



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

Controversial aspects about the inviolability of the residence in tax procedure

Autor/es

Fernando Machín Gutiérrez

Directora

Sabina de Miguel Arias

Facultad de Derecho

2024

LISTADO DE ABREVIATURAS

AET: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

ATC: Auto del Tribunal Constitucional.

AA.VV.: Autores varios.

CE: Constitución Española de 1978.

CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Cit.: Cita.

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

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

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

Pág: Página.

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

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

STSJ: Sala del Tribunal Superior de Justicia.

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

TFG: Trabajo de Fin de Grado.

TJCE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Vid: Véase.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	5
1.1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO	5
1.2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS	6
1.3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO	6
2. DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO	7
2.1. ASPECTOS GENERALES DEL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO	7
2.2. LA PROTECCIÓN AL DOMICILIO EN LA LGT	9
3. REQUISITOS PARA EL ACCESO A UN DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO	14
3.1 CONSENTIMIENTO	15
3.2 AUTORIZACIÓN JUDICIAL	18
3.3 LA ENTRADA EN UN DOMICILIO EN CASOS DE FLAGRANTE DELITO Y ESTADO DE NECESIDAD	26
3.4 LA PRESENCIA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO, ENTRADAS Y REGISTROS ILEGÍTIMOS	29
4. CONCLUSIONES	31
5. BIBLIOGRAFÍA	33
6. JURISPRUDENCIA	35

1. INTRODUCCIÓN

1.1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO

El presente Trabajo de Fin de Grado versa sobre la delimitación del concepto de domicilio y su alcance en el ámbito de las inspecciones tributarias.

Como bien es sabido, el derecho a la inviolabilidad del domicilio está previsto en el artículo 18.2 de la Constitución Española, conforme al cual *“El domicilio es inviolable. Ninguna entrada podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”*.

La ubicación sistemática de este precepto le otorga una especial protección constitucional al ser considerado un derecho fundamental íntimamente relacionado con la esfera personal y privada. Su especial protección, en contraposición con la imperante labor del Estado en su función de control tributario, hacen del tema escogido una cuestión tradicionalmente controvertida.

Con el objetivo de analizar en profundidad el tema, comenzaré delimitando y analizando el concepto de domicilio constitucionalmente protegido, distinguiendo para ello entre personas físicas y jurídicas, basándome para ello en los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo en el ámbito tributario.

A continuación, analizaré los requisitos necesarios para acceder al domicilio constitucionalmente protegido acudiendo a la normativa aplicable y los distintos pronunciamientos jurisprudenciales que han ido desarrollando los requisitos que deben cumplir tanto el consentimiento del obligado tributario, como la autorización judicial.

Una vez analizados los requisitos y desarrolladas las posibles situaciones que se puedan originar, abordaré la figura de la prueba ilícita en el proceso tributario, tratando de dar mi opinión respecto a la ponderación que, en muchas ocasiones, deben de realizar los tribunales sobre el derecho fundamental tratado en el trabajo y el deber de obtención de pruebas por parte de la administración tributaria.

1.2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

La inviolabilidad del domicilio es uno de los temas de mayor actualidad de los últimos años en el derecho tributario español. Los numerosos pronunciamientos de los tribunales al respecto y los constantes cambios provocados por la digitalización no han hecho más que avivar un gran debate sobre la protección de dicho derecho fundamental en el proceso de inspección tributaria. Este hecho ha supuesto un gran aliciente a la hora de elegir el tema de mi trabajo de fin de grado. La extensísima doctrina y la diversidad de opiniones de profesionales del sector me han incitado a decantarme por dicho estudio.

Mención aparte merece el especial interés que durante mis seis años de etapa universitaria me ha suscitado el equilibrio entre los poderes del Estado y la protección de los derechos individuales. La intromisión del Estado en la esfera privada de los sujetos es algo que siempre me ha llamado la atención desde el punto de vista jurídico y, más aún, en el contexto en el que nos encontramos actualmente, pues la inviolabilidad del domicilio cobra una nueva relevancia debido a los desafíos que plantean los constantes avances tecnológicos y el surgimiento de nuevos conceptos de esfera privada fruto de la digitalización.

1.3.METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

Desde una perspectiva metodológica, a lo largo del trabajo voy a tratar de analizar la inviolabilidad del domicilio en la esfera tributaria. Para ello, haré uso de un extenso análisis jurisprudencial que ayudará a comprender la evolución a lo largo de los últimos años de dicho derecho fundamental en el ámbito tributario así como de distintas fuentes doctrinales. Junto a ello, también examinaré la normativa vigente, profundizando en la Ley General Tributaria y su correspondiente Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

2. DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO

La primera de las cuestiones que ha de analizarse a la hora de abordar el tema de este TFG en la delimitación de la inspección tributaria en el domicilio constitucionalmente protegido es la definición y alcance de dicho concepto. Para ello, se partirá del análisis del artículo 18.2 CE y, a continuación, a través de preceptos normativos y abundante jurisprudencia, se diferenciarán los domicilios de las personas físicas y jurídicas en el ámbito tributario, así como el concepto autónomo de “otros lugares” que no gozan de la misma protección constitucional regulado en la Ley General Tributaria.

2.1. ASPECTOS GENERALES DEL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO

Como es sabido, el derecho a la inviolabilidad del domicilio se encuentra recogido en el artículo 18.2 CE. Dicho artículo prohíbe la entrada o registro del domicilio exceptuando tres supuestos tasados: la existencia del consentimiento por parte del titular, la existencia de una resolución motivada o la comisión de un delito flagrante. A juicio de MORENO CONTE, *“esta autorización, vista desde la perspectiva de quien ha de usarla, o ese mandamiento para quien ha de sufrir la intromisión, consiste en un acto de comprobación donde se ponderan las circunstancias concurrentes y los intereses en conflicto, público y privado, para decidir en definitiva si merece el sacrificio de este, con la limitación consiguiente del derecho fundamental”*¹.

Con el objetivo de poder comprender el alcance y significado de este derecho, resulta necesario entender qué se entiende por domicilio. Sin embargo, no es posible encontrar en la CE una definición expresa, en tanto dicho texto simplemente se limita a afirmar la inviolabilidad de este, sin abordar el propio concepto.

¹ MORENO CORTE, M., “El registro de dispositivos de almacenamiento masivo en el seno de las autorizaciones judiciales de entrada en el domicilio” en *Anuario Jurídico Secciones del ICAM*, , 2022, pp.225-236.

Como bien señala DELGADO SANCHO, es la Sentencia 22/1984 del Tribunal Constitucional, de 17 de febrero, *“la primera que analiza la inviolabilidad del domicilio, y de ella podemos deducir los dos requisitos que debe reunir el citado concepto, uno objetivo constituido por un espacio separado de forma inequívoca del entorno físico exterior y de acceso restringido, otro subjetivo variable en función de la naturaleza jurídica de la persona, en las físicas tendente a ejercitar la propia intimidad personal o familiar, en las jurídicas para preservar su ámbito de privacidad”*².

En lo que afecta a las personas físicas, a la hora de delimitar el bien jurídico que se trata de proteger, las Sentencias 22/1984 y 160/1991 del Tribunal Constitucional de 18 de julio, sostienen la existencia de una estrecha relación entre la protección del domicilio y la acordada a la intimidad personal y familiar del apartado 1 del mismo art. 18 de la CE, considerándose el domicilio como *“un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima”*.

Ahora bien, hay que destacar que el derecho a la inviolabilidad del domicilio es aplicable tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas. Con respecto a las personas jurídicas, la complejidad para delimitar la protección constitucional de dicho derecho radica en la falta de vinculación del domicilio de dichos sujetos con el ámbito de la intimidad, comúnmente asociado a la propia persona física y su esfera privada.

Ya la Sentencia del Tribunal Constitucional 137/1985, de 17 de octubre, en su fundamento jurídico tercero, fue la primera en reconocer el derecho a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas, sosteniendo que *“ausente de nuestro ordenamiento constitucional un precepto similar al que integra el art. 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn, según el cual los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales, en la medida en que, por su naturaleza, les resulten aplicables, lo que ha permitido que la jurisprudencia aplicativa de tal norma entienda que el derecho a la inviolabilidad del domicilio conviene también a las Entidades mercantiles, parece claro que nuestro Texto*

² DELGADO SANCHO, C.D., “Entrada y registro en el domicilio del contribuyente” en *Revista técnica tributaria* ni. 122, 2018, pp. 37-62.

Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este Tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse respecto de otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el art. 24 de la misma C.E., sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas”.

Pese a este reconocimiento, la falta de vinculación entre la esfera privada y las personas jurídicas mencionadas anteriormente, hacen que el alcance y la protección de dicho derecho sea menor que el aplicado a las personas físicas. Al hilo de la afirmación expuesta, y siguiendo reiterada jurisprudencia, la Sentencia del Tribunal Constitucional 69/1999 matiza a la sentencia anteriormente mencionada añadiendo que *“La protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”.*

2.2. LA PROTECCIÓN AL DOMICILIO EN LA LGT

Adentrándonos ya en el ámbito tributario, requiere especial mención el apartado 2 del artículo 142 de la Ley General Tributaria a través del cual se distingue entre *domicilio* y *otros lugares*, como son 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 imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o existan algunas pruebas de las mismas. De este modo, en dicho artículo se establece que la consideración de inviolabilidad del domicilio de las personas físicas o jurídicas requiere, a falta de consentimiento, de una orden judicial para entrar al mismo. Sin embargo, para el caso de aquellos lugares que no tengan la consideración de domicilio constitucionalmente protegido, no se requerirá autorización judicial, bastando con la autorización del órgano superior jerárquico.

Por todo ello, y con el objetivo de dilucidar qué requisitos son necesarios en cada caso, reviste gran importancia hacer una distinción entre el domicilio constitucionalmente protegido y otros lugares, siendo ello especialmente relevante en relación con las personas jurídicas, en tanto la delimitación de aquel resulta más compleja. El desarrollo jurisprudencial en este ámbito ha sido muy variado y extenso y, poco a poco, ha ido estableciendo las bases para alcanzar una jurisprudencia sólida que facilite a los tribunales hacer dicha distinción para cada caso concreto.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 69/1999, de 26 de abril, vino a extender el concepto de domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas a aquellos lugares destinados a la custodia de documentos o soportes de la sociedad. Dicha sentencia entiende que no se considera domicilio constitucionalmente protegido a las fincas o lugares de negocio, siendo únicamente necesario para su entrada y registro la autorización administrativa.

El Alto Tribunal, a través de esta sentencia, consideró que las personas jurídicas también son titulares de ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren una protección frente a la intromisión ajena: *“ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”*.

Sin embargo, puntualizó el hecho de que la protección no comprende aquellos lugares que no son de acceso restringido; de manera que los almacenes, fábricas y locales comerciales no constituyen domicilios cuya entrada o registro exijan resolución judicial. En palabras de dicho órgano: *“Ahora bien, no es menos cierto que no todo recinto cerrado merece la consideración de domicilio a efectos constitucionales. Por esta razón, tal concepto y su correlativa garantía constitucional no es extensible a aquellos lugares cerrados que, por su afectación -como ocurre con los almacenes, las fábricas, las oficinas y los locales*

comerciales (ATC 171/1989) fundamento jurídico 2º)-, tengan un destino o sirvan a cometidos incompatibles con la idea de privacidad”.

Asimismo, dicha sentencia amplió la protección no solo por razón de espacio sino también por el tipo de información a la que se tiene acceso. Por lo tanto, se limitan las funciones de la Inspección de Hacienda a todos aquellos lugares en los que las personas jurídicas dispongan de información o documentación reservada a terceros.

Más recientemente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 2010 (rec. cas. 704/2004) esclarece esta cuestión destacando la necesidad de que en el establecimiento en el que se produzca la inspección, se adopten las decisiones fundamentales relacionadas con la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenezcan a la persona jurídica. De conformidad con este tribunal, *“a nuestro entender, el local al que tuvo acceso la inspección tributaria no merece el carácter de domicilio constitucionalmente protegible. A pesar de la calificación del Tribunal de instancia, de las actuaciones procesales sólo resulta que albergaba la documentación contable y que en él se desarrollaba una cierta actividad laboral relacionada con aquella, pero no que en él se adoptaran las decisiones fundamentales relacionadas con la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenecieran a la estricta reserva de la persona jurídica”.*

Como bien se puede observar, aquel establecimiento donde se custodie documentación contable o análoga y no se realicen actividades o se tomen decisiones fundamentales no se considerará como domicilio y por lo tanto no requerirá de autorización judicial.

Sin embargo, existen otros establecimientos, que no se consideran protegidos como los almacenes, los establecimientos fabriles (STC de 17 de enero de 2002 y 16 de diciembre de 1997, STS de 18 de febrero de 2005), las naves industriales o ganaderas (STS de 18 de febrero de 2005), los bares, cafés y otros lugares de esparcimiento abiertos al público

(SSTC de 17 de enero de 2002 y 27 de noviembre de 2000 y SSTS de 18 de noviembre de 2005 y STSJ de Cataluña de 27 de septiembre de 2005)³.

Actualmente, en la época en la que nos encontramos, la cuestión que nos atañe no solo se extiende a las fincas, almacenes u otros establecimientos. Las nuevas tecnologías han redefinido significativamente el concepto de domicilio constitucionalmente protegido en el ámbito de las personas jurídicas, ampliando su alcance más allá de los límites físicos tradicionales. Este cambio se debe a la digitalización de la información y la creciente importancia de los datos almacenados electrónicamente en dispositivos como ordenadores, servidores, y la nube.

Por su parte, Sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional han reconocido que los espacios virtuales donde se almacena información relevante para la vida diaria de las sociedades pueden ser considerados como parte del domicilio protegido. Esto se debe a que estos espacios digitales pueden contener información sensible y confidencial, cuya protección es esencial para garantizar la privacidad y la seguridad de las personas jurídicas.

Así, ya la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/2011, de 7 de noviembre, en su fundamento jurídico tercero, determina si un ordenador puede considerarse un medio idóneo para el ejercicio de la intimidad personal, siendo en caso afirmativo necesaria una autorización judicial para acceder al contenido de dicho dispositivo.

Tal y como expresa el dicho órgano, *“No hay duda de que los datos personales relativos a una persona individualmente considerados, a que se ha hecho referencia anteriormente, están dentro del ámbito de la intimidad constitucionalmente protegido, menos aún pueda haberla de que el cúmulo de la información que se almacena por su titular en un ordenador personal, entre otros datos sobre su vida privada y profesional (en forma de*

³ SÁNCHEZ PEDROCHE, P.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?” en *Consejo General de Economistas*, 2016, p.10.

documentos, carpetas, fotografías, vídeos, etc.) –por lo que sus funciones podrían equipararse a los de una agenda electrónica–, no sólo forma parte de este mismo ámbito, sino que además a través de su observación por los demás pueden descubrirse aspectos de la esfera más íntima del ser humano”.

Un ejemplo muy ilustrativo y reciente sería la Sentencia del Tribunal Supremo 1207/2023, de 29 de septiembre, gracias a la cual se ha extendido la protección del domicilio a los entornos digitales, estableciendo que la Administración Tributaria precisa de autorización judicial para acceder a información almacenada en dispositivos electrónicos, incluso cuando estos no se encuentren físicamente dentro del domicilio tradicionalmente entendido.

Como bien señala ROMA BOHORQUES, la Sentencia del Tribunal Supremo 1207/2023 mencionada en el párrafo anterior *“es extensible a aquellas otras actuaciones administrativas que, sin constituir un acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones”*⁴.

Asimismo, al alto Tribunal *“considera al entorno digital como un lugar donde se puede desarrollar parte de la intimidad de los ciudadanos, lo cual es para esta Sala una evidencia. Y es original la afirmación que se hace de que ese lugar digital es asimilable al hogar o domicilio personal, advirtiéndonos la Abogacía del Estado que estamos ante la ”garantía de la intimidad informática“, lo que constituye la novedad de la necesidad de autorización judicial para la realización de copias de discos duros en orden a la obtención de copias de datos tributarios, insistiendo el AE en que el matiz de la autorización para adaptarse a la cuestión que nos ocupa es indudable que va a crear jurisprudencia”*.

Y el dato esencial a analizar es el respeto al principio de proporcionalidad, sobre la cual ya advierte el auto de instancia que la medida se adoptó *“respetando escrupulosamente”* el

⁴ STS 1207/2023, Recurso 4542/2021, de 20 de septiembre de 2023

derecho a la intimidad del apelante *"en tanto que ni se ha visualizado (sic) el contenido de lo copiado, ni se hará sin la autorización judicial correspondiente"*. Es más, aquel abunda en la necesidad de que la referida autorización judicial garantice un juicio de proporcionalidad entre los derechos y deberes en juego, extremo en el que esta Sala muestra su acuerdo expreso, para lo que es imprescindible discriminar la información que tenga transcendencia tributaria, de manera que no quede vulnerado el artículo 18.1 y 18.3 CE.

En este sentido, la confluencia entre la inviolabilidad del domicilio, el secreto de las comunicaciones y las necesidades de la Administración Tributaria de acceder a información relevante plantea desafíos significativos. A mi juicio, la evolución tecnológica y la digitalización de la información requieren una interpretación actualizada de estos derechos fundamentales, asegurando que las inspecciones tributarias se realicen respetando las garantías constitucionales y legales. De este modo, la autorización judicial emerge como un mecanismo clave para equilibrar estos intereses, garantizando que el acceso a información con transcendencia tributaria se realice de manera justa y proporcional.

3. REQUISITOS PARA EL ACCESO A UN DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO

El acceso a un domicilio constitucionalmente protegido en el ámbito tributario está sujeto a una serie de requisitos que tratan de salvaguardar la protección del derecho fundamental mencionado. Estos requisitos no son otros que el consentimiento y la autorización judicial o administrativa.

A continuación, analizaré, en primer lugar, el concepto de consentimiento, su forma y la posible licitud o ilicitud del mismo, así como la necesidad de vinculación de este último con un fin específico y legítimo.

En segundo lugar, abordaré el concepto de autorización, la justificación de su solicitud y aprobación bajo los principios de necesidad, idoneidad y proporcionalidad y la cuestión controvertida sobre si la autorización de entrada y registro debe estar conectada con un proceso ya iniciado y ratificado. Por último, introduciré los conceptos de estado de

necesidad y flagrante delito, los cuales, pese a estar enmarcados en el ámbito penal, pueden afectar a las inspecciones tributarias.

3.1 CONSENTIMIENTO

Una vez establecido el concepto de domicilio constitucionalmente protegido, y habiendo realizado la distinción entre personas físicas y personas jurídicas, resulta preciso hablar del principal requisito para el acceso: el consentimiento. Así, por consentimiento se entiende todo acto prestado con libertad, sin sombra de intimidación ni mediante la creación de situaciones que puedan inducir a error⁵.

La libertad del consentimiento implica que la decisión de prestarlo debe ser el resultado de una elección personal y autónoma, sin restricciones externas que limiten la voluntad del individuo⁶. Respecto a la ausencia de situaciones ambiguas, y para que consecuentemente se lleve a cabo un consentimiento informado, es necesario que el titular del domicilio o su representante haya recibido toda la información relevante y necesaria para comprender el alcance y las consecuencias de la autorización que está otorgando. En particular, esta información debe ser clara, precisa y suficiente, permitiendo al individuo tomar una decisión consciente y basada en el conocimiento de los hechos.

El consentimiento puede ser prestado de manera expresa, mediante una declaración clara y sin ambigüedades, o de manera tácita, a través de actos que indiquen de manera inequívoca la aceptación del titular de los datos. En ambos casos, debe quedar constancia de la prestación del consentimiento para que pueda ser verificado posteriormente.

En virtud del artículo 172.5 *in fine* del RGIT, el obligado tributario -o su representante- tiene el derecho de revocar el consentimiento en cualquier momento; ahora bien, dicha revocación no debe suponer ninguna penalización para el individuo y debe ser tan sencilla como el proceso de otorgamiento del consentimiento.

⁵ STS 3426/2022, Recurso 1566/2021, de 03 de octubre de 2022.

⁶ STS 3426/2022, Recurso 1566/2021, de 03 de octubre de 2022. FJ 5º.

Por otro lado, cabe señalar que el consentimiento debe estar vinculado a un fin determinado, explícito y legítimo, sin que pueda extenderse a otros propósitos que no hayan sido previamente aceptados por el titular de los datos. De este modo, debe ser específico para la actuación o el tratamiento de datos en cuestión.

No obstante, se presentan situaciones en las cuales surgen interrogantes respecto a la validez del consentimiento otorgado, especialmente en contextos donde la información proporcionada al obligado tributario ha sido insuficiente, omitiendo cierta información sobre su derecho a denegar dicho acceso.

El Tribunal Supremo, en múltiples sentencias, se ha referido a la forma en que debe prestarse el consentimiento para que la Inspección de Hacienda acceda al domicilio del contribuyente.

Como bien señala la STS 2341/2010 de 23 de abril, *“el consentimiento debe estar absolutamente desprovisto de la mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, porque el interesado debe estar enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere (sentencias, entre otras, de 1 de abril de 1996, 4 de marzo de 1999 y 18 de febrero de 2005)”*⁷.

Asimismo, y en virtud de la STC 22/1984 de 17 de febrero, el Tribunal Constitucional declaró que el consentimiento del obligado tributario no siempre ha de ser expreso, de modo que debe entenderse prestado cuando, una vez ofrecida la información del derecho a negar la entrada, no realiza ningún acto del que se desprenda la oposición. Esto supone la existencia de un posible consentimiento tácito en el ámbito de la entrada al domicilio en el proceso tributario.

⁷ Vid. AA.VV., “Vía libre a la Inspección de Hacienda para irrumpir en el domicilio de los contribuyentes poco informados”, Ático jurídico-Salcedo Abogados, 2022.

Una vez introducidos antecedentes jurisprudenciales, mención aparte merece una reciente sentencia que ha causado diversidad de opiniones por la discutida aplicación del significado de consentimiento en el ámbito de la inspección tributaria. Se trata de la Sentencia del Tribunal Supremo 1230/2022, de 3 de octubre.

En dicha sentencia, el obligado tributario concedió permiso para que la Inspección accediera a su domicilio. Antes de este acto, la Inspección le proporcionó un anexo informativo que describía sus derechos y obligaciones, señalando la aplicabilidad de los artículos 113 y 142 de la Ley General Tributaria, referentes al acceso de la inspección a ciertos lugares. Este documento también especificaba que, para ingresar al domicilio del obligado tributario que goza de protección constitucional, se requeriría su consentimiento o una autorización judicial adecuada, conforme a los artículos 113 y 142 de la LGT. La cuestión se centró por lo tanto en si la mera entrega de este anexo informativo, sin una explicación explícita al obligado tributario sobre su derecho a rechazar el acceso al domicilio, es suficiente para considerar que el consentimiento otorgado para la entrada de la Inspección fue proporcionado de manera válida.

A juicio del Tribunal, el anexo informativo proporcionado al representante del obligado tributario, que detalla los derechos y obligaciones frente a la inspección tributaria, establece claramente la alternativa entre la obtención de una autorización judicial y el consentimiento del obligado tributario. Esta distinción elimina cualquier posibilidad de confusión, ya que, en ausencia de una orden judicial específica, el acceso solo es viable con el consentimiento del interesado, particularmente cuando se trata de un domicilio que goza de protección constitucional, aspecto no disputado en el procedimiento. Por lo tanto, la cuestión de interés casacional se resuelve afirmando que el consentimiento otorgado después de recibir el documento informativo sobre los derechos y obligaciones del obligado tributario, en vista de las circunstancias específicas del caso, se considera válido.

El Tribunal Supremo considera que no constituye una irregularidad el hecho de que la Inspección no informe de manera explícita al obligado tributario sobre su facultad de denegar el acceso al domicilio. Esta interpretación se sustenta en el entendimiento implícito, o *sensu contrario*, derivado de la indicación contenida en el documento

adicional, la cual señala la necesidad de obtener el consentimiento del obligado tributario para que la Inspección pueda proceder con el acceso al domicilio.

Sin embargo, la opinión del tribunal ha suscitado diversas críticas, SALCEDO ABOGADOS considera que, para garantizar la libertad del consentimiento otorgado, es imperativo informar al obligado tributario sobre su derecho a denegar el acceso, así como asegurarle que tal negativa no acarreará consecuencias adversas para él. Y es que se considera que, bajo estas condiciones, se puede afirmar con certeza que el obligado tributario concede la autorización para el acceso de la Inspección de manera voluntaria, consciente de su capacidad de rechazo y sin temor a sanciones o represalias.⁸

Por lo demás, el Tribunal Supremo aborda la cuestión de cómo la calidad del asesoramiento jurídico influye en la determinación de la validez del consentimiento otorgado. En este contexto, observamos contradicciones notables, en tanto la sentencia objeto de análisis descarta *"la importancia, en los términos establecidos en la instancia inferior, y reflejados en la sentencia recurrida, de que los asesores legales presentes no fueran expertos en Derecho Tributario"*.

Por lo tanto, en el pronunciamiento que examinamos, el Tribunal Supremo considera válido el consentimiento basado en un documento informativo proporcionado por la Inspección, incluso sin que el obligado tributario dispusiera de asesoramiento especializado en fiscalidad.

3.2 AUTORIZACIÓN JUDICIAL

Como se ha señalado ya, para entrar en un domicilio constitucionalmente protegido se exige el consentimiento del obligado tributario analizado en el apartado anterior o, en su defecto, autorización judicial. A continuación, se procederá a analizar diferentes aspectos entre los que destacan, el contenido de dicha autorización judicial, su alcance y requisitos, o la posibilidad de oposición por parte del obligado tributario.

⁸ AA.VV., "Vía libre a la Inspección de Hacienda para irrumpir en el domicilio de los contribuyentes poco informados", Ático jurídico-Salcedo Abogados, 2022.

Respecto a la autorización judicial, se requiere en primera instancia distinguir entre: aquellos supuestos en los que dicha autorización solicita la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido y aquellos lugares que no gocen de tal protección.

Para el primer caso, se exige una autorización judicial debidamente motivada, justificando los requisitos de necesidad, idoneidad y proporcionalidad, aspectos que desarrollaré más adelante. Sin embargo, para el segundo supuesto, basta con la autorización administrativa del Delegado Especial de la Agencia Tributaria o del Director de Departamento - generalmente de Inspección-, siempre que haya oposición del contribuyente.

En cuanto a la solicitud y aprobación de la autorización judicial pertinente, son los Juzgados de lo Contencioso-administrativo los encargados de *“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 (...)”*, en virtud del artículo 91.2 LOPJ. Asimismo, el artículo 8.6 LJCA también otorga potestad a dichos órganos señalando que *“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.”*

En caso de estimación de la solicitud de autorización judicial requerida por la Agencia Tributaria a los Juzgados contencioso-administrativos, el obligado tributario puede oponerse a la resolución judicial a través de diversos cauces.

El primero de ellos, y más común, es presentando un recurso de apelación en sede contencioso-administrativo frente al auto judicial, dentro de *“los quince días siguientes al de su notificación, mediante escrito razonado que deberá contener las alegaciones en que se fundamente el recurso”*, ex artículo 85.1 LJCA.

En segundo lugar, en el caso de que el obligado tributario considere que la resolución judicial ha vulnerado un derecho fundamental, y al amparo del artículo 114 LJCA y

siguientes, podrá presentar un recurso contencioso-administrativo por vulneración de derechos fundamentales. Se trata de un procedimiento de carácter preferente cuya finalidad es encauzar las pretensiones que vengan motivadas por la vulneración de los derechos fundamentales. Asimismo, se trata de un procedimiento igualmente especial, presentando, en consecuencia, algunas particularidades respecto al procedimiento contencioso ordinario o abreviado.⁹

Por último, sin perjuicio de lo anterior, el obligado tributario podrá presentar recurso contra el acto administrativo de liquidación, dejando las cuestiones relativas al acceso domiciliario.

Una vez señaladas las facultades de oposición de las que goza el obligado tributario frente a la resolución judicial de autorización, sale a relucir una cuestión polémica, y es si en el caso de que el obligado tributario haya recurrido dicha resolución, la entrada en el domicilio se considerará anulada temporalmente hasta que se produzca pronunciamiento judicial o si, por el contrario, se podrá llevar a cabo dicha entrada pese a la situación de pendencia del recurso.

A juicio de SÁNCHEZ LÓPEZ, *“a tenor de lo previsto en el art. 91.2 de la LOPJ corresponde emitir a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración, siendo éstos apelables a un solo efecto, el devolutivo, sin que suponga la suspensión del mismo, según dispone el art. 80.1 de la LJCA”*¹⁰.

Este hecho reviste gran importancia dado que *“los órganos de la inspección de los tributos podrán penetrar en el respectivo domicilio sin necesidad de esperar para ello a la resolución del recurso interpuesto frente al Auto autorizante”* y que, en principio, parece lógica debido a que la atribución, en estos casos, *“de efectos suspensivos al recurso de apelación vendría a poner en serio peligro la propia eficacia de la actuación*

⁹Vid. AA.VV., “El recurso contencioso-administrativo por vulneración de derechos fundamentales”, Administrativando abogados, 2022.

¹⁰ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “De nuevo ante el derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿El Tribunal Supremo sienta Jurisprudencia? (STS de 23 de septiembre de 2021)” en *Revista Quincena Fiscal*, 2022.

administrativa, y ello hasta el extremo de llegar a frustrar, en la inmensa mayoría de los supuestos, la consecución del objetivo perseguido por los órganos de la Inspección de los tributos a través de la entrada domiciliaria, al haber desaparecido el denominado efecto sorpresa”¹¹.

Resulta obvio el hecho de que en el caso de que el recurso del obligado tributario supusiera la paralización del procedimiento de inspección se dificultaría enormemente el objetivo de inspeccionar de una forma efectiva y fehaciente el domicilio, dando lugar a posibles destrucciones de pruebas u ocultación de información.

Sin embargo, y a raíz del ya mencionado “*efecto sorpresa*”, surge aquí también otra cuestión controvertida, y no es otra que la de determinar si la autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado.

En lo que afecta a esta cuestión, el Alto Tribunal se ha pronunciado recientemente. La Sentencia del Tribunal Supremo 1231/2020 de 1 de octubre, señala en su fundamento jurídico número cinco 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. En consecuencia, “sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ)*”. Asimismo, se precisa la existencia de un acto administrativo previo concluyendo que “*la ausencia de ese acto de decisión -máxime si es deliberada- impide el ejercicio de la competencia judicial, pues decae la finalidad explícita que justifica, en la ley, la autorización a la Administración a entrar en el domicilio de las*

¹¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “La inviolabilidad del domicilio tributario”, en *Derechos Fundamentales y Ordenamiento tributario*, ALMUDÍ CID, J. M., MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (Dirs.), European Inklings, núm. 14/2018, p. 182.

personas cuyo acceso requiera consentimiento del titular. Si no hay nada que ejecutar, amparado en un acto precedente, difícilmente se puede acceder a lo pedido”.

Existen críticos a dicho pronunciamiento, afirmando SÁNCHEZ LÓPEZ que “*las actuaciones inspectoras no son propiamente hablando ejecución de ningún acto administrativo habiéndose indicado en este sentido que el art. 113 de la LGT no dice que el procedimiento deba estar previamente constituido formalmente, siendo cuestión distinta que, en el momento de la entrada, los obligados tributarios deban ser informados acerca de su naturaleza o alcance, así como de sus derechos y obligaciones*”.¹²

Sin embargo, el Alto Tribunal es claro respecto a esta cuestión señalando que “*una cosa es no anunciar la vista y otra bien distinta es no dar noticia de un procedimiento inspector, no solo no notificado sino no abierto aún, sólo dentro del cual cabría la adopción de tal medida de instar la solicitud de entrada. Admitir lo contrario sería tanto como vulnerar a priori el derecho fundamental, dejando la decisión en las exclusivas manos de la Administración (vid. arts. 87 y 90 RGAT)*”.

Por lo tanto, a juicio del Tribunal Supremo, no solo no dar noticia de un procedimiento inspector, sino no haber iniciado dicho procedimiento, supone una vulneración de los derechos del contribuyente. En definitiva, nos encontramos ante una situación en la que se deberá ponderar la búsqueda del antes mencionado “efecto sorpresa” y la protección del derecho fundamental que se busca proteger.

A la luz de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo mencionada, vinieron a incluirse algunas modificaciones de alcance exclusivamente procedimental en la Ley General Tributaria 2021, sin afectar al contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ni a las garantías de control judicial. A partir de dicha reforma, la LGT recoge específicamente la posibilidad de entrar en el domicilio antes del inicio de la inspección, clasificando el régimen de autorización judicial de entrada en el domicilio del

¹² SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “De nuevo ante el derecho a la inviolabilidad del domicilio...¿El Tribunal Supremo sienta Jurisprudencia? (STS de 23 de septiembre de 2021)” en Revista Quincena Fiscal, 2022.

obligado tributario que haya sido solicitada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos.

En concreto, el artículo 113 LGT establece que *“Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial”*.

Ante esta problemática, cabe destacar la propuesta de CÁMARA BARROSO, para quien *“una solución intermedia (que permitiría seguir respetando el derecho constitucional contenido en el artículo 18.2 CE) podría ser, junto con la necesidad de reforzar la necesidad de motivación del auto judicial que autoriza la entrada, lo que posibilitaría seguir llevando a cabo el juicio de proporcionalidad, contemplar la posibilidad de establecer un precepto similar al contenido en el artículo 172.5 RGAT, que permitiera, en caso de que la concesión de la autorización quedara condicionada a la existencia previa de un procedimiento inspector ya iniciado, “la adopción de medidas cautelares, con el cumplimiento de todos los requisitos exigidos en el artículo 146 LGT, simultánea a la comunicación de inicio del procedimiento”*¹³.

Junto a lo anterior, la redacción vigente del artículo 113 LGT establece que *“la solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada”*. Esto supone la constatación de lo que se preveía en sede jurisprudencial. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo 1231/2020, de 1 de octubre, establece que uno de los objetivos del pronunciamiento no es otro que el de *“precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en su solicitud por la Agencia Tributaria”*.

¹³ CÁMARA BARROSO, M. C., “La inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos: un análisis jurisprudencial” en *La Ley*, Wolters Kluwer, 2021, pp. 112 y 113.

Se requiere, por lo tanto, que, tanto la solicitud de autorización judicial, como el auto que la autoriza revistan una adecuada constatación de la inexistencia de otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, como serían por ejemplo los requerimientos de obtención de información al propio sujeto o a terceros¹⁴.

Respecto al principio de proporcionalidad, este se encuentra recogido en los principios generales de la ordenación y aplicación del sistema tributario de la LGT. En concreto, el apartado segundo artículo tercero establece que *“la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”*.

Aplicando tales requisitos a la entrada en el domicilio, la idoneidad supondrá valorar que la citada entrada no es inútil para alcanzar el fin que se persigue con esa entrada; la necesidad conllevará analizar que no existe otro medio menos gravoso para alcanzar la finalidad perseguida, y la proporcionalidad en sentido estricto exigirá ponderar los beneficios derivados de la medida y el sacrificio que implica en el derecho a la inviolabilidad del domicilio.¹⁵

Por otro lado, y en relación con la interpretación del principio de proporcionalidad, hay que tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que juega, como se sabe, un papel transcendental también en el ámbito interno. Como recuerdan VILLAR EZCURRA y HERRERA MOLINA *“las decisiones del TJCE articulan el principio de proporcionalidad en tres elementos: la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto”*¹⁶.

¹⁴ STS de 1 de octubre de 2020, F.J. 2.º.

¹⁵ NAVARRO FAURE, A., “La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad” en *Crónica Tributaria*, núm. 1, 2011.

¹⁶ VILLAR EZCURRA, M. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Aportaciones del Derecho Comunitario al Estatuto del Contribuyente”. *Quincena Fiscal*, n.º 10, 1999. pág. 9 y ss.

Por su parte, el TEDH, interpretando el artículo 8.2 CEDH, ha entendido que la injerencia en el domicilio constitucionalmente protegido de las autoridades públicas *“debe basarse en una necesidad social imperiosa y ser proporcionada a la finalidad legítima perseguida”*, aunque las autoridades nacionales *“gozaran de cierto margen de apreciación para juzgar la necesidad de una injerencia”*.

La necesidad de proporcionalidad no la recoge expresamente nuestro ordenamiento constitucional, si bien el Tribunal Constitucional se ha pronunciado al respecto tomando como referencia el denominado *“test alemán”* el cual se fundamenta en la propuesta de ALEXY. Según este jurista alemán, *“la regla crucial en cuanto consagra la ley de la ponderación es la proporcionalidad en sentido estricto. Se traduce en ponderar el grado de intensidad con que un principio es perjudicado por el acto estatal examinado por el test de la proporcionalidad con el fin buscado con la regulación”*.

Este ejercicio ponderativo trae consigo tres pasos: el primero de ellos sería determinar el peso del derecho fundamental afectado y discernir el peso o grado de importancia del principio que se busca favorecer. El segundo paso consiste en realizar un juicio comparativo para establecer si la relevancia de uno justifica la restricción del otro. Por fin, el último paso sería analizar la legitimidad constitucional del acto inspector en este caso, siendo este lícito cuando el beneficio que irroga para los derechos fundamentales o bienes constitucionales que se busca alcanzar con su dictación sea superior al costo que dicha regulación significa para el derecho fundamental perjudicado¹⁷.

En el ámbito interno, mención aparte merece la Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, de 23 de febrero, en relación con un supuesto de vulneración del derecho a la inviolabilidad en el que se analizaba la validez de un auto judicial por el cual se autorizó la entrada y registro de la Inspección Tributaria en el domicilio constitucionalmente de un obligado tributario.

¹⁷ COVARRUBIAS CUEVAS, I., “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán: más allá de Alexy” *us et Praxis*, vol. 24, núm. 3, 2018

Ante la necesidad de ponderación debido a la colisión de derechos y deberes en el ámbito de una inspección tributaria, el Tribunal resolvió que *“esta autorización vista desde la perspectiva de quien ha de usarla o ese mandamiento para quien ha de sufrir la intromisión consiste en un acto de comprobación donde se ponderan las circunstancias concurrentes y los intereses en conflicto, público y privado. para decidir en definitiva si merece el sacrificio de este, con la limitación consiguiente del derecho fundamental”*.

A la luz de reiterada jurisprudencia y análisis normativo, resulta obvio afirmar que, en algunas inspecciones tributarias, son equitativamente proporcionales las dificultades que en ellas se generan y las garantías que tanto las personas físicas como jurídicas tienen atribuidas, construyéndose así una balanza cuyo desequilibrio puede ser peligroso en el caso de que se produzca una disminución del derecho fundamental en juego. Nos encontramos, por lo tanto, ante un conflicto entre bienes jurídicos legítimos que requiere un especial e imparcial juicio de proporcionalidad.

Cualquier modificación normativa en este sentido deberá ser cauta, estudiada e introducida a través de una norma jurídica de suficiente envergadura para respetar derechos constitucionales. Es más, desde mi punto de vista, la ausencia de esta suficiencia conlleva lesiones a bienes jurídicos y debería suponer falta de validez de los hallazgos que se obtuvieren en la entrada domiciliaria.

3.3 LA ENTRADA EN UN DOMICILIO EN CASOS DE FLAGRANTE DELITO Y ESTADO DE NECESIDAD

A pesar de que en la LGT no se haga mención a esta posibilidad, cabe señalar que el artículo 18.2 de la Constitución permite la entrada y registro en caso de flagrante delito, sin embargo, no proporciona una definición autónoma sobre dicho concepto.

Por ello, resulta necesario acudir al artículo 795.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal el cual sostiene que *“se considerará delito flagrante el que se estuviese cometiendo o se acabare de cometer cuando el delincuente sea sorprendido en el acto. Se entenderá sorprendido en el acto no sólo al delincuente que fuere detenido en el momento de estar cometiendo el delito, sino también al detenido o perseguido inmediatamente después de*

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

Asimismo, dentro del Libro II del Código Penal, el Título XV regula aquellas acciones que, perpetradas contra la Administración Tributaria, tienen la gravedad suficiente como para ser consideradas un hecho delictivo. En concreto el artículo 305 CP establece que *“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, 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 ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.*

Por lo tanto, para que dichas acciones puedan tipificarse como delito penal, deben haber causado a la Agencia Tributaria un perjuicio de ciento veinte mil euros de forma dolosa. En este sentido, el propio Tribunal Constitucional, en su sentencia 57/2010 de 4 de octubre, se ha referido a este elemento subjetivo doloso haciendo referencia al hecho de que *“no sólo es necesario que a la existencia de un resultado lesivo le acompañe el elemento intencional del engaño, sino que la concurrencia de ese específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditada, lo que sólo sucede si existe un enlace directo y preciso entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción”.*

La Sentencia del Tribunal Constitucional 341/1993, de 18 de noviembre, señaló que dichos accesos no podían supeditarse a meras sospechas, conjeturas o intuiciones, sino que se

requieren elementos de valoración consistentes y sólidos, evidencias que justifiquen rebasar un límite constitucional.¹⁸

Por lo tanto, y a la luz de los preceptos normativos señalados y la jurisprudencia, solo cabría un supuesto en el cual las autoridades tributarias pudieran proceder a la ejecución de inspecciones y registros de oficio y sin necesidad de resolución judicial previa. Este supuesto sería el de un delito contra la Hacienda Pública de carácter flagrante, es decir, evidente y perceptible a simple vista.

Sin embargo, este delito presenta una mayor dificultad a la hora de acreditar su perpetración inmediata. A juicio de GARCÍA MIGUEL y GONZÁLEZ GUTIÉRREZ, *“los elementos de valoración de que el Fisco pueda servirse para practicar la entrada pueden ser datos fácticos, pero también suposiciones o conjeturas, en muchas ocasiones muy bien orientadas, pero que, como recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional, no son bastantes para desvirtuar la inviolabilidad domiciliaria”*. Por lo tanto, *“incluso refiriéndonos a tipos penales de carácter grave, es tan complejo encuadrar jurídicamente la validez de dicho acceso, lo será aún más si hablamos de procedimientos de carácter meramente administrativo y no penal, cualquiera que fuera la entidad y cuantía de las responsabilidades pecuniarias no dolosas que hubieran de depurarse por la Hacienda Pública”*.

Por fin conviene también abordar la situación de *“estado de necesidad”* en el ámbito tributario. Dicho concepto se encuentra regulado en el artículo 20 del Código Penal. En concreto, la sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero, establece que *“sin consentimiento del titular o resolución judicial, el acto es ilícito y constituye violación del derecho, salvo el caso de flagrante delito y salvo naturalmente las hipótesis que generan causas de justificación como puede ocurrir con el estado de necesidad.”*¹⁹ Respecto a la regulación penal y atendiendo al precepto mencionado, el Código Penal

¹⁸ STC 341/1993, de 18 de noviembre de 2023.

¹⁹ STC 22/1984, de 17 de febrero de 1984.

señala como uno de los requisitos para la concurrencia de estado de necesidad *“que el mal causado no sea mayor que el que se trate de evitar”*.

En consecuencia, y a la luz del requisito mencionado, resulta obvio que el estado de necesidad difícilmente entraría en un proceso de inspección tributaria, pues no se puede considerar la recaudación de impuestos para contribuir al sostenimiento del gasto público superior a la inviolabilidad del domicilio.

3.4 LA PRESENCIA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO, ENTRADAS Y REGISTROS ILEGÍTIMOS

Una vez desarrollados los requisitos relativos al consentimiento y la autorización judicial a la hora de realizar una entrada y registro legítimo por parte de la Administración Tributaria, conviene matizar la necesidad de presencia del obligado tributario en dicho proceso.

Antes de entrar en materia, resulta necesario apuntar que la entrada y registro en un domicilio puede llevarse a cabo en un domicilio distinto al del sujeto investigado, al existir evidencias que puedan esclarecer el procedimiento ya iniciado. Es decir, si la Administración Tributaria a través de sus actuaciones inspectoras tiene la certeza de que en un domicilio distinto al del sujeto investigado existen pruebas que ayuden a esclarecer el procedimiento, dicha Inspección podrá proceder a la entrada y registro, aun cuando el domicilio sea distinto. En consecuencia, el efecto realmente delimitador sería la presencia del propietario del domicilio y no la del sujeto investigado. A su vez, en el caso de personas jurídicas, corresponderá al representante legal el consentimiento de la entrada.

A la hora de analizar la presencia del obligado tributario, habrá que distinguir aquellos casos en los que la entrada se produce como consecuencia del consentimiento o en virtud de la autorización judicial emitida. En el primer caso, el artículo 173.2 del RGIT afirma que *“Cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes. En su defecto, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en*

el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes.” A la luz de dicho precepto, se entiende que para que el propio obligado tributario pueda prestar el consentimiento a los funcionarios, debe estar presente en el domicilio. Una vez otorgado dicho consentimiento, y a la luz del artículo 172.5 RGIT se entiende que el sujeto podrá estar presente en las actuaciones que realicen los inspectores.

En el caso de que la entrada se realice mediante una autorización judicial en ausencia del propietario, y en virtud del artículo primeramente mencionado en el párrafo anterior, cualquier persona responsable del domicilio estará legitimada para que hacer valer las actuaciones requeridas. Por lo tanto, no será exigible la presencia del propietario del domicilio durante la entrada y registro de este.

4. CONCLUSIONES

Para finalizar el presente Trabajo de Fin de Grado, trataré de plasmar mi opinión acerca de los diferentes puntos tratados a lo largo del mismo, tomando como referencia la evolución normativa y los distintos pronunciamientos objeto de análisis.

I.- Es necesario interpretar y delimitar de manera precisa y actualizada el alcance de la inviolabilidad del domicilio en el contexto de la Inspección Tributaria. Debido a los avances tecnológicos y a la digitalización de la información, el concepto de domicilio constitucionalmente protegido se ha expandido para abarcar también los entornos digitales, constituyendo estos, en muchos casos, una esfera de intimidad personal tanto de las personas físicas como privadas.

II.- Los recientes pronunciamientos de los distintos Tribunales no han hecho más que ahondar en el profundo debate sobre cuáles son las garantías que deben respetarse en las actuaciones de inspección tributarias.

Existe una profunda dicotomía entre los intereses de la Agencia Tributaria en su búsqueda por la lucha contra el fraude y la protección constitucional del domicilio. Los requisitos para el acceso, entre los que se encuentran el consentimiento y la autorización judicial, deben ser objeto de regulación a través de un precepto normativo pertinente y que ofrezca todas las garantías posibles, es decir, a través de una ley orgánica.

Junto a lo anterior, es necesario un alto nivel de precisión a la hora de delimitar el tipo de procedimiento tributario a llevar a cabo, abordando de forma garantista el momento en el que realizar la solicitud para evitar que exista un cierto margen de discrecionalidad por parte de la Administración. Así, en mi opinión, se requiere una correcta valoración de los intereses en juego, siendo consciente el legislador de la importancia que poseen en un Estado de derecho los derechos fundamentales frente a cualquier otro interés.

III.- Como se ha señalado a lo largo del trabajo, el hecho de que la inviolabilidad del domicilio se constituya como un derecho fundamental de los especialmente protegidos por la Constitución, no hace más que refutar mi conclusión segunda y evidenciar también la

ausencia de legalidad respecto de la potestad que se le otorga a la Ley General Tributaria a la hora de abarcar cualquier tipo de registro carente de los requisitos exigidos, pues, no nos olvidemos, se trata de una ley ordinaria. La falta de precisión normativa supone una aplicación desfavorable y la consecuente merma en las garantías del propio derecho, aun cuando ello supusiera un éxito de la inspección tributaria o el hallazgo de materiales relevantes dentro del proceso de inspección.

Por ello, considero necesario una actualización normativa a través de Ley Orgánica en aras de garantizar la protección de un derecho fundamental que, si bien puede encontrarse en una continua ponderación con los intereses del Estado, debe gozar de una especial protección normativa garante de nuestro Estado de Derecho.

En conclusión, las inspecciones tributarias en domicilios constitucionalmente protegidos requieren de una regulación a través de ley orgánica que garantice la protección de este derecho fundamental.

5. BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “La inviolabilidad del domicilio tributario”, en *Derechos Fundamentales y Ordenamiento tributario*, ALMUDÍ CID, J. M., MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (Dir.), *European Inkings*, núm. 14/2018, p. 182.

CÁMARA BARROSO, M. C., “La inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos: un análisis jurisprudencial” en *La Ley*, Wolters Kluwer, 2021, pp. 112 y 113.

COVARRUBIAS CUEVAS, I., “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán: más allá de Alexy” *us et Praxis*, vol. 24, núm. 3, 2018.

DELGADO SANCHO, C.D., “Entrada y registro en el domicilio del contribuyente” en *Revista técnica tributaria* núm. 122, 2018, pp. 37-62.

MORENO CORTE, M., “El registro de dispositivos de almacenamiento masivo en el seno de las autorizaciones judiciales de entrada en el domicilio” en *Anuario Jurídico Secciones del ICAM*, 2022, pp. 225-236.

NAVARRO FAURE, A., “La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad” en *Crónica Tributaria*, núm. 1, 2011.

PICO I JUNOY, J., “La prueba ilícita: un concepto todavía por definir” en *La administración de justicia en España y en América*, Astigi Editorial, 2021, pp. 1589-1606.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., “De nuevo ante el derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿El Tribunal Supremo sienta Jurisprudencia? (STS de 23 de septiembre de 2021)” en *Revista Quincena Fiscal*, núm 3, 2022.

SÁNCHEZ PEDROCHE, P.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?” Consejo General de Economistas, 2016, p.10.

AA.VV., “El recurso contencioso-administrativo por vulneración de derechos fundamentales”, *Administrativando abogados*, 2022, [consulta: 17 febrero 2024], Disponible en: <https://administrativando.es/el-recurso-contencioso-administrativo-por-vulneracion-de-derechos-fundamentales/>

AA.VV., “Vía libre a la Inspección de Hacienda para irrumpir en el domicilio de los contribuyentes poco informados”, *Ático jurídico-Salcedo Abogados*, 2022, [consulta: 10 febrero 2024], Disponible en: <https://aticojuridico.com/consentimiento-entrada-domicilio-inspeccion/>

VILLAR EZCURRA, M. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Aportaciones del Derecho Comunitario al Estatuto del Contribuyente”, *Quincena Fiscal*, n.º 10, 1999. pág. 9 y ss.

6. JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Segunda), de 17 de febrero de 1984, RTC 1984/22.

Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Segunda), de 17 de octubre de 1985, RTC 1985/137.

Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), de 18 de julio de 1991, RTC 1991/160.

Sentencia del Tribunal Constitucional 341/1993 (Pleno), de 18 de noviembre, BOE-T-1993-29248.

Sentencia del Tribunal Constitucional 228/1997 (Sala Primera), de 16 de diciembre de 1997, ES:TC:1997:228.

Sentencia del Tribunal Constitucional 283/2000 (Sala Primera), de 27 de noviembre, ES:TC:2000:283.

Sentencia del Tribunal Constitucional 57/2010 (Sala Segunda), de 4 de octubre, BOE-A-2010-16545.

Sentencia del Tribunal Constitucional 173/2011 (Sala Segunda), de 7 de noviembre, BOE-A-2011-19231.

Sentencia del Tribunal Supremo 183/2005 (Sala Segunda de lo Penal), de 18 de febrero de 2005, ES:TS:2005:183.

Sentencia del Tribunal Supremo 1448/2005 (Sala Segunda de lo Penal), de 18 de noviembre, ES:TS:2005:7155.

Sentencia del Tribunal Supremo 2218/2010 (Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo), de 23 de abril de 2010, ECLI: ES:TS:2010:2218.

Sentencia del Tribunal Supremo 1231/2020 (Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo), de 1 de octubre, ES:TS:2020:3023.

Sentencia del Tribunal Supremo 1163/2021 (Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo), de 23 de septiembre, ES:TS:2021:3502.

Sentencia del Tribunal Supremo 1230/2022 (Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo), de 3 de octubre, ES:TS:2022:3426.

Sentencia del Tribunal Supremo 1207/2023 (Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo), de 29 de septiembre, ES:TS:2023:1207.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 59/2005 (Sala de lo Contencioso), de 27 de septiembre, ES:TSJCAT:2005:8551.