo, pudiendo solicitar una prórroga de la autorización judicial. Ante esto, se suelen adoptar con antelación determinadas medidas cautelares, normalmente de precinto o depósito.

⁷² *Ibid.*, p. 21.

Es importante que, el jefe del Equipo o Unidad únicamente deberá dedicarse a controlar y supervisar a todo su equipo, ejerciendo una gran labor de mando; por lo que solo se tendrá que preocupar de repartir las actuaciones a realizar entre los diversos miembros y de que no haya tareas sin asignar.

Por otra parte, en lo que respecta a la obligatoriedad de la presencia o no del Letrado de la Administración de Justicia es una cuestión que no aparece expresamente regulada en el plano tributario, y que por consiguiente ha sido bastante discutida. La única norma que regula este asunto es la LECrim, en su art 569⁷³, pero que evidentemente no es directamente aplicable al ámbito de los tributos.

Al respecto, la doctrina se encuentra dividida. De modo que un sector manifiesta como necesaria la presencia del Letrado en todas aquellas intromisiones en domicilios, que una vez que hayan sido autorizadas por el órgano judicial competente, sean desarrolladas por la Administración tributaria. Mientras que el sector opuesto, señala que la intervención del Letrado es obligatoria en un proceso penal en cuanto al *plus de garantía* que le aporta, y que además necesita; y que, en cambio, el procedimiento tributario no requiere para llevarse a cabo.

Esto último lo explican justificando que, en el ámbito tributario, las diligencias adoptadas por la Administración tributaria constan, por sí mismas, del valor probatorio que le atribuye el art. 107.1 LGT⁷⁴.

Aunque, a nuestro modo de entender, y, según señala Benjamín Sevilla, sería oportuno que el Letrado de la Administración de Justicia tuviera que intervenir, además de, para revisar la entrada, para controlar que se ha realizado correctamente (cumpliendo los principios de adecuación, necesidad y

⁷³ Art. 569 LECrim: "... El registro se practicará siempre en presencia del Letrado del Juzgado o Tribunal que lo hubiera autorizado, o del Letrado del servicio de guardia que le sustituya, quien levantará acta del resultado, de la diligencia y de sus incidencias y que será firmada por todos los asistentes. No obstante, en caso de necesidad, el Letrado de la Administración de Justicia podrá ser sustituido en la forma prevista en la Ley Orgánica del Poder Judicial".

⁷⁴ Como dijera FERNÁNDEZ RAMOS, S., "La actividad administrativa de inspección (El régimen jurídico general de la función inspectora)", *Revista de Administración Pública*, núm. 163, 2004, pp. 558-561.

proporcionalidad); lo que incluso podría significar el fin de las entradas arbitrarias o desproporcionadas⁷⁵.

Al margen de lo anterior, en el caso de que, en el domicilio en el que se vaya a entrar se encuentre una caja fuerte o cajón cerrado con llave del que ya tenga conocimiento la Inspección de los tributos, y además ya estuviera reflejado en la diligencia que el obligado tributario se niega a abrir dichos objetos, se requerirá la actuación de un cerrajero para su apertura. Aunque se establece que el cerrajero debe estar presente el menor tiempo posible, por lo que se limitará a abrir aquello que estuviera cerrado bajo llave y deberá abandonar inmediatamente el escenario.

A continuación, abierta la caja fuerte, habrá que seleccionar qué es lo que va a ser incautado de todo lo que se encontraba en su interior; y por el contrario aquello que la Administración no va a retener. Esto se da en aquellos casos en los que pueden contener datos personales sin relevancia alguna para la investigación que está en curso, lo cual debe dejarse en el lugar en que se encontró y en perfecto estado.

En cuanto a la posibilidad del afectado para interponer recurso, el Juez manifiesta en el propio auto que permitió la personación en el domicilio, que la Administración deberá comunicar al obligado el plazo que posee para recurrir dicho auto, generalmente de 15 días, el tipo de recurso que es capaz de interponer y ante qué órgano podrá presentarlo (recurso de apelación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia)⁷⁶. Todo ello, también deberá constar en diligencia.

Además, una vez concluida la labor de la inspección, y ejecutadas las medidas cautelares que se hubieran pactado, se lleva a cabo una diligencia de finalización de la entrada y registro en la cual se ha de hacer constar que la actuación ha terminado, la hora exacta de finalización y aquellos aspectos que resulten de interés para la investigación.

⁷⁵ BERNABÉU SEVILLA, B., “La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva”, *op. cit.*, pp. 63-85.

⁷⁶ ALONSO MURILLO, F. “Instrucción Julio 2011 sobre entradas domiciliarias por la Inspección de los tributos”, *op. cit.*, p. 22.

Igualmente se dejará constancia en diligencia de todas aquellas circunstancias destacables que hayan tenido lugar en el transcurso de las actuaciones.

Por último, la Administración tributaria lleva a cabo la dación de cuentas de dicha personación, comunicando al Juez competente que la permitió, las incidencias y resultados que, como consecuencia de ella, han tenido lugar⁷⁷. No obstante, y aun cuando se hubiera ocasionado algún tipo de incumplimiento o extralimitación en las actuaciones, no se impondrá sanción alguna.

Esta dación de cuentas la realiza la Administración a fin de que el juez competente que admitió la intromisión en domicilio ajeno lleve a cabo, a continuación, un determinado control inmediato *ex post* de las actuaciones, el cual será obligatorio tanto en que el art. 106.1 CE someta a la propia Administración al control judicial de la legalidad de su modo de proceder⁷⁸; como en que en el núcleo de los derechos recogidos en el art 18 CE y en aquel dirigido a lograr la tutela judicial efectiva se encuentra previsto que el juez cumpla su función constitucional plena e inmediatamente⁷⁹.

Es importante que dicho control judicial no podrá ejercitarse con posterioridad a la interposición de los correspondientes recursos por el obligado tributario⁸⁰. Y lo dicho, cobra mayor fuerza cuando la personación en el domicilio del contribuyente hubiera tenido lugar mediando autorización judicial, pero sin habérselo comunicado de forma previa al afectado (inaudita parte).

En este aspecto, se pronuncia el TEDH al manifestar que en caso de ausencia de intervención judicial anterior a la entrada o registro dará como resultado que el

⁷⁷ Art. 172.4 RGAT: “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”.

⁷⁸ SSTC 73/1983; y 175/1997, entre otras. Esta última establece que “el control judicial de la medida está garantizado a priori, y lógicamente también durante el desarrollo de la misma...”.

⁷⁹ CHOLBI BOSCH, J.L., “La tutela judicial del derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones ante las actuaciones de la Administración tributaria”, *op. cit.*, p. 22.

⁸⁰ *Vid.* la STC 170/1996, cuando manifiesta que: “el art. 51.5 L.O.G.P., en cuanto obliga a la Administración a dar cuenta de la medida a la autoridad judicial competente, mediante la cual se pretende que el control judicial de la intervención administrativa no dependa del ejercicio por el interno de los recursos procedentes”.

juez deberá realizar un control *ex post facto* acerca de la legalidad y necesidad de la medida adoptada⁸¹. Lo que el Tribunal de Estrasburgo viene a decir, es que la tutela judicial efectiva no puede quedar reducida a una comprobación *ex ante* de la solicitud hecha por la Administración con el objetivo de acceder a un domicilio constitucionalmente protegido; sino que, sobre todo, el juez tiene que estar al tanto de las actuaciones desarrolladas en ese domicilio, y de llevar a cabo posteriormente un control efectivo.

Así, el Tribunal Supremo ha añadido que la dación de cuentas, y por consiguiente también el control judicial posterior, deben estar basados en el principio de buena administración⁸²; y que, además, será objeto del control judicial *a posteriori*, por ser contrario a derecho, el hecho de encontrarse un número excesivo de funcionarios de la Inspección de los tributos en contraste con lo aprobado en el auto judicial.

f. Práctica de la diligencia al mediar consentimiento del obligado tributario

Como ya hemos visto, anteriormente, cuando nos encontramos con que el lugar objeto de la investigación es un domicilio constitucionalmente protegido, se permite la posibilidad de entrar o inspeccionar aquel con la sola autorización judicial que haya sido aprobada y dictada por el órgano jurisdiccional competente, y sin que sea imprescindible haber solicitado con anterioridad el consentimiento del titular del domicilio para acceder a él (caso que explicamos en el punto anterior).

Mientras que, por el contrario, en este subepígrafe, vamos a explicar cómo se desarrolla la entrada en aquellos lugares no considerados como domicilio constitucionalmente protegido, y en los cuales es fundamental solicitar y contar con el consentimiento del obligado tributario, o en ausencia de éste, de la persona

⁸¹ STEDH de 15 de febrero de 2011 (Asunto Heino c. Finlandia), y STEDH de 15 de octubre de 2013 (Asunto Gutsanovi c. Bulgaria).

⁸² *Vid.* STS 635/2021 de 14 de julio.

encargada de la custodia del local⁸³. Aunque, excepcionalmente, se establece que, en caso de que estos sujetos se opongan al acceso al domicilio se prevé que se podrá entrar contando con autorización administrativa del Delegado⁸⁴.

En caso de que la puerta sea abierta por cualquiera de las personas que se encontraran en el interior del local que va a ser examinado, lo primero que hará la Inspección es identificarse y, posteriormente preguntar por el obligado tributario, solicitando su presencia o la de su representante. Una vez presente, le solicitará su permiso con el propósito de acceder al domicilio constitucionalmente protegido.

En este momento, deberá indicarse en la diligencia si se prestó o no el consentimiento, y en caso afirmativo, si consintió el obligado tributario, su representante o, en último término, la persona encargada del local; señalándose también el día, hora y lugar concreto en el que se va a realizar la entrada y las personas responsables de efectuar la misma.

Es necesario recalcar, que, en caso de que el consentimiento sea concedido sin la presencia de su representante, o bien sea prestado por un tercero afectado pero ajeno a la investigación, se produce lo que se conoce como intimidación ambiental lo que puede dar lugar a que dicho consentimiento estuviera viciado por haberse obtenido como consecuencia de la intimidación que puede causar la presencia de los funcionarios y, en su caso, además, de los cuerpos y fuerzas de seguridad⁸⁵.

Además, la diligencia que contiene toda la información acerca de cómo se va a llevar a cabo la entrada, se recomienda que sea respaldada ya en el momento inicial, con el objeto de que, seguidamente, se pase al registro del local. Ya que, no siendo así, lo que podría suceder es que el obligado tributario trate de engañar,

⁸³ Art. 172.5 RGAT.

⁸⁴ DELGADO SANCHO, C.D., “Entrada y registro en el domicilio del contribuyente”, *op. cit.*, p.57.

⁸⁵ *Vid.* LORENZO FERNÁNDEZ, A., “El consentimiento en la diligencia de entrada y registro del investigado no detenido: la presencia de Letrado y la intimidación ambiental”, *UBT Legal & Compliance*, 13 de mayo de 2020. Disponible en: < <https://www.lawyerpress.com/2020/05/13/el-consentimiento-en-la-diligencia-de-entrada-y-registro-del-investigado-no-detenido-la-presencia-de-letrado-y-la-intimidacion-ambiental/>>

no reconociendo que haya prestado el consentimiento a la intromisión en su domicilio.

Una vez prestado el consentimiento por persona competente para ello, el jefe del Equipo procede a desempeñar una función de mando, consistente en supervisar a todo el Equipo que depende de él. Esto quiere decir que no se verá obligado a realizar, por sí mismo, funciones de las que se puedan encargar otros miembros del Equipo; sino que solo se ocupa de hacer un reparto de tareas entre los miembros, hasta no quedar ninguna sin asignar.

En este sentido, se establece que cuando se produce la personación de la Inspección de los tributos en el domicilio podrían tener lugar dos situaciones distintas:

- Por un lado, que la Inspección hubiera solicitado examinar la contabilidad⁸⁶. Si atendiendo a esto, el contribuyente afirma que aquella se almacena en otro local, del que también es titular, la Administración para poder entrar en el nuevo local y poder revisar la contabilidad, deberá solicitar el nuevo consentimiento del obligado tributario.
- Por otro lado, que la Inspección hubiera solicitado la entrega de las facturas y documentos sustitutivos⁸⁷. Si aquí el obligado tributario manifiesta que se encuentran custodiadas por un tercero, la Administración pedirá que se le muestre el contrato en el cual conste dicha afirmación de que no se encuentran en el lugar objeto de la investigación, y por tanto se proporciona un plazo para la aportación.

⁸⁶ DE LA VEGA, B., “La información solicitada por la Administración Tributaria en el marco del procedimiento de fiscalización”, *Derecho y Sociedad*, núm. 27, 2006, p. 128.

⁸⁷ Art 142.1 LGT: “1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes ... y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.”

No obstante, tanto si la contabilidad como las facturas se encontrasen informatizadas, pudiendo acceder desde el propio domicilio en el que inicialmente se pretende entrar, el obligado deberá consentir que se examinen los medios electrónicos donde estén almacenadas⁸⁸.

En cuanto a la finalización de las actuaciones de inspección, hay que señalar que, salvo que el interesado haya consentido expresamente, terminarán al mismo tiempo que lo haga la jornada de oficina. En este caso se permite la posibilidad de que, en caso de que la jornada acabe sin haber podido examinar todo el local y la documentación que se almacenaba en su interior, y con el objetivo de prevenir que el obligado pueda destruir o alterar las pruebas, se permiten acoger medidas cautelares varias.

En este sentido, y teniendo en cuenta el principio de proporcionalidad, sería preciso comunicar al afectado sobre la incautación, precinto o depósito que se van a efectuar, a efectos de que éste decida si le resulta menos gravoso la ejecución de dichas medidas o, por el contrario, que la Administración prosiga con la inspección.

Aunque se establece que, una vez otorgado el consentimiento por el obligado tributario para que la Inspección de los tributos pueda personarse en el local que se trate, nada impide que el obligado pueda revocar dicho consentimiento en cualquier momento. Si la revocación del permiso tuviera lugar, entonces los funcionarios, previamente a la terminación de las actuaciones, pueden adoptar las medidas cautelares que correspondan⁸⁹.

De modo que, solamente será posible la nueva entrada en el mismo domicilio al que se había accedido anteriormente mientras mediaba el consentimiento del obligado tributario, mediante autorización judicial otorgada por el Juez competente.

Finalmente, y al igual que en el caso de la entrada en virtud de autorización judicial, se lleva a cabo una diligencia de finalización de la actuación en la que se

⁸⁸ Como aparece señalado según HIDALGO RUIZ, C., “Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido: especial referencia a los dispositivos electrónicos y virtuales”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 190, 2021, pp. 105-152.

⁸⁹ Art. 146 de la LGT.

ha de hacer constar la hora de terminación y aquellos aspectos que resulten de interés para la investigación, y que no hayan sido reflejados en otras diligencias anteriores.

6.3 Garantías frente a la intervención judicial

6.3.1 Un procedimiento garantista

No cabe duda, a la vista de lo ya manifestado, que toda la normativa regulatoria de la inviolabilidad domiciliaria en el marco de las intervenciones tributarias, no podemos sino calificarla de insuficiente. La inseguridad jurídica que conlleva la falta de una regulación específica exige la concreción de una Ley que regule dichas intromisiones domiciliarias en el marco o como consecuencia de un procedimiento tributario, donde queden plenamente garantizados los derechos del afectado, y más en aquellas entradas domiciliarias que para mantener el efecto sorpresa, carecen del trámite de audiencia al investigado, no debiendo recurrir a la aplicación analógica de las entradas y, en su caso, registros del ámbito procesal penal.

Dicho esto, como no puede ser de otra forma, para completar la escasa normativa al respecto, es la jurisprudencia la que da soluciones e impone las pertinentes garantías que impidan un actuar ilegítimo por parte de la Administración Tributaria, y, por qué no, de los propios tribunales que homologan su actuación.

Así pues, antes de introducirnos en el tema de las garantías frente a la intervención judicial, dejaremos constancia de forma indiciaria, de algunas de las garantías que la jurisprudencia reconoce, y de las que dispone el obligado tributario en el marco de la intervención domiciliaria derivada de un procedimiento tributario.

En este sentido, tomando como modelo la jurisprudencia del TEDH (desde los casos Chappell y Niemietz) , y el impacto que tiene en la doctrina del Tribunal Constitucional, numerosas Sentencias dictadas por este órgano (STC 22/1984, de 17 de febrero o STC 144/1987, de 23 de septiembre, entre otras) determinan la obligación de cumplimiento de garantías y cautelas propias del afectado con objeto de impedir comportamientos arbitrarios procedentes de las actuaciones judiciales, ya sea debido a la falta de audiencia

previa del obligado, imponiendo, además, que la autorización que permite acceder a la Inspección de Tributos a un domicilio ajeno ofrezca todas las garantías y un control suficiente, lo que daría lugar a una armonía entre los intereses particulares y los generales⁹⁰.

En consecuencia, los derechos fundamentales, y en concreto, el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no deben verse afectados significativamente por medidas restrictivas desproporcionadas, sino que, al contrario, el derecho deberá ser limitado en la menor medida posible⁹¹.

Abundando en lo dicho, previamente existen una serie de garantías que poseen los obligados tributarios en el propio procedimiento administrativo. De modo que, el Juez solamente aprueba la solicitud de entrada que le presenta la Administración tributaria en el caso de que se satisfagan todas las garantías del demandado, ya que tiene como objetivo defender los intereses de aquel.

Por otro lado, se encuentran las garantías de las que goza el obligado tributario posteriormente a la práctica de la diligencia de entrada y registro:

- a) El compromiso, bien de la Administración o bien del propio Juez, de comunicar al afectado tanto el Informe redactado en el que se plasman las concretas *circunstancias, incidencias y resultados*⁹² que tienen lugar como consecuencia de la intromisión en su domicilio, como toda la documentación que se haya retenido⁹³. Esto se hace para que el afectado pueda expresar su opinión sobre la veracidad o no del Informe y trasladarla al Juez competente.
- b) Una vez que el Juez cumpla con su función de verificar si la actuación de inspección se corresponde y no excede lo dispuesto en la solicitud de autorización

⁹⁰ Vid. en LÓPEZ SÁNCHEZ, M.E. “Reflexiones acerca de la inviolabilidad del domicilio, al hilo de la STS de 1 de octubre de 2020”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9, 2021, pp. 167-191.

⁹¹ Vid. en la STC 7/1992.

⁹² Art. 172.4 RGAT.

⁹³ El art. 99.7 LGT permite que la Administración Tributaria pueda emitir, de oficio, o a petición de terceros: “los informes que sea preceptivos conforme al ordenamiento jurídico..., en los términos previstos por las leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos”.

judicial que la Administración le presentó, tendrá que emitir una resolución judicial motivada, adoptando la forma de auto, y que así lo manifieste⁹⁴. El Juez tendrá la obligación de notificar el auto al afectado.

- c) Finalmente, y como exponente máximo de las garantías del justiciable respecto a la intervención judicial en la práctica de las entradas y registros en el ámbito del derecho tributario, nos encontramos con los diferentes recursos que caben contra dicha actuación, que, por su importancia, desarrollaremos en el siguiente punto.

6.3.2 Tipos de recursos frente a la actuación judicial como garantía del obligado tributario

Ante la posible vulneración de un derecho fundamental del art. 18 de la Constitución, bien por la propia Administración tributaria como por el propio actuar del órgano jurisdiccional que haya acordado la intromisión en dicho derecho fundamental, caben, en principio tres tipos de recursos:

- 1) El afectado podrá interponer un recurso de apelación contra el auto judicial, mencionado anteriormente, que haya aprobado o rechazado la actuación de inspección, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia que sea competente territorialmente. Esto se hace mediante interpretación amplia del artículo 80.1 de la LJCA⁹⁵, según el cual los autos judiciales dictados por los Juzgados de lo contencioso-administrativo solamente serán apelables en un solo efecto, en los casos en los que aquellos se dicten en procesos de los que pudieran conocer en primera instancia⁹⁶.

⁹⁴ Art. 245.1.b de la LOPJ cuando señala que las decisiones de los Jueces y Tribunales se denominarán: “Autos, cuando decidan recursos contra providencias, cuestiones incidentales, presupuestos procesales, nulidad del procedimiento o cuando, a tenor de las leyes de enjuiciamiento, deban revestir esta forma”.

⁹⁵ Interpretación recogida por CHOLBI BOSCH, J. L., “La tutela judicial del derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones ante las actuaciones de la Administración tributaria”, *op. cit.*, p. 26.

⁹⁶ En función del art. 80.1.d de la LJCA serán susceptibles de recurso de apelación, teniendo en cuenta lo dispuesto en su apartado 1, d) “Los (autos judiciales) recaídos sobre las autorizaciones

Hay que decir, que este recurso de apelación no opera con objeto de decidir sobre el desarrollo de la práctica de la inspección del domicilio, como podría ser por ejemplo el hecho de que en la personación en el domicilio se hayan incautado o no documentos de otra empresa también con domicilio en aquel lugar⁹⁷, o el debate sobre si el hecho de registrar una clínica de medicina estética supondría una vulneración de derecho a la intimidad de los clientes⁹⁸. Sino que, el recurso de apelación tiene como finalidad la verificación de si el auto recurrido respeta las garantías constitucionales requeridas o no.

Por lo tanto, la sentencia que se dicte deberá determinar si confirma o, por el contrario, revoca el auto, dando lugar a su anulación, y consiguientemente a la negativa de usar las pruebas obtenidas en la práctica de la entrada, ni disponer de los bienes incautados. Todo ello, dependiendo de que considere que la resolución judicial ha respetado o vulnerado el derecho a la inviolabilidad del domicilio⁹⁹.

- 2) En segundo lugar, también cabría interponer el recurso contencioso-administrativo de protección de derechos fundamentales ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la comunidad autónoma que corresponda¹⁰⁰. Tiene por objetivo establecer si se ha violado el derecho a la inviolabilidad domiciliaria, bien por el propio acto judicial, o a raíz de un acto administrativo (novedad esta respecto al recurso de apelación visto anteriormente); eso sí, se aleja de debatir sobre asuntos relacionados con la legalidad ordinaria¹⁰¹. En este sentido, teniendo en cuenta su principal finalidad, supondrá un condicionamiento de los motivos jurídicos que se vayan a exponer,

previstas en el artículo 8.6 y en los artículos 9.2 y 122 bis". *Vid.*, sobre el particular, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los tributos*, Ed. La Ley, Madrid, 2007, p. 301.

⁹⁷ STSJ de Cataluña, de 9 de junio de 2016.

⁹⁸ STSJ de Castilla la Mancha (Albacete), de 28 de noviembre de 2017.

⁹⁹ Art. 85.2 LJCA.

¹⁰⁰ Art. 114 y ss. de la LJCA.

¹⁰¹ STSJ del País Vasco, de 7 de mayo de 2009.

de la pretensión articulada en la demanda y del alcance de la sentencia judicial dictada a este respecto¹⁰².

- 3) No podemos olvidarnos de los recursos que caben en la propia vía administrativa, así el propio afectado podrá interponer dos recursos administrativos contra el acto de recaudación tributaria en el curso del que se llevó a cabo la intromisión en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, estos son el propio recurso de reposición ante el propio órgano recaudador, o la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo, en estos casos por la posible vulneración de derecho fundamental pero, como hemos anticipado, exclusivamente por la actuación de la administración.

Pues bien, contra la resolución de estos recursos meramente administrativos, si se desestima la vulneración del derecho fundamental alegado, podrá el afectado interponer el correspondiente recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal competente, pudiendo, como es lógico, dar lugar a la declaración de nulidad del acto resolutorio del procedimiento tributario¹⁰³.

- 4) Para finalizar, es obvio, que el afectado, tras agotar todos los recursos judiciales existentes, podrá interponer el pertinente recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, por violación del derecho a la inviolabilidad del domicilio, como garante máximo de la protección de los derechos fundamentales como reconoce el art. 53.2 de nuestra Carta Magna.¹⁰⁴

¹⁰² CHOLBI BOSCH, J. L., “La tutela judicial del derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones ante las actuaciones de la Administración tributaria”, *op. cit.*, p. 29.

¹⁰³ Como puede señalar el Auto del TS, de 15 de octubre de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo.

¹⁰⁴ Así aparece previsto por ejemplo en la STC 54/2015.

7 TRABAJO DE CAMPO

No es tarea fácil encontrar sólo dos sentencias relevantes en la materia objeto del presente trabajo, son numerosísimas las resoluciones del Tribunal Supremo al respecto, y debo añadir que todas ellas de extraordinario interés, ahora que cuento con ciertos conocimientos sobre la materia que nos ocupa.

A la hora de buscar las Sentencias que considero relevantes para realizar este breve comentario he intentado tratar dos de los temas más controvertidos en las entradas y registros domiciliarias; la cuestión de los “hallazgos casuales”, así como el estudio de la necesidad y proporcionalidad de la entrada en orden a determinar si ha habido vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, y la adopción de dicha medida “inaudita parte”.

Respecto al primero de ellos, tratado en el análisis de la STS 3083/2021, de 16 de junio de 2021, es obvio el interés que suscita el asunto en cuestión. Hay que ver, si en base a la jurisprudencia, los efectos y documentos de terceros obtenidos en un registro autorizado en un domicilio perteneciente a personas físicas o jurídicas titulares distintas de aquellas conlleva un vicio de nulidad; es decir, si aquellos documentos de terceros que hayan sido intervenidos pueden ser utilizados en un nuevo expediente o procedimiento de investigación tributaria, o, por el contrario, se considera que han sido obtenidos de forma ilegal y no pueden ser utilizados a ese fin. Al margen de ver cómo en la actualidad, con carácter general, la jurisprudencia admite los llamados “hallazgos casuales”, es muy interesante ver como fluctúa la fundamentación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia y de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en orden a determinar si los documentos así obtenidos pueden servir de base para iniciar un procedimiento administrativo inspector o sancionador posterior.

El segundo de los temas a tratar, ni mucho menos, tiene un interés menor. Una de las cuestiones más fascinantes en las entradas y registros domiciliarios en el marco de las investigaciones tributarias es el estudio por el juez autorizante del llamado triple juicio, sobre la utilidad, necesidad y proporcionalidad de la medida. Sólo tras ese análisis judicial pormenorizado se puede confirmar si la medida solicitada y concedida se puede considerar vulneradora del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio o, por el contrario, es conforme a ley. En la sentencia estudiada, STS 3286/2019, de 10 de

octubre de 2021, se hace un extenso análisis sobre si la entrada y registro practicada se puede considerar que fue o no proporcionada para la investigación y para el cumplimiento de los objetivos para los que se acordó; también en este caso se hacen patentes las diferencias interpretativas de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, en este caso, de Castilla y León con la de la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Igualmente hace una pequeña referencia respecto al interesante tema de la adopción de dicha medida “inaudita parte”, es decir sin audiencia alguna al titular domiciliario, dentro del mismo juicio de proporcionalidad a realizar por el juez autorizante.

7.1 Análisis de la STS 3083/2021, de 16 de julio de 2021 (núm. recurso: 2778/2020)

Resumen procedimental

Con fecha 21 de enero de 2020 la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia dictó sentencia en primera instancia desestimando el recurso interpuesto por don Belarmino contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 20 de diciembre de 2018, referente a las liquidaciones efectuadas en los ejercicios 2010, 2011 y 2012 y las sanciones derivadas de los mismos.

Contra referida sentencia la representación procesal de Don Belarmino tuvo por preparado recurso de casación ante dicha Sala. Emplazados ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo compareció en tiempo y forma el referido recurrente sustanciándose el recurso de casación.

En dicho recurso de casación el recurrente considera infringidos: la inviolabilidad domiciliaria (art. 18.2 CE), el derecho a la tutela judicial efectiva a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), principios de seguridad jurídica (art. 9.3 CE); así como infracciones de la LOPJ como la preferencia de la jurisdicción penal y nulidad de las pruebas obtenidas vulnerando derechos fundamentales (arts. 10.2 y 11.1 LOPJ); considera igualmente infringidos procedimientos y requisitos imprescindibles contenidos en la LGT así como en 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; finalmente alega vulneración de la doctrina

del TC y del TS sobre prejudicialidad penal¹⁰⁵ así como respecto a la proporcionalidad en la actividad inspectora realizada por la Administración Tributaria¹⁰⁶.

El recurrente, a través de su representación procesal con fecha 11 de diciembre de 2020 interpuso el recurso de casación, basado básicamente en las infracciones antes referidas. Por su parte, el Abogado del Estado, en representación de la Administración Tributaria se opuso al recurso con fecha 2 de febrero del 2021, solicitando la desestimación del mismo al considerar conforme a derecho la actuación practicada.

Objeto del recurso

La cuestión que debía dilucidarse es si la Administración Tributaria puede utilizar la documentación incautada en un registro autorizado por el Juez de lo Contencioso-Administrativo referente a otros investigados, respecto a presuntas irregularidades o delitos tributarios realizados por otra persona o empresa no investigados en ese procedimiento. Es decir, si encontrada documentación referente a un tercero no investigado en el marco de un registro contra personas o entidades investigadas puede utilizarse en perjuicio de aquel. Por lo tanto, al consistir esos documentos en “hallazgos casuales” en la entrada y registro efectuada, hay que ver si los mismos pueden ser tenidos en cuenta.

A modo de resumen de los hechos, se realiza una entrada y registro contra don Edemiro en el marco de una investigación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT referente a unas liquidaciones de IVA de ejercicios 2010, 2011 y 2012 y sanciones derivadas de su impago. En la misma se intervienen documentación referente a pagos realizados al recurrente Belarmino por trabajos realizados a la empresa investigada, pagos no declarados ni por la empresa de don Edemiro ni por Belarmino.

Al mismo tiempo, existía un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública en la que están implicados otros sujetos y en relación a otros impuestos. Dicho procedimiento penal acaba con sentencia absolutoria al considerar que los documentos

¹⁰⁵ A la que hace referencia, en particular, la STC 24/1984.

¹⁰⁶ Violando lo dispuesto en la STS 3262/2015 de 16 de junio, y la STS 1507/2016 de 6 de abril.

obtenidos en el registro domiciliario se habían obtenido vulnerando derechos fundamentales, declarándose en consecuencia la nulidad de dicha prueba documental. Sentencia absolutoria ratificada por la Audiencia Provincial de Pontevedra al considerar, por un lado, que la documentación intervenida se refiere a personas no implicadas en la investigación tributaria por lo que se encuentran al margen de la entrada y registro autorizada; y por otro lado que se han vulnerado requisitos imprescindibles en la práctica del registro como la inexistencia del Acta del mismo, falta de cualquier medida de control respecto al material intervenido, inexistencia de dación de cuenta de las incidencias acaecidas al Juez autorizante, así como de que dicha documentación se refería a terceros al margen de la investigación al objeto de la posible ampliación del registro autorizado.

Por lo que, de admitirse dicho material incautado de terceros no residentes se vulnerarían las garantías para poder limitar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, así como el derecho a la intimidad de aquellos. Igualmente, se consideran infringidas las garantías del propio proceso penal al no realizar la dación de cuenta al Juez, así como privando a éste de realizar el debido juicio de proporcionalidad de la medida acordada.

Argumentación jurídica del caso concreto, con base en la doctrina jurisprudencial y fallo

Hemos de empezar dejando constancia de los razonamientos que, a juicio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia, llevaron a desestimar el recurso interpuesto por D. Belarmino.

En este sentido, dicho Tribunal considera que, al no estar en un procedimiento penal, sino en una autorización de entrada en el marco de unas actuaciones administrativas, no es necesario dejar constancia del nombre de terceros implicados en el auto que lo acuerda, por cuanto en principio aquellos no son los titulares del derecho del art. 18.2 de la CE. Y que en ningún caso dicha actuación genera indefensión al recurrente (sino, en su caso sólo al grupo Lito) ya que éste posteriormente se podrá defender en el marco del correspondiente expediente administrativo o sancionador derivado de la documentación que se obtenga del registro.

Por otro lado, y respecto de la validez de los documentos obtenidos en el registro respecto a D. Belarmino, considera que dichos “hallazgos casuales” deben admitirse a la vista de jurisprudencia de la propia Sala Tercera del Tribunal supremo (STS, de la Sala Tercera

de 6 de abril de 2016), en la que se señala la posibilidad de empezar un procedimiento administrativo de investigación tributaria basado en la documentación obtenida como hallazgo casual “en el marco de un registro practicado de forma regular y conforme a derecho”, y que, a dichos efectos, el auto judicial que autorizó la entrada domiciliaria es conforme a derecho.

Lo que la Sala Tercera del TS viene a exponer, a efectos de justificar la estimación del recurso de casación interpuesto por don Belarmino con motivo de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración tributaria en virtud de la entrada y registro practicados, y basándose en doctrina jurisprudencial:

- En primer lugar, la Inspección de Tributos, a pesar de haber obtenido la autorización judicial que permita la entrada y registro en ese domicilio, no podrá llevar a cabo comprobaciones ni sancionar a un obligado tributario tomando como fundamento fáctico de la obligación que, en teoría, ha ignorado, aquella documentación incautada en virtud de un registro efectuado en el domicilio de terceros, en el caso de que esos documentos retenidos hayan sido considerados nulos en sentencia penal firme por cuanto su obtención suponga una violación de derechos fundamentales.

Además, se establece que incluso no siendo firme la sentencia penal, dicha nulidad se mantiene de conformidad con lo dispuesto en el art.11.1 LOPJ.

- En segundo lugar, dispone que sería disconforme a derecho que los funcionarios de la Administración se extralimiten en su actuación respecto a lo manifestado en la autorización judicial y que, en tal caso, deberá ser controlado ex post por el Juez competente, mediante la dación de cuenta que la Administración deberá llevar a cabo a aquel.

- En tercer lugar, la Administración tributaria deberá comunicar que se han encontrado pruebas relativas a terceros incautadas como hallazgo casual y distinguirlas de las empleadas en la regularización posterior y sanción, con objeto de establecer el alcance y extensión de la prueba nula.

- Finalmente, establece que los hallazgos casuales encontrados consisten en documentación perteneciente a terceros no investigados y referidos a otros impuestos y ejercicios diferentes de los que tenía por objeto la autorización judicial otorgada. Esto implica que, están supeditados en su validez como prueba y en su idoneidad para valer de

base a las actuaciones administrativas y sancionadoras a la validez y regularidad del registro en cuestión; de forma que no solo afectaría a su adopción y autorización, sino que también a la forma en la que se lleva a cabo.

Es decir, en conclusión, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, no interpretó correctamente la jurisprudencia del TS, y más específicamente la Sentencia antes referida (STS, de la Sala Tercera de 6 de abril de 2016). Obviamente los hallazgos casuales encontrados en el marco de una entrada y registro pueden servir de base para iniciar un procedimiento administrativo inspector o sancionador y tendrán plena validez si estos se encuentran “en el marco de un registro practicado de forma regular y conforme a derecho”. Pero dicha conformidad a derecho se refiere, no sólo al Auto judicial que acuerda la entrada y registro, sino a la propia práctica de dicha diligencia por parte de la Administración Tributaria autorizada, ejecución de la entrada de la que la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ prescinde totalmente.

Basta una mera ojeada a la propia sentencia penal de la Audiencia Provincial de Pontevedra para ver la cantidad de irregularidades cometidas en la práctica del registro por la Administración Tributaria, y no hemos de olvidar que los hechos declarados probados en dicha Sentencia penal son hechos probados, y, por tanto, vinculantes en el procedimiento contencioso administrativo del que deriva el presente recurso de casación. Así:

- a) No se documentó en acta alguna la realización e incidencias de la práctica de la entrada.
- b) No se identificaron en diligencia alguna los documentos intervenidos que sirvieron para el procedimiento administrativo de regularización y sanción de D. Belarmino. Tampoco se entregó recibo acreditativo de la incautación documental.
- c) Como mayor y más grave infracción, no se dio cuenta el Juez autorizante de la obtención de documentos al margen de la persona investigada indiciariamente. Trámite absolutamente necesario para que dicho Juez realice un control posterior de la entrada y registro practicada para poder determinar si aquella se adecuó a la autorizada y ver si se ajustó a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad.

Por todo ello, la Sala Tercera del Tribunal Supremo dicta fallo, primeramente, estimando el recurso de casación que interpuso don Belarmino contra la sentencia de 21 de enero de 2020 dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, la cual queda anulada; y, por otro lado, estima el recurso contencioso- administrativo que el mismo Belarmino interpuso contra la sentencia de 20 de diciembre de 2018 que dictó el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia, lo que conlleva la nulidad de las actuaciones de revisión, liquidación y sanción practicadas referidas a los ejercicios 2010, 2011 y 2012 por ser contrarias a derecho.

7.2 Análisis de la STS 3286/2019, de 10 de octubre de 2019 (núm. recurso: 2818/2017)

Resumen procedimental

El día 10 de febrero de 2017 la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León dictó, en primera instancia, sentencia desestimando el recurso de apelación que la recurrente, en este caso una sociedad mercantil, “HULLERA VASCO LEONESA, SA” interpuso contra el Auto dictado por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo número 1 de León que autorizaba la entrada y registro en el domicilio donde residía dicha entidad mercantil en los términos que solicitaba la propia Administración Tributaria.

Contra el referido Auto de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia, por la representación procesal de “HULLERA VASCO LEONESA S.A” se tuvo por preparado recurso de casación ante dicha Sala. Emplazados ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo compareció en tiempo y forma el referido recurrente sustanciándose el recurso de casación.

En dicho recurso de casación el recurrente considera vulnerados: el derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE) por cuanto el Juez competente permitió una entrada innecesaria y desproporcionada; el derecho a la tutela judicial efectiva, la defensa y utilización de los medios de prueba pertinentes al concederse por el Juez de lo Contencioso Administrativo de León la entrada y registro sin previa audiencia al titular domiciliario (art. 24.1 y .2 CE).

La entidad recurrente, a través de su representación procesal interpuso recurso de casación, fundamentado en las vulneraciones mencionadas, y que más adelante expondremos en profundidad. Por otra parte, el Abogado del Estado, representando a la Administración Tributaria, se opuso al referido recurso, y, en consecuencia, solicita su desestimación por cuanto estimaba los hechos conforme a derecho.

Objeto del recurso

El asunto que se plantea consiste, por un lado, en determinar si la entrada y registro en el domicilio de la empresa acordada por el Juez de lo Contencioso- Administrativo de León en base a los términos de la solicitud de la Administración tributaria está justificada,

basándose en que dicha autorización resulta o no necesaria y proporcionada en función de los hechos ocurridos. Es decir, si teniendo en cuenta que la entidad mercantil cometió determinadas irregularidades fiscales, entre otras efectuó dotaciones al “factor de agotamiento” o faltando, presuntamente, determinadas operaciones sin regularizar que han dado lugar a un procedimiento de inspección tributaria iniciado por la AEAT respecto al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 a 2014 e Impuestos sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2011 a 2014, era completamente necesaria e imprescindible proceder a la entrada y registro de dicho domicilio.

Por otro lado, se ha de verificar si la concesión de dicha entrada y registro acordada “inaudita parte”, vulnera derechos fundamentales.

Argumentación jurídica del caso concreto, en base a doctrina jurisprudencial y fallo

En principio hemos de ver los argumentos esgrimidos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León que dieron lugar a la desestimación del recurso de apelación interpuesto por “HULLERA VASCO LEONESA S.A” contra el Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de León.

Así dicha Sala de Valladolid considera, en resumen, que la autorización de entrada y registro era necesaria y proporcionada para la actuación investigadora de la AEAT, dado que, al estar la empresa en liquidación, era prioritario el actuar de esa manera y que su adopción “inaudita parte” era necesario dado que el éxito de la investigación dependía del factor sorpresa, debido a que cualquier conocimiento de la operación por los administradores podía echar a perder dicha investigación.

Dicho esto, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo hace un análisis pormenorizado de la actuación llevada a cabo al hilo de la doctrina jurisprudencial reiteradamente expresadas por el Tribunal Constitucional, Tribunal Europeo de Derechos Humanos y por el propio Tribunal Supremo.

En este sentido, en relación con la justificación de la entrada y registro dicha Sala considera:

- Que la única finalidad de la AEAT para solicitar la entrada y registro era determinar si los gastos, trabajos e inversiones realizados por “HULLERA VASCO LEONESA S.A” para materializar las dotaciones al factor de

agotamiento pendientes de los ejercicios que se estaban comprobando, eran conformes a la ley.

- Que, en virtud del art. 105 de la LGT “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”. Por lo que será la propia “HULLERA VASCO LEONESA S.A” la que tendrá que acreditar todo aquello relacionado con sus beneficios fiscales. Dicho esto, lo lógico es que la propia Administración hubiera requerido a dicha sociedad para que aportara la documentación necesaria para la regularización tributaria y si aquella no lo cumplimenta o presenta documentación no idónea para su acreditación, no tenía que hacer más que incluir en el Impuesto de Sociedades del ejercicio final para reinvertir lo dotado y no reinvertido.
- Es más, no hay explicación alguna que justifique su adopción “inaudita parte”. En el supuesto en el que nos encontramos carece de relevancia el llamado “efecto sorpresa” por cuanto, como ya se ha dicho, es el propio obligado tributario el que tiene la carga probatoria respecto a acreditar la regularización tributaria.
- Por todo lo anterior, es obvio que la entrada y registro autorizada ni es necesaria, ni útil y mucho menos proporcionada, vulnerando, en consecuencia, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Por todo lo anterior, la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo dictó fallo, estimando el recurso de casación interpuesto por “HULLERA VASCO LEONESA S.A” contra la Sentencia de 10 de febrero de 2017 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Castilla y León, la cual queda anulada. Por lo que quedará anulada la autorización de entrada y registro acordada por Auto de 30 de mayo de 2016 del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo nº1 de León con las consecuencias legales correspondientes, incluida la devolución de los documentos incautados en el referido registro.

8. CONCLUSIONES

El profundo estudio que he tenido que realizar sobre la temática objeto de este trabajo me ha abierto a una serie de conceptos y casuísticas que honestamente era prácticamente desconocido para mí.

En un primer momento sólo situándome e intentando comprender los propios conceptos de domicilio, desde su sentido más básico y particular, hasta el más extenso; refrescar y profundizar en el derecho fundamental a la inviolabilidad del mismo, así como al estudio pormenorizado de las actuaciones proscritas por nuestro ordenamiento jurídico.

Para, con posterioridad, bucear en la práctica de las entradas y registros domiciliarios en el marco de las investigaciones tributarias llevadas a cabo por la Administración, con o sin consentimiento del titular domiciliario, y en este ulterior supuesto, con la necesaria autorización judicial.

Finalmente, las garantías del investigado y las medidas de protección frente a la actuación arbitraria de la Administración.

Dicho esto, he extraído las siguientes conclusiones:

PRIMERA. El concepto de domicilio nada tiene que ver con el que consta en la Real Academia Española como: “Morada fija y permanente. Lugar en que legalmente se encuentra establecido alguien para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos”, ni siquiera con el concepto domiciliario propio de otras disciplinas jurídicas, como puede ser el derecho penal.

Su definición en el ámbito propio de este estudio es infinitamente más complicada, así, como ya hemos visto, según el propio Tribunal Constitucional, nos encontramos con un concepto amplio en el marco de las propias empresas o personas jurídicas: “los espacios que requieren de reserva y no intromisión de terceros en virtud de la actividad que en éstos se lleva a cabo; lo que viene a ser los lugares que emplean los representantes de la persona jurídica para desempeñar sus actividades internas”.

SEGUNDA. Si el concepto de domicilio es diferente al usado en otras disciplinas jurídicas, su grado de protección obviamente también lo es. No es lo mismo en el ámbito de una persona física, cuya protección debe ser indudablemente mayor por cuanto afecta al núcleo central de la intimidad privada y familiar, que en el de las personas jurídicas. Así, en éstas, su mayor grado de protección se llevará a cabo en aquellos lugares utilizados por sus representantes o administradores para llevar a cabo sus actividades internas, donde habitualmente se realiza la dirección de la sociedad, y donde se encuentra la custodia de los documentos y soportes de su actividad, mientras que en los establecimientos abiertos al público o dependencias donde no se lleva a cabo la dirección y administración, su protección es sensiblemente menor.

Bajo mi punto de vista, esto estaría completamente justificado, por cuanto, evidentemente, se requerirá de un mayor grado de tutela en aquellas situaciones donde esté presente una vinculación elevada con aquello relacionado con la intimidad de las personas o círculos que engloben su vida privada; o en aquellos otros casos en los que se manejan documentos o información que implican aspectos de la vida privada de otros individuos, como por ejemplo en el caso de clínicas o centros de desintoxicación.

TERCERA. Considero importantísimo el estudio procedimental de la intromisión en esos derechos, es decir, cómo se lleva a cabo la práctica de entradas y registros domiciliarios, ya que la Administración actuante, no en todos los casos, procede de la misma manera.

Aquí debemos diferenciar cuando la Administración tributaria realiza la entrada y registro sin necesidad de autorización judicial, a cuando la autorización es requisito imprescindible; eso sí, el primer caso no quiere decir que la actuación esté exenta de controles y estrictos requisitos, como lo es el consentimiento del titular del derecho, así no vale el otorgado con error, violencia, intimidación o dolo, de igual forma que la falta de oposición no equivale, en modo alguno a un consentimiento tácito.

Cuando la actuación de la Administración tributaria afecta al domicilio constitucionalmente protegido es necesario obtener el pertinente mandamiento judicial, tras la realización por el juez del llamado triple juicio, es decir, deberá ponderar la solicitud en relación con la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida. También, en su caso, deberá estudiar, si así le es solicitado, la realización de la entrada

inudita parte, es decir, sin previa audiencia al titular del domicilio por ser necesario para garantizar el efecto sorpresa de la actuación. Este último supuesto, en mi opinión, debería restringirse lo máximo posible, ya que supone la vulneración de un derecho fundamental tan importante, como es el que estamos tratando, comprometiéndose así ni más ni menos que la intimidad de las propias personas, físicas o jurídicas. Digo esto, porque la propia jurisprudencia nos muestra como en un elevado número de ocasiones en las que se acordó una entrada *inaudita parte* y que posteriormente fueron recurridas por el afectado, terminan por ser consideradas contrarias a Derecho y estimando el recurso.

CUARTA. Creo muy relevante la cuestión de los llamados “hallazgos casuales”, es decir, la obtención en la realización de una entrada y registro domiciliario de efectos y documentación en relación a terceros no investigados en la investigación o expediente administrativo. Es decir, determinar si esos documentos obtenidos están viciados de nulidad y, en consecuencia, no se pueden utilizar y servir de base para una investigación ulterior de esos terceros.

A este respecto hemos de concluir que, como dice la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia, y más específicamente en la STS, de la Sala Tercera de 6 de abril de 2016, obviamente los hallazgos casuales encontrados en el marco de una entrada y registro pueden servir de base para iniciar un procedimiento administrativo inspector o sancionador, y tendrán plena validez si estos se encuentran “en el marco de un registro practicado de forma regular y conforme a derecho”. A lo que se quiere llegar es que, como es obvio y con lo que estoy absolutamente de acuerdo, si la entrada y registro está correctamente autorizada judicialmente en el curso de otra investigación, y su práctica se realizó de conformidad a derecho, sí que son utilizables y no estarán viciados de nulidad.

QUINTA. Como no podría ser de otra forma, tanto la actuación de la Administración tributaria como del propio órgano jurisdiccional autorizante de un acto de intromisión en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, están sujetas a su revisión por otro órgano judicial en el caso de que haya una vulneración de dicho art. 18.2 de la Constitución.

No debemos olvidar que nos encontramos en un sistema jurídico absolutamente garantista, razón de más, como es el caso, cuando la posible vulneración es de un derecho fundamental. Así, no sólo se podrá revisar el propio procedimiento administrativo con los pertinentes recursos en vía administrativa, recurso de reposición y la reclamación económica-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo, y estos a su vez en vía de recurso contencioso-administrativo; sino que igualmente la propia resolución de autorización podrá ser recurrida en apelación; finalmente, estará la protección que establece el propio artículo 53 de la Constitución, como derecho fundamental reconocido en la Sección primera, Capítulo segundo, del Título primero de la Constitución, es decir, el recurso contencioso-administrativo para la protección de derechos fundamentales, así como el recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional.

Para finalizar, ha sido un placer profundizar en estos conocimientos, constatar cómo toda intromisión en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio está absolutamente reglada, y que, como no podía ser de otra forma, la jurisprudencia se encarga de definirla, y, lo que es más importante, de actualizarla al hilo de los tiempos.

Por otro lado, resulta un alivio comprobar que nuestra regulación es de las más estrictas de la Unión Europea en cuanto a la protección domiciliaria, incluso en el ámbito de las empresas. Es necesario impedir que la Administración tenga vía libre para entrometerse en nuestro núcleo más privado de la intimidad, tanto en el caso de la investigación tributaria como incluso penal. Sólo desde un actuar riguroso y debidamente tutelado por los órganos judiciales puede haber una injerencia en un derecho fundamental, debiéndose perseguir toda intromisión arbitraria de la Administración, más propias de otras épocas.

Para acabar, sólo manifestar que, en la investigación tributaria, como en cualquier otra, no caben los atajos, cualquier actuar al margen de la legalidad siempre acaba consiguiendo el efecto contrario, por cuanto no sólo dará al traste con la propia investigación, sino que acabará poniendo en entredicho la propia actuación de las instituciones del Estado y, en consecuencia, el propio Estado de Derecho.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y OTROS RECURSOS

1. LIBROS Y REVISTAS

- ALCÁCER GUIRAO, R., “Artículo 18.2: El derecho a la inviolabilidad del domicilio”, en *Comentarios a la CE* (dirigidos por M. E. CASAS BAAMONDE y M. PIÑERO RODRIGUEZ), BOE, Madrid, 2018, pp. 530-544.
- ALONSO MURILLO, F., “Instrucción Julio 2011 sobre entradas domiciliarias por la Inspección de los Tributos”, pp. 15-25 (en prensa, texto manuscrito cedido amablemente por el autor).
- ALONSO MURILLO, F., “La entrada y registro por la Inspección de Hacienda en el domicilio de los contribuyentes: aspectos controvertidos”, pp.1-22 (en prensa, texto manuscrito cedido amablemente por el autor).
- ALONSO MURILLO, F., “La inviolabilidad del domicilio frente a las actuaciones de la Inspección de los tributos: Análisis de tres pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 189, enero-marzo 2021, pp. 8-40.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “La intervención de las comunicaciones como medida de persecución del delito fiscal: análisis de su régimen jurídico”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 177, 2018, pp. 39-71.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “La práctica y ejecución material de las invasiones domiciliarias al hilo de la realización de actuaciones inspectoras: examen de su régimen jurídico y de sus aspectos más controvertidos”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 375, 2014, pp. 63-88.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los tributos*, Ed. La Ley, Madrid, 2007, p.301.
- BERNABÉU SEVILLA, B., “La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.13, 2021, pp. 63-85.
- CALVO VÉRGUEZ, J., “La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad. Análisis de la STS de 10 de octubre de 2019, rec.núm.2818/2017”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2020, pp.147-155.
- CHECA GONZÁLEZ, C., “La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19, 2010, p. 3.

- CHOLBI BOSCH, J. L., “La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad”, *Paper* publicado por la Asociación Española De Asesores Fiscales, 2021, pp. 27-80.
- CHOLBI BOSCH, J. L., “La tutela judicial del derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones ante las actuaciones de la Administración tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 192, 2021, pp. 17-29.
- DE FRANCISCO MORALES, L., “Cuestiones de interés aprobadas en la Ley 11/2021. Mención especial a la entrada en el domicilio”, *Gaceta Fiscal*, núm. 421, 2021, pp. 6-8.
- DE LA VEGA, B., “La información solicitada por la Administración Tributaria en el marco del procedimiento de fiscalización”, *Derecho y Sociedad*, núm. 27, 2006, pp. 121-128.
- DELGADO SANCHO, C.D., “Entrada y registro en el domicilio del contribuyente”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 122, 2018, pp. 37-62.
- FERNÁNDEZ RAMOS, S., “La actividad administrativa de inspección (El régimen jurídico general de la función inspectora)”, *Revista de Administración Pública*, núm. 163, 2004, pp. 558-561.
- FRÍAS LÓPEZ, A., “Las autorizaciones judiciales de entrada en domicilio”, *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, núm. 6, 2000, pp. 29-64.
- GARCÍA MORENO, A., “Procedimiento. Principio de proporcionalidad y entrada en el domicilio constitucionalmente protegido: la insuficiencia de conjeturas para legitimar la entrada (STSJ de Madrid, que resuelve el recurso de apelación de 22 de julio de 2015)”, *Carta Tributaria, Revista de opinión*, núm.10, 2016, pp. 89-90.
- GÓMEZ REQUENA, J. A., “La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario: un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, en *Derechos Fundamentales y Tributación* (Dir. I. Merino jara), Centro Internacional de Estudios Fiscales, 2020, pp. 285-310.
- HIDALGO RUIZ, C., “Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido: especial referencia a los dispositivos electrónicos y virtuales”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 190, 2021, pp. 105-152.
- JIMÉNEZ, ALEMÁN, A. D., “Artículo 18”, en *Comentarios a la Constitución Española de 1978* (Dir. L. M. CAZORLA PRIETO y Coord. A. Palomar OLMEDA), Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 456-476.

- JUAN LOZANO, A., “El debate sobre la entrada domiciliaria y las actuaciones inspectoras: una lectura personal de las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 y 1 de octubre de 2020; ni tanto conflicto ni tanta urgencia”, *El Derecho.com*, 2020 (publicación electrónica).
- LAFUENTE BENACHES, M., *La ejecución forzosa de los actos administrativos por la Administración Pública*, Tecnos, Madrid, 1991, p.86.
- LÓPEZ SÁNCHEZ, M. E., “Reflexiones acerca de la inviolabilidad del domicilio, al hilo de la STS de 1 de octubre de 2020”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9, 2021, pp. 167-191.
- MARTÍNEZ ALARCÓN, M. L., “Art. 7. Respeto de la vida privada y familiar”, en *La Carta Europea de Derechos Fundamentales. Diez años de jurisprudencia* (Dir. A. LÓPEZ CASTILLO), Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 188-218.
- MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pp. 251- 325.
- MONTERO LAGO, J. M., “La iniciación del procedimiento de inspección seguida de personación en domicilio”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 136, enero-marzo 2022, pp. 197-218.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I., “Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio”, en *Amici, amico. Estudios en Homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez* (Coord. S. ÁLVAREZ GARCÍA, J. GARCÍA SÁNCHEZ y P. HERRERO DE LA ESCOSURA), Ediciones Universidad de Oviedo, Oviedo, 2017, pp. 227-242.
- QUINTANA LÓPEZ, T., “La autorización judicial: Garantía de la inviolabilidad de domicilio y límite de ejecución forzosa de los actos administrativos”, *Revista de Estudios de la Vida Local*, núm. 224, pp. 543-548.
- RUIZ GALÁN, J. y DE LA CÁMARA CHICO, P., *Comentarios a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor, 2022, pp. 579-594.
- ZOCO ZABALA, C., “La garantía de la inviolabilidad del domicilio (Art. 18.2 CE): jurisprudencia (TC, TEDH y TJUE) y legislación”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 121, 2021, pp. 221-249.

2. SENTENCIAS MÁS RELEVANTES Y OTROS DOCUMENTOS.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos:

- STEDH de 16 de diciembre de 1992 (Caso Niemietz c. Alemania).
- STEDH de 29 de abril de 2002 (Caso Pretty c. Reino Unido).
- STEDH de 15 de noviembre de 2007 (Caso Khamidov c. Rusia).
- STEDH de 15 de febrero de 2011 (Caso Heino c. Finlandia).
- STEDH de 15 de mayo de 2012 (Caso: Fernández Martínez c. España).
- STEDH de 11 de julio de 2002 (Caso: Christine Goodwin c. Reino Unido).

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- STJCE de 21 de septiembre de 1989 (Hoescht AG c. Comisión de las Comunidades Europeas).
- STJUE de 17 de agosto de 2018 (Château du Grand Bois SCI c. Etablissement national des produits de l'agriculture et de la mer).

Tribunal Constitucional:

- STC 22/1984, de 17 de febrero.
- STC 50/1995, de 23 de febrero.
- STC 126/1995, de 25 de julio.
- STC 171/1997, de 14 de octubre.
- STC 76/1990, de 26 de abril.
- STC 160/1991, de 18 de julio.
- STC 27/2006, de 27 de marzo.
- STC 32/2019, de 28 de febrero.

Tribunal Supremo:

- Auto del TS, de 15 de octubre de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo.
- STS 1507/2016, de 6 de abril de 2016.
- STS 3286/2019, de 10 de octubre de 2019.
- STS 1231/2020, de 1 de octubre de 2020.
- STS 3083/2021, de 16 de julio de 2021.

Tribunales Superiores de Justicia:

- STSJ de Cataluña, de 12 de marzo de 2012.
- STSJ de Madrid, de 15 de abril de 2013.
- STSJ de Castilla la Mancha (Albacete), de 28 de noviembre de 2017.
- STSJ del País Vasco, de 7 de mayo de 2009.
- STSJ de la Comunidad Valencia, de 6 de mayo de 2015.

3. RECURSOS ONLINE

- ÁLVAREZ BARBEITO, P., “El Tribunal Supremo delimita el derecho a la inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario”, 2021. Disponible en:
<https://www.ga-p.com/publicaciones/el-tribunal-supremo-delimita-el-derecho-a-la-inviolabilidad-del-domicilio-en-el-ambito-tributario/>
- CHOLBI BOSCH, J. L., “La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad”, 2021. Disponible en:
<https://docplayer.es/210575668-Paper-la-reforma-de-la-lgt-y-la-ljca-en-relacion-con-la-entrada-y-registro-en-el-domicilio-por-la-aeat-visos-de-inconstitucionalidad.html>
- “Guía sobre el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Derecho al respeto de la vida privada y familiar”, *European Courts of Human Rights*, 2018. Disponible en:
https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Guide_Art_8_SPA

- LORENZO FERNÁNDEZ, A., “El consentimiento en la diligencia de entrada y registro del investigado no detenido: la presencia de Letrado y la intimidación ambiental”, *UBT Legal & Compliance*, 13 de mayo de 2020. Disponible en: <https://www.lawyerpress.com/2020/05/13/el-consentimiento-en-la-diligencia-de-entrada-y-registro-del-investigado-no-detenido-la-presencia-de-letrado-y-la-intimidacion-ambiental/>

- PEDROCHE SÁNCHEZ, A., “Las entradas domiciliarias o en despachos profesionales por los órganos de Inspección de los Tributos, ¿Una forma eficaz de iniciación de las actuaciones inspectoras?”, *Jornadas Tributarias REAF-REGAF*, 8-11 de 2013. Disponible en: <https://www.economistas.es/Contenido/REAF/ARTICULOS%20REAF/ART%C3%8DCULO%20ENTRADA%20DOMICILIARIA%20INSPECCI%C3%93N.pdf>

- “Primer informe del observatorio administrativo previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal”. *Convenio entre la Agencia Estatal de la Administración tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia*, 2006. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf