

Trabajo Fin de Grado

EL DERECHO A LA INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Autor

Lorenzo Sierra del Palacio

Directora

Lucía María Molinos Rubio

Programa Conjunto de Derecho y Administración y Dirección de Empresas

Facultad de Derecho

2022

ÍNDICE:

Listado de abreviaturas	3
I. Introducción	4
1. Cuestión tratada en el trabajo	4
2. Razón de elección del tema y justificación del interés	5
3. Metodología empleada en el trabajo.....	5
II. El derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio.....	7
1. Regulación del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Análisis desde la perspectiva del derecho interno y del derecho comparado.....	7
2. Delimitación jurisprudencial del derecho a la inviolabilidad del domicilio.....	10
3. El derecho a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas.....	12
III. El derecho a la inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario	15
1. La entrada en el domicilio en la legislación tributaria.....	15
1.1. Régimen legal	15
1.2. Diferenciación entre domicilio constitucionalmente protegido y no protegido	19
2. Títulos habilitantes para la entrada en el domicilio	20
2.1. El consentimiento del afectado	20
2.2. La autorización judicial	22
3. La ejecución material de la entrada en el domicilio	27
4. Control posterior a la entrada en el domicilio	29
4.1. La dación de cuentas <i>ex post</i> a la entrada en el domicilio.....	29
4.2. El control de la entrada en vía de recurso.....	32
IV. La necesidad de solicitar la autorización judicial en el marco de un procedimiento previo	34
1. La sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020.....	35
2. La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal	38
V. Conclusiones.....	44
IV. Bibliografía.....	48
Normativa	48
Jurisprudencia.....	48
Referencias doctrinales.....	50

LISTADO DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art.	Artículo
Arts.	Artículos
CE	Constitución Española
Cit.	Citado
Coords.	Coordinadores.
DDFF	Derecho fundamental
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
FJ	Fundamento jurídico
IHE	Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado
LGT	Ley General Tributaria
LJCA	Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
nº	Número
p.	Página
Rec.	Recurso
RGIT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO

La potestad de la administración tributaria de luchar contra el fraude fiscal es un fin y a la vez un mandato impuesto por el legislador, que en el artículo 31 de la Constitución Española establece que todos los españoles tienen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. En relación con este deber constitucional, la actividad inspectora de la agencia tributaria resulta imprescindible para alcanzar la justicia tributaria. Una medida que tienen los órganos tributarios para perseguir el fraude fiscal es la entrada en el domicilio del obligado tributario. De acuerdo con las últimas estadísticas publicadas por el Ministerio de Hacienda, el 0,3% de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por el área de inspección de la Agencia Tributaria durante los años 2015 y 2021 se desarrolló mediante autorización judicial de entrada en domicilio.

No obstante, nuestra Constitución consagra en su artículo 18 el derecho a la inviolabilidad del domicilio, que puede ser susceptible de vulneración en la práctica de las actuaciones inspectoras mencionadas anteriormente. El choque entre el deber de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos en aras al interés general y el derecho a la inviolabilidad del domicilio, que se encuentra relacionado con el derecho a la intimidad y privacidad de la persona, ha obligado a establecer un régimen en la legislación tributaria que intente conciliar ambos y recoja las garantías precisas para permitir llevar a cabo estas actuaciones de investigación del fraude fiscal sin vulnerar los derechos fundamentales del obligado tributario, de tal forma que, el deber de contribuir y la potestad investigadora de los órganos tributarios se supeditan al cumplimiento de la legalidad, y en especial, al cumplimiento de los garantías constitucionales del derecho a la inviolabilidad del domicilio. De la misma forma el derecho a la inviolabilidad del domicilio no es un derecho absoluto, y cede cuando la entrada en el domicilio es realizada conforme a las garantías legales.

Con todo ello, el objetivo de este trabajo es analizar el régimen legal de la entrada en el domicilio protegido constitucionalmente, así como la doctrina jurisprudencial que ha delimitado el contenido de este derecho y establecido los requisitos que se han de cumplir para efectuar las entradas por parte de los órganos de la Administración tributaria, prestando especial atención a los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo.

2. RAZÓN DE ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DEL INTERÉS

La elección de este tema para la realización de este trabajo se debe a diferentes motivos. El principal de ellos consiste en que este tema ha sido muy debatido durante los últimos años, tanto en el ámbito académico como en el ámbito profesional, como consecuencia de los pronunciamientos que el Tribunal Supremo ha realizado durante los últimos tres años posicionándose en contra de las entradas en domicilio sorpresa por parte de los órganos de inspección de la AEAT, lo cual ha supuesto un cambio importante con respecto a la posición que venía manteniendo hasta ahora. En un breve periodo de tiempo se han concentrado estos pronunciamientos del Tribunal Supremo junto con modificaciones legales que se han realizado en el régimen legal de la entrada en el domicilio, lo cual ha arrojado como resultado una situación de incertidumbre con amplios debates en los que se mantienen ideas a veces contrapuestas. En mi opinión, este trabajo puede resultar positivo para aclarar esta situación al sintetizar los aspectos más relevantes de la legislación tributaria y los principales pronunciamientos jurisprudenciales en relación con la entrada en el domicilio en las actuaciones tributarias, así como al exponer las diferentes opiniones y argumentos jurídicos que se han expuesto en relación con las entradas sorpresa en domicilio. Además, mi especial interés por el derecho administrativo, el derecho tributario y el derecho constitucional hace que el análisis de este tema, que partiendo del estudio de la normativa tributaria requiere tener en cuenta principios constitucionales y principios básicos de los procedimientos administrativos, personalmente me llame la atención.

3. METODOLOGÍA EMPLEADA EN EL TRABAJO

El presente trabajo se divide en tres bloques diferentes. La primera parte del trabajo se centra en el estudio del contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, necesario para comprender posteriormente su régimen legal en la legislación tributaria. Para ello, se ha analizado la configuración de este derecho en nuestra Constitución acompañada de una mención al derecho comparado. Seguidamente se ha analizado la delimitación jurisprudencial del derecho a la inviolabilidad del domicilio y su reconocimiento a las personas jurídicas, para lo cual la metodología utilizada ha consistido fundamentalmente en el análisis de los principales pronunciamientos del Tribunal Constitucional a este respecto.

La segunda parte del trabajo consiste en el análisis del régimen en la legislación tributaria de la entrada en domicilios protegidos constitucionalmente por parte de los órganos de la administración tributaria. En este análisis se estudia cada uno de los títulos que habilitan la entrada en el domicilio, la forma en la que se debe practicar dicha entrada, y las medidas previstas para controlar a posteriori la actuación realizada por los órganos tributarios. Este estudio se basa en el análisis de la regulación tributaria y la legislación contencioso-administrativa sobre las entradas en el domicilio y en los principales pronunciamientos del Tribunal Supremo en relación con esta cuestión, acompañados de artículos y publicaciones de doctrina jurídica que ayudan a comprender este sistema.

La tercera parte del trabajo se centra en la cuestión sobre la necesidad de solicitar la autorización judicial para la entrada en el domicilio en el marco de un procedimiento abierto con anterior. La metodología empleada para ello consiste en el análisis de las últimas sentencias del Tribunal Supremo y el estudio de artículos doctrinales de expertos en esta materia.

II. EL DERECHO CONSTITUCIONAL A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO

1. REGULACIÓN DEL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO. ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO INTERNO Y DEL DERECHO COMPARADO

El derecho a la inviolabilidad del domicilio se encuentra recogido en el apartado segundo del artículo 18 de la Constitución Española (CE en adelante). De acuerdo con este artículo, «El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito». El artículo 18 CE reconoce este derecho junto con el derecho a la intimidad y el derecho al secreto de comunicaciones.

Se trata de un derecho fundamental situado en el Capítulo segundo del Título primero de la Constitución, y por lo tanto goza de mayor protección y garantías constitucionales. En primer lugar, hay que tener en cuenta que el artículo 53.1 CE establece que los derechos y libertades funcionales recogidos en la Constitución, es decir, los del Capítulo segundo del Título primero, vinculan a todos los poderes públicos. A tenor de este artículo, este derecho vincula a la Administración Tributaria.

En segundo lugar, continuando con la redacción del artículo 53 CE, como se trata de un derecho recogido en el Capítulo Segundo del Título Primero de la Constitución, únicamente por ley, que deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el contenido de este derecho. Es decir, por mandato constitucional cualquier injerencia en el ámbito de protección del art. 18 CE precisa una habilitación legal que limite o condicione su ejercicio respetando su contenido esencial¹. Además, para el desarrollo de un derecho fundamental se precisa Ley Orgánica en virtud del artículo 81.1 CE.

En tercer lugar, el artículo 53 CE en su apartado segundo señala que «Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional». El procedimiento preferente y

¹ BOSCH CHOLBI, 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», en *Revista española de Derecho Financiero*, nº192, 2021, p.10.

sumario al que hace referencia el art. 53.2 CE aparece regulado en los artículos 114 a 122 *quater* de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA en adelante), facilitando la protección ante vulneraciones del derecho fundamental. La posibilidad de interponer un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional (TC en adelante) en aquellos casos en los que el supuesto tenga especial trascendencia constitucional² se reitera en el artículo 161 CE y en el artículo 2.1.b de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

En cuarto lugar, en virtud del artículo 11.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, las pruebas obtenidas violentando directa o indirectamente un derecho fundamental no surten efectos en un procedimiento. Por último, cabe mencionar que un afectado por la violación de su derecho a la inviolabilidad del domicilio podrá acudir al Tribunal Supremo mediante un recurso de casación para impugnar resoluciones que, teniendo interés casacional objetivo, hayan sido dictadas en procedimientos especiales de protección de derechos fundamentales en virtud del artículo 88.2.i LJCA.

Por último, cabe apuntar que la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio alcanza también el ámbito penal. Los artículos 202 a 204 del Código Penal recogen una serie de delitos cuyo bien jurídico protegido es la intimidad domiciliaria frente a intromisiones físicas en la misma, lo cual el Tribunal Supremo³ relaciona con el derecho a la intimidad y el desarrollo de la vida familiar. En derecho penal el concepto de domicilio es definido como el lugar cerrado o en parte abierto, habitable y habitado legítimamente con carácter permanente u ocasional⁴.

Otra cuestión relevante en relación con la regulación de este derecho constitucional es que el artículo 10 CE en su apartado segundo señala que «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España».

² *Especial trascendencia* como requisito para justificar la demanda del recurso de amparo de acuerdo con el artículo 59 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

³ Sentencia del Tribunal Supremo nº666/2011, de 30 de junio (ECLI:ES:TS:2011:666).

⁴ ROMEO CASABONA, C.M., «Delitos contra la intimidad, el derecho a la propia imagen y la inviolabilidad del domicilio» en *Derecho Penal. Parte Especial*, Romeo Casabona, Sola Reche y Boldova Pasamar (coords.), Editorial Comares, Granada, 2016, p.282.

En el ámbito internacional, encontramos recogido este derecho fundamental en el artículo 12 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, según el cual «Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques». Esta redacción es idéntica a la del artículo 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. En el ámbito europeo el derecho a la inviolabilidad del domicilio se recoge en el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea⁵ que establece que «toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones», que también es recogido en el artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, que añade en un apartado segundo que «No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás».

Por último, se debe señalar que el reconocimiento constitucional del derecho a la inviolabilidad del domicilio es mayoritario en países de nuestro entorno, siendo recogido, en otros, por el artículo 13 de la Ley Fundamental de Bonn alemana, el artículo 34 de la Constitución portuguesa, el artículo 14 de la Constitución italiana o el artículo 15 de la Constitución belga. Cabe destacar que en el caso de Francia su constitución no menciona el derecho a la inviolabilidad del domicilio, limitándose a reconocer en su artículo 9 el derecho a la vida privada, pero la inviolabilidad del domicilio ha sido reconocido como un principio de valor constitucional⁶.

⁵ Del Parlamento Europeo, Consejo de la Unión Europea y Comisión Europea, publicada en el DOUE el 26 de octubre de 2012, referencia 2012/C 326/02.

⁶ Consagrado como principio constitucional por el Consejo constitucional francés en su decisión *Perquisitions fiscales* de 1983: Decisión nº84-164 DJ, de 29 de diciembre de 1984, en pág. 94.

2. DELIMITACIÓN JURISPRUDENCIAL DEL DERECHO A LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO

El artículo 18.2 CE reconoce el derecho a la inviolabilidad del domicilio. Sin embargo, este derecho fundamental no ha sido desarrollado por Ley Orgánica, y por lo tanto es necesario acudir a la jurisprudencia para comprender la configuración de este derecho y delimitarlo. Ante la ausencia de desarrollo legislativo, el Tribunal Supremo⁷ ha indicado que se debe acudir a «los criterios expresados reiteradamente por el Tribunal Constitucional, por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y por este mismo Tribunal Supremo, que han creado un cuerpo de doctrina tanto sobre el alcance de las potestades del juez para autorizar la entrada solicitada por la Administración, como sobre las exigencias que dicha petición debe cumplir para que pueda considerarse constitucionalmente legítima la limitación de tan relevante derecho fundamental».

La primera sentencia del Tribunal Constitucional que estudió la delimitación del derecho a la inviolabilidad del domicilio y el régimen del artículo 18.2 CE fue la Sentencia 22/1984, de 17 de febrero. El TC en esta sentencia indica que la inviolabilidad domiciliaria defiende los ámbitos en que se desarrolla la vida privada de la persona. Defiende así el tribunal que el derecho a la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho de carácter instrumental en defensa y garantía de la vida privada y la intimidad de las personas, constituyendo éstas el bien jurídico protegido del derecho constitucional del artículo 18.2, existiendo «un nexo de unión indisoluble entre la norma que prohíbe la entrada y registro en un domicilio (artículo 18.2 de la Constitución) y la que impone la defensa y garantía del ámbito de privacidad (artículo 18.1 de la Constitución)». Continúa el tribunal diciendo que la inviolabilidad domiciliaria constituye un derecho fundamental establecido para garantizar el ámbito de privacidad de la persona, «dentro del espacio limitado que la propia persona elige y que tiene que caracterizarse precisamente por quedar exento o inmune a las invasiones o agresiones exteriores, de otras personas o de la autoridad pública». El autor GONZÁLEZ-TREVIJANO aclara que la referencia a la «privacidad» realizada por el Tribunal Constitucional ha de entenderse realizada al concepto de «intimidad», entendido como el «el núcleo más privado de la vida privada».⁸

⁷ Sentencia del Tribunal Supremo nº3286/2019, de 10 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3286), FJ segundo.

⁸ GONZÁLEZ-TREVIJANO, P.J., *La inviolabilidad del domicilio*, Tecnos, Madrid, 1992, p.130.

Habiendo indicado que el derecho a la inviolabilidad domiciliaria se constituye con base en el derecho de la intimidad y la privacidad de las personas, el TC expone en su FJ quinto que el artículo 18.2 cuenta con dos reglas diferentes. Una primera, de carácter general, en el que reconoce el derecho a la inviolabilidad del domicilio como derecho garantista del ámbito de privacidad de las personas, de manera que el domicilio protegido constitucionalmente es un espacio en el que «el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima». Por lo tanto, el objeto protegido por este derecho no es el espacio físico en sí, sino la emanación y plasmación de la esfera privada de la persona que se produce en aquel espacio.

La segunda regla del artículo 18.2 CE (la correspondiente a la segunda frase del artículo), según la cual se establece un doble condicionamiento al entrada y registro en el domicilio: consentimiento del titular o resolución judicial. Como consecuencia de ello, la entrada y registro en un domicilio protegido sin consentimiento del titular o sin resolución judicial es un acto ilícito que constituirá una violación del derecho, «salvo el caso de flagrante delito y salvo las hipótesis que generan causas de justificación, como puede ocurrir con el estado de necesidad». De este régimen hay que tener en cuenta que, si en el marco de un procedimiento administrativo se acuerda mediante resolución administrativa la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido, y no se obtiene el consentimiento del titular del derecho, será necesario obtener una nueva resolución – esta vez judicial y específica para la entrada – que lo autorice.

El artículo 18.2 CE no delimita el concepto de domicilio protegido constitucionalmente, y la Sentencia 22/1984 del TC anteriormente expuesta se limita a definir el domicilio protegido como aquel espacio físico en el que emana la intimidad y la esfera privada de la persona. Es por ello que el TC en sentencias posteriores, a raíz de la casuística que ha estudiado, ha venido delimitando en mayor profundidad este concepto llegando a recopilar los caracteres que lo definen en su Sentencia 10/2002, de 17 de enero. El Tribunal Constitucional indica en esta sentencia que el aspecto esencial para calificar un lugar como domicilio constitucionalmente protegido es que ese lugar constituya un ámbito espacial apto para el destino específico del desarrollo de la vida privada de la persona. Por ello el tribunal indica que el carácter cerrado del espacio, el poder de disposición que el titular tenga sobre él y la habitualidad en el uso o disfrute del lugar no son determinantes para calificar un domicilio con tal.

Hay que tener en cuenta que según indica el TC, «no todo recinto cerrado merece la consideración de domicilio a efectos constitucionales» puesto que no todos los espacios cerrados serán aptos para el desarrollo de la intimidad y la vida privada de la persona. Por ello no se otorga esta consideración a almacenes, fábricas, oficinas y locales comerciales en casos en los que tienen un destino incompatible con la idea de privacidad⁹. De esta sentencia se desprende que lo relevante a efectos de calificar un domicilio como protegido constitucionalmente por el art. 18.2 es tener en cuenta el rasgo esencial ya comentado, debiendo analizar cada supuesto concreto en función de diferentes cuestiones de carácter objetivo relativas al espacio físico tales como «su situación, destino natural, configuración física u objetos en él hallados». De hecho, en algún supuesto el TC ha calificado como domicilio protegido constitucionalmente viviendas no habitadas¹⁰. Para finalizar este apartado a necesario apuntar que el TC señala, en el FJ séptimo de la citada sentencia nº10/2002, que el rasgo esencial que define el domicilio objeto de protección constitucional delimita negativamente los espacios que no pueden ser considerados como tales: por una parte, aquellos que se demuestre de forma efectiva que se han empleado a cualquier actividad distinta de la vida privada; y por otra parte los espacios abiertos, puesto que por sus propias características este tipo de espacios nunca podrán ser considerados aptos para desarrollar en ellos la vida privada de la persona.

3. EL DERECHO A LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

El legislador constitucional cuando reconoce en el artículo 18 CE el derecho a la inviolabilidad del domicilio no menciona ni realiza una diferenciación entre personas físicas y personas jurídicas. Sin embargo, en muchas ocasiones, empresas y otros entes con personalidad jurídica son objeto de procedimientos tributarios en sus sedes o instalaciones. Por ello, resulta también interesante analizar el reconocimiento de este derecho a las personas jurídicas y analizar el concepto de domicilio con respecto a ellas.

Inicialmente, dado que en la Constitución no se señala nada al respecto, y debido a que el fundamento del derecho a la inviolabilidad domiciliada radica en la intimidad personal que es el bien jurídico protegido como ya se ha señalado anteriormente, inicialmente se

⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 228/1997, de 16 de diciembre (ECLI:ES:TC:1997:228).

¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional nº94/1999, de 31 de mayo (ECLI:ES:TC:1999:94).

rechazaba que fuera un derecho extensible a las personas jurídicas. Sin embargo, en la sentencia 137/1985, de 17 de octubre (ECLI:ES:TC:1985:137), que fue el primer caso en el que el Tribunal Constitucional conoció y resolvió en relación con este asunto, concluyó que el derecho a la inviolabilidad del domicilio es también aplicable a las personas jurídicas. El Tribunal Constitucional en esta sentencia indica en su fundamento jurídico tercero que «parece claro que nuestro Texto 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 [...]».

Una evolución similar al TC ha llevado a cabo tanto el TEDH como el TJUE. El TJUE en unas primeras sentencias rechazó que las personas físicas pudieran ser titulares del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Es el caso por ejemplo de su sentencia de 12 de octubre de 1989¹¹, en la que señala en su apartado 14 que «en lo que se refiere a las exigencias derivadas del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y a la intimidad, invocadas por las demandantes, hay que observar que, en tanto que el reconocimiento de ese derecho respecto al domicilio particular de las personas físicas viene impuesto en el ordenamiento jurídico comunitario como principio común al Derecho de los distintos Estados miembros, no sucede así en lo que se refiere a las empresas» añadiendo en el apartado siguiente de la sentencia que «el objeto de este artículo (en referencia al artículo 8 CEDH) abarca el ámbito de desenvolvimiento de la libertad personal del hombre y no puede, por tanto, extenderse a los locales empresariales». Finalmente, el Tribunal de Justicia Europeo modificó su postura, admitiendo la titularidad del derecho a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas¹². El TEDH en una primera sentencia de 1992¹³ señala que «incluir ciertos locales o actividades profesionales o comerciales respondería al objeto y fin esencial del artículo 8: proteger al individuo contra injerencias arbitrarias de los poderes públicos», considerando que es difícil diferenciar entre la vida profesional y la vida privada. Más

¹¹ STJUE, de 12 de octubre de 1989, Caso Dow Chemical Ibérica y otros/Comisión (C-97/87, C-98/98 y C-99/87).

¹² Entre otras, STJUE de 22 de octubre de 2002, *Roquette Freires* (C-94/00) o STJUE de 18 de junio de 2015, *Deutsche Bahn AG* (C-583/13).

¹³ STEDH, *Caso Niemietz contra Alemania*, de 16 de diciembre de 1992. Apartado 31.

adelante, en una sentencia de 2002¹⁴ reconoce expresamente el derecho a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas, afirmando que «el Tribunal considera que ya es hora de reconocer, en determinadas circunstancias, que los derechos garantizados desde el punto de vista del artículo 8 del Convenio pueden ser interpretados para dar cabida a una sociedad, el derecho de respeto de su sede social, su agencia o sus locales profesionales».

Una vez analizado el reconocimiento del derecho a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas, es relevante a efectos de este trabajo estudiar la delimitación de los espacios protegidos para éstas. La citada sentencia del TC nº137/1985 da a entender a final de su FJ tercero que el derecho fundamental a la inviolabilidad domiciliaria de las personas jurídicas no tiene la misma naturaleza que la reconocida para las personas físicas, las cuales tienen un mayor alcance debido a la vinculación con el ámbito de intimidad personal y familiar, vinculación que no existe en el caso de las personas jurídicas. De hecho, la doctrina¹⁵ entiende que el domicilio de las personas jurídicas se fundamenta en la privacidad, que se diferencia del derecho a la vida privada y a la intimidad en que puede ser atribuido tanto a personas físicas como jurídicas. Como consecuencia de todo esto, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional delimita el domicilio protegido constitucionalmente de manera diferente para las personas físicas y para las personas jurídicas.

Una de las primeras sentencias en las que el Tribunal Constitucional entró a delimitar y definir el concepto domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas fue en sentencia 69/1999¹⁶. En el FJ segundo de esta sentencia, el Tribunal Constitucional afirma que «no todo local cuyo acceso posee poder de dirección su titular debe ser considerado como domicilio a los fines de la protección del artículo 18.2 de la CE», señalando a continuación que el concepto de domicilio constitucionalmente protegido no se corresponde con el concepto legal de domicilio de las personas jurídicas consagrado en el derecho mercantil. El TC establece en ese mismo fundamento jurídico que tienen la consideración de domicilio constitucionalmente protegido en el ámbito de las

¹⁴ STEDH, *Caso Sociétés Colas Est y otros contra Francia*, de 16 de abril de 2002. Apartado 41.

¹⁵ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los Tributos*, La Ley, Madrid, 2017, p. 138.

¹⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 69/1999, de 26 de abril (ES:TC:1999:69).

sociedades mercantiles «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».

Años más tarde, el Tribunal Supremo continuó delimitando el concepto de domicilio de las personas jurídicas protegido constitucionalmente en su sentencia de 23 de abril de 2010¹⁷. En el FJ séptimo de esta sentencia, el Tribunal Supremo indica que en el caso de las personas jurídicas, «dada su peculiar naturaleza y finalidad, tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 de la Constitución los espacios que requieren de reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo, esto es, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado». Por el contrario, el tribunal señala que no son objeto de protección «los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no está vinculada con la dirección de la sociedad ni sirve a la custodia de su documentación. Tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares».

III. EL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1. LA ENTRADA EN EL DOMICILIO EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

1.1. Régimen legal

¹⁷ STS de 23 de abril de 2010, recurso de casación 704/2004, (ES:TS:2010:2218), reiterada por la sentencia de 22 de noviembre de 2010, recurso de casación 408/2007 (ES:TS:2010:6507) y cuatro sentencias publicadas el 30 de septiembre de 2010: recursos de casación 364/2007 (ES:TS:2010:5278), 369/2007 (ES:TS: 2010:5268), 169/2007 (ES:TS:2010:5277) y 1392/2007 (ES:TS:2010:5279).

El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio recogido en el artículo 18 CE no es un derecho de carácter ilimitado. En ocasiones este derecho cede ante el deber ante el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos consagrado en el artículo 31 CE¹⁸, que se completa con un catálogo de facultades del que dispone la Administración tributaria para asegurar ese deber, entre las que se encuentra la facultad de entrada y registro en los domicilios y locales de los contribuyentes.

Sin embargo, este deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está supeditado al deber de legalidad, y especialmente al cumplimiento de lo recogido en el artículo 18.2 CE. El régimen de entrada en domicilio recogido en este artículo constitucional se refleja en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que en el primer apartado de su artículo 113 – dentro del capítulo denominado «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios» – señala que «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 [...]».

Este régimen legal es desarrollado reglamentariamente en el artículo 172 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGIT, en adelante), titulado «*Entrada y reconocimiento de fincas*», que reitera en su apartado tercero que «Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial».

La facultad de la Administración tributaria de entrada en un domicilio está recogida en la regulación de diferentes procedimientos tributarios, principalmente en el procedimiento de inspección, aunque también encontramos remisiones en procedimientos de recaudación, comprobación de valores, actuaciones de comprobaciones censales, de comprobación del domicilio fiscal, y de en algún caso excepcional también en procedimientos de comprobación limitada.

¹⁸ Art. 31.1 CE: *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

El supuesto más frecuente es que esta facultad se ejercite en el marco de un procedimiento de inspección. Cuando la LGT regula en su artículo 142 las facultades de la inspección de tributos, señala en su apartado segundo que «Cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine». Además, cuando la Administración tributaria ejerza el elenco de facultades recogido en el apartado primero del artículo 142¹⁹, deberá tener en cuenta y respetar las cautelas establecidas en el artículo 151 LGT en relación con el lugar de las actividades inspectoras, de tal forma que si por ejemplo la inspección de los tributos decide examinar los libros contables de una sociedad, deberá hacerlo en el local, despacho u oficina del obligado tributario, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. En relación con los procedimientos de inspección, el artículo 172.1 RGIT reitera esta facultad de la Administración tributaria²⁰.

Un supuesto distinto es el de los procedimientos de comprobación limitada, los cuales se encuentran regulados en los artículos 136 a 140 LGT y que como su propio nombre indica, se configuran como una comprobación de carácter limitado efectuada por los órganos de gestión (o, en su caso, los de inspección), frente a la comprobación más completa y en profundidad que realiza la inspección. Las facultades de la administración en este tipo de procedimientos se restringen a los enumerados en el apartado segundo del art. 136 LGT, y en el apartado cuarto del citado artículo se prohíbe expresamente la realización de actividades fuera de las oficinas de la Administración tributaria. Por lo tanto, con carácter general no está permitida la entrada en un domicilio por parte de la administración tributaria en el marco de un procedimiento de comprobación limitada. No obstante, el art. 136.4 LGT recoge tres excepciones a esta prohibición en los supuestos de previsiones de la normativa aduanera, los previstos reglamentariamente con el objeto

¹⁹ Artículo 142.1 LGT: *Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.*

de realizar comprobaciones censales, y en aquellos supuestos de aplicación de métodos objetivos de tributación.

La entrada en domicilio está prevista también en el desarrollo de los procedimientos de recaudación en virtud del primer apartado del artículo 162²¹ que se remite expresamente al artículo 142 ya mencionado. La remisión al artículo 142 LGT en relación con las facultades de los órganos de recaudación se reitera en el artículo 10 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. En el desarrollo de los procedimientos de apremio, el artículo 169.4 LGT incluye una cautela en relación con las entradas en domicilio, al establecer que «Siguiendo el orden establecido según los criterios del apartado 2 de este artículo, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda. En todo caso, se embargarán en último lugar aquéllos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario». Por último, es preciso apuntar que el artículo 41.5 LGT remite a las facultades del artículo 142 LGT en el caso de derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables.

En relación con otros procedimientos tributarios, cabe mencionar que se remiten a las facultades de la administración previstas en el artículo 172 RGIT los artículos 144 RGIT, relativo a las actuaciones de comprobación censal, 149 RGIT, relativo a procedimientos de comprobación del domicilio fiscal, y 160 RGIT, relativo a procedimientos de comprobación de valores.

Al igual que se ha señalado con respecto a la regulación constitucional del derecho a la inviolabilidad del domicilio, la regulación de la legislación tributaria en esta materia ha sido muy criticada tanto por la jurisprudencia como por la doctrina científica²², por ser escueta y no concretar, por ejemplo, aspectos relevantes como los requisitos y el contenido mínimo que han de tener las autorizaciones judiciales otorgadas. Además, se ha señalado que esta regulación afecta a un derecho fundamental, y por lo tanto la LGT

²² Por todos ellos, la STS 3023/2020, de 1 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3023), la STS 3502/2021, de 23 de septiembre de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:3502) y 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», en *Revista española de Derecho Financiero*, nº.189, 2021, p.4, o BOSCH CHOLBI, 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*, Villena Artes Gráficas, Madrid, 2021, accesible en: <https://tax.blogs.uv.es/files/2021/05/paper-18-la-reforma-de-la-lgt-y-la-ljca-en-relacion-con-la-entrada-y-registro-en-el-domicilio-por-la-aeat-visos-de-inconstitucionalidad.pdf>.

no es una norma apta para regular el desarrollo del contenido esencial del derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio puesto que es una norma con rango de ley ordinaria.

1.2. Diferenciación entre domicilio constitucionalmente protegido y no protegido

A pesar del régimen legal señalado anteriormente, no es preceptivo obtener autorización judicial previa a cualquier actuación tributaria que implique la intromisión en un domicilio. Únicamente será necesario solicitarla en aquellos supuestos en los que la actuación deba recaer sobre un domicilio protegido constitucionalmente, debiendo diferenciarse de aquellos domicilios que no lo están conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional señalada en el apartado segundo de este trabajo.

Esta diferenciación de domicilios se hace patente en el artículo 142.2 LGT en relación con los procedimientos de inspección. El tercer párrafo del artículo 142.2, ya reproducido anteriormente, hace referencia a los domicilios protegidos constitucionalmente, mientras que los dos primeros párrafos hacen referencia a lugares que conforme a la jurisprudencia del TC no se consideran domicilios protegidos: «Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Para el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello». Reglamentariamente, este supuesto se regula en el artículo 172.2 RGIT, según el cual: «En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan. En el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General».

Tras realizar una lectura de estos párrafos es posible apreciar la diferencia que la LGT otorga al régimen de entrada en estos lugares y al establecido en su artículo 113. Con el fin de entrar en una finca, local y demás establecimientos que no sean domicilios constitucionalmente protegidos deberá obtenerse el consentimiento del obligado tributario o del custodio o encargado de la finca, o bien obtener una previa autorización escrita de la autoridad administrativa – que no judicial – competente. La autoridad administrativa competente será el Delegado Especial o Director de Departamento correspondiente, o el Director General en aquellos casos del ámbito de la Dirección General del Catastro.

Una segunda diferencia que se puede señalar en relación con este régimen es que en el caso de domicilios no protegidos constitucionalmente la autorización administrativa debe obtenerse en caso de oposición del obligado tributario. Es decir, a diferencia de lo que sucede con el caso del protegido constitucionalmente como se estudiará a continuación, en los domicilios que no lo son no se requiere un consentimiento expreso, sino que si no hay oposición se entiende que se permite la entrada.

2. TÍTULOS HABILITANTES PARA LA ENTRADA EN EL DOMICILIO

En este apartado del trabajo se van a analizar los dos títulos que de acuerdo con el artículo 18.2 CE habilitan la entrada en el domicilio: el consentimiento del titular del domicilio y la autorización judicial. En este apartado y en todo lo que resta de trabajo, las referencias realizadas al concepto de domicilio han de entenderse realizadas únicamente a domicilios protegidos constitucionalmente, salvo que se indique lo contrario.

2.1. El consentimiento del afectado

El primer título habilitante de la entrada en el domicilio señalado tanto por el artículo 18 CE como por el artículo 113 LGT es el consentimiento del afectado. Para que el consentimiento sirva de título habilitante para la entrada, el Tribunal Constitucional en su sentencia de 15 de marzo de 2015²³ exige que sea un consentimiento válido. Para ser válido, es necesario en primer lugar que sea otorgado por el obligado tributario. De acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo²⁴, en el caso de una sociedad el

²³ STC 54/2015, de 16 de marzo (ES:TC:2015:54).

²⁴ STS 285/2012, de 15 de enero (ECLI:ES:TS:2012:285).

consentimiento debe ser prestado por su titular, que será aquella persona que ostente la representación legal de la sociedad mercantil o bien ejerza labores de dirección o administración de la misma, con efectiva intervención en las decisiones de la empresa. Por lo tanto, es insuficiente el consentimiento prestado por un empleado ocasional que se encuentre presente en la actuación o por un mero trabajador. Sin embargo, el Tribunal Supremo admite la posibilidad de otorgar a un tercero facultades suficientemente amplias mediante un poder, incluyendo la posibilidad de autorizar la entrada domiciliaria²⁵. En estos casos, los inspectores actuarios deben comprobar que esos terceros ostentan un poder de representación de la sociedad²⁶.

En segundo lugar, para que el consentimiento sea válido es necesario que esté ausente de cualquier vicio. De acuerdo con el Tribunal Supremo²⁷, «El consentimiento del representante de la sociedad debe estar [...] exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño». En su sentencia de 17 de septiembre de 2018 el TS ha indicado que una respuesta evasiva de la Inspección consistente en no especificar si ha obtenido la autorización judicial, se aparta de las pautas de lealtad, buena fe y transparencia que deben guiar la actuación administrativa. El alto tribunal concluye que el consentimiento dado por la empresa en ese caso estuvo viciado, ya que, si en general es nulo el consentimiento prestado por error, violencia, intimidación o dolo, debe entenderse que también es nulo el consentimiento obtenido ocultando un dato relevante para la toma de posición sobre el consentimiento que se solicita.

Un tercer requisito exigido por la sentencia del TC de 15 de marzo de 2015 es que el consentimiento sea eficaz, es decir, que tenga como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa que debe incluir los términos y el alcance de la actuación para la que se recaba el consentimiento. El Tribunal Constitucional en esta sentencia indica que el consentimiento exige que se informe al obligado tributario de su derecho a oponerse a la entrada y negar la autorización, apuntando que no hacerlo supondría una vulneración del derecho a no autoincriminarse. Además, esta sentencia del TC indica que el consentimiento puede ser expreso, pero es también admisible un

²⁵ STS 3710/2008, de 25 de junio (ECLI:ES:TS:2008:3710).

²⁶ STS 2341/2010, de 23 de abril (ECLI:ES:TS:2010:2341), en un caso en el que la Inspección es atendida en el domicilio de la empresa por la directora del departamento de contabilidad y por un asesor informático externo.

²⁷ La antes mencionada STS 2341/2010, de 23 de abril (ECLI:ES:TS:2010:2341).

consentimiento tácito. No obstante, con carácter general la mera falta de oposición a la intromisión en el domicilio no puede entenderse como un consentimiento tácito, lo cual supone una diferencia con respecto a lo que ocurre en el caso de domicilios no protegidos constitucionalmente. Así se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo²⁸ cuando indica que el consentimiento debe estar «absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo [...]». Además, el consentimiento válido y eficazmente prestado puede ser revocado por el obligado tributario en virtud del artículo 172.5 RGIT, pudiendo la Administración tributaria adoptar las medidas cautelares previstas en el art. 146 LGT cumpliendo con las exigencias del art. 181 RGIT.

Finalmente, es preciso apuntar que la revocación del consentimiento prestado, o la negación de éste en un primer momento, no pueden considerarse como un supuesto de obstrucción o resistencia a las actuaciones inspectoras, sancionable en virtud del artículo 203.1.d LGT. Esto es así porque la posibilidad de no autorizar la entrada es una facultad fruto del ejercicio de un derecho constitucional²⁹. El autor CALVO VÉRGEZ³⁰ aclara a este respecto, que esto no implica que el obligado tributario pueda no atender a la Inspección y no aportar la documentación que se le solicite. El obligado tributario puede negar el acceso, pero debe atender a la Inspección.

2.2. La autorización judicial

El segundo título habilitante para la entrada en el domicilio previsto por el art. 18 CE y 113 LGT es la obtención de una autorización judicial. La solicitud de una autorización judicial supone una excepción al principio de autotutela administrativa. La mayoría de doctrina científica³¹ entiende que la autorización judicial no es preciso que se emita en defecto de consentimiento del titular del domicilio. Es decir, la solicitud de la autorización

²⁸ STSS 2218/2010, de 23 de abril de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:2218) en su FJ octavo; 5278/2010, de 30 de septiembre de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:5278) en su FJ quinto; y 7905/2011 de 25 de noviembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:7905) en su FJ quinto.

²⁹ STS 3286/2019, de 10 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3286), en el apartado 4.5 de su FD Segundo.

³⁰ CALVO VÉRGEZ, J., «La entrada de la Inspección en la sede de las empresas y la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo», en *Revista Quincena Fiscal*, nº.22, 2020, p.5.

³¹ 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*, nº.3, 2020, p.4.

no está supeditada a la previa solicitud del consentimiento del afectado, lo cual se desprende tanto de la lectura del art. 18 CE como del art. 113 LGT. De hecho, cada vez es más infrecuente que con anterioridad a la entrada en el domicilio se solicite el consentimiento del obligado tributario, y en la mayoría de las actuaciones de entrada y registro los funcionarios de la Administración tributaria acuden a los domicilios de los obligados tributarios con la autorización judicial ya expedida³².

En primer lugar, para obtener una autorización judicial debe existir una solicitud previa por parte de la Administración tributaria al órgano judicial competente. El órgano judicial competente será los Juzgados de lo Contencioso-administrativo del lugar en el que se encuentre el domicilio en virtud del apartado cuarto del artículo 8.6 LJCA, según el cual: «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». La misma conclusión se desprende del artículo 91.2 LOPJ. El citado párrafo cuarto del art. 8.6 LJCA fue introducido con la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, pero la doctrina y la jurisprudencia ya optaban por dicha solución aplicando por analogía³³ lo dispuesto en el primer párrafo del art. 8.6 LJCA y en el 91.2 LOPJ con respecto a los actos de ejecución forzosa.

En cuanto al papel que debe tener el Juzgado de lo Contencioso-administrativo, el Tribunal Constitucional indica en su sentencia 50/1995 que el juez ha de velar en la salvaguardia del derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio, no interviniendo únicamente para controlar la legalidad o ejecutividad del acto administrativo. Continúa diciendo en su sentencia 16 de mayo de 2000³⁴ que el juez debe ser garante para prevenir una vulneración del derecho al afectado por la entrada en el domicilio en función de los elementos y datos disponibles en el momento en que se adopta la medida restrictiva del derecho fundamental, y debe adoptar las medidas cautelares que sean necesarias para

³² LLOPIS NADAL, S. y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, D., *La entrada y registro domicilio por la Inspección de los Tributos*, Francis Lefebvre, Madrid, 2019, pp. 58 y 59.

³³ Por ejemplo, STS 3286/2019 de 10 de octubre (ECLI:ES:TS:2019:3286).

³⁴ STC 126/2000, de 16 de mayo (ECLI:ES:TC:2000:126), en su FJ octavo.

efectuar una ponderación previa de los derechos e intereses en conflicto para prevenir eventuales vulneraciones³⁵.

Para ejercer este papel de juez garante del derecho fundamental, el Tribunal Supremo³⁶ indica que el auto judicial debe motivar y justificar, tanto material como formalmente, la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la entrada, «sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesto en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríticas de los datos ofrecidos» siendo únicamente «admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno».

El juez debe controlar que tanto la solicitud de entrada como el auto de autorización cumplan con los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad, que van a funcionar como criterios para considerar la licitud de la autorización judicial. Para cumplir con el principio de subsidiariedad, debe motivarse que es necesario sacrificar el derecho fundamental como única forma de garantizar que la Administración actúe sus potestades de comprobación e inspección. Este requisito se menciona expresamente en la Sentencia del TS de 10 de octubre 2019 ya citada anteriormente, y orienta las resoluciones de posteriores sentencias como la de 1 de octubre de 2020 que exige que el auto plasme que «la medida invasiva del domicilio sea la única posible, de forma insustituible, para hacerse con los datos que, de otro modo, serían ocultados a la Administración». Este argumento también fue utilizado por el TC desde hace tiempo, al indicar en su sentencia 69/1999, de 26 de abril, que solo se debe acceder al domicilio cuando la obtención de pruebas sea imposible o extremadamente difícil mediante otros medios menos gravosos.

El principio de proporcionalidad es el segundo principio básico que ha de cumplir la solicitud de entrada y la autorización, siendo uno de los aspectos más estudiados por la jurisprudencia en las entradas a domicilios. De hecho, se trata de un principio básico que debe regir en todas las actuaciones de la Administración tributaria dirigidas a la aplicación de los tributos de acuerdo con el art. 3 LGT. De acuerdo con el TC³⁷, el principio de proporcionalidad exige realizar un triple juicio, consistente en analizar el cumplimiento de tres requisitos: un juicio de idoneidad o adecuación, un juicio de necesaria y un juicio

³⁵ STS 3286/2019 de 10 de octubre (ECLI:ES:TS:2019:3286), en su FJ segundo.

³⁶ STS 3023/2020 de 1 de octubre (ECLI:ES:TS:2020:3023), en su FJ quinto.

³⁷ Entre otras, la STC 66/1995 de 8 de mayo (ECLI:ES:TC:1995:66), la 128/1995, de 16 de julio (ECLI:ES:TS:1995:128) o la STC 69/1999, de 26 de abril (ECLI:ES:TS:1999:69).

de proporcionalidad en sentido estricto. Estos tres requisitos se incorporan con la Ley 11/2021 al art. 113 LGT, que actualmente en su apartado segundo indica 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».

Que la entrada en el domicilio sea idónea o adecuada significa que sea susceptible de conseguir el objetivo propuesto por la administración, de forma que su realización sea ineludible para alcanzar ese fin. En segundo lugar, la solicitud y el auto deben argumentar por qué la medida es necesaria para alcanzar ese objetivo, poniéndola en relación con los motivos que la justifican y la intensidad de esos indicios que la Administración investiga. En tercer lugar, habrá que llevar a cabo el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, debiendo analizar si la entrada en el domicilio es equilibrada o ponderada en ese supuesto concreto por derivar más ventajas para el interés general que perjuicios sobre los posibles valores o bienes jurídicos en conflicto³⁸.

En aplicación del principio, el Tribunal Supremo³⁹ ha considerado que no es proporcional por no ser necesaria una autorización justificada en la obtención de información que el contribuyente tenía la carga de aportar, siendo suficiente requerirle dicha información. Algunos tribunales también han considerado desproporcionales entradas en domicilios justificadas en la existencia de meros inicios o sospechas de actividades⁴⁰, que necesariamente deben ser indicios sólidos, claros y suficientes, y no meras sospechas. Tampoco cabe invocar como necesaria una autorización judicial otorgada cuando las actuaciones revisten un carácter muy inicial, pendientes de desarrollo, porque deben ser consideradas como meras sospechas⁴¹. Lo mismo sucede en el caso de que la Inspección tributaria pretenda efectuar una entrada y registro domiciliario por razones de conveniencia o utilidad⁴², ni con base en datos o

³⁸ STS 3502/2021, de 23 de septiembre de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:3502), apartado quinto de su FJ tercero.

³⁹ STS 3286/2019, de 10 de octubre de 2019.

⁴⁰ STSJPV 335/2019, de 26 de noviembre de 2019 (ECLI:ES:TSJPV:2019:335).

⁴¹ GOIRIENA ARCE, N. y NÚÑEZ CECILIA, M., «Legalidad de las autorizaciones de entrada instadas por la inspección de tributos. Comentario a la Sentencia 335/2019 de 26 de noviembre de 2019, dictada por la Sala Contencioso-administrativa del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco» en *2020 Práctica Fiscal para Abogados*, Gómez-Barreda y Tejada (coords.), La Ley, Madrid, 2020.

⁴² ALONSO MURILLO, F., op. cit., p. 15

informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos, o en general de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros contribuyentes indeterminados, tal y como afirma el TS en su sentencia de 1 de octubre de 2020.

En cuanto al contenido de la solicitud y de la autorización judicial, la versión vigente del art. 113 desde la publicación de la Ley 11/2021 indica en su apartado tercero que deben identificar el obligado tributario, el ámbito espacial o los lugares que van a ser objeto de la entrada y reconocimiento, y el periodo en el que se van a efectuar las actuaciones por la Administración. Además, el juez deberá comprobar en el auto su competencia para otorgar la autorización, la legalidad de la entrada, y la competencia de la autoridad administrativa que solicita la entrada en el ejercicio de sus facultades, solicitud que deberá ir acompañada de todos los documentos que amparen sus argumentos⁴³. Ambos documentos también deberán motivar y argumentar detalladamente el cumplimiento de los requisitos de subsidiariedad y proporcionalidad, y señalar las medidas necesarias para garantizar que la intromisión en el domicilio afectado se produzca sin más limitaciones de las estrictamente necesarias e indispensables.

Un último aspecto relevante acerca de la solicitud y el otorgamiento de la autorización judicial para la entrada es el hecho de que no es necesario otorgar un trámite de audiencia y contradicción al interesado. En el fundamento jurídico segundo de su sentencia de 10 de octubre de 2019, el TS indica que «No resulta necesaria, en principio y en todo caso, la audiencia previa y contradictoria de los titulares de los domicilios o inmuebles concernidos por la entrada, habida cuenta que la posible autorización judicial ni es el resultado de un proceso jurisdiccional, ni dicha audiencia previa viene tampoco exigida expresamente por los artículos 18.2 de la Constitución, 91.2 de la Ley Orgánica 6/1985, 8.6 de la Ley 29/1998 ó 113 y 142.2 de la Ley 58/2003». La falta de procedimiento judicial contradictorio que conduzca a la adopción del auto le concede cierta rareza o singularidad procesal según indica el TS en el FJ segundo de su sentencia de 1 de octubre de 2021. Continúa diciendo que si existe la posibilidad de apartar al titular del derecho fundamental de las actuaciones y no darle audiencia – supuesto denominado como entrada *inaudita parte* – la justificación para hacerlo se debe extremar en la solicitud y especialmente en el auto judicial para «no convertir una estricta excepción, vinculada al

⁴³ STC 137/1985, de 17 de octubre (BOE nº. 268, de 08 de noviembre de 1985, ECLI:ES:TC:1985:137).

caso concreto, en una norma de eficacia administrativa general». Es decir, la práctica de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo debe constituir una excepción a la regla general propia de los procedimientos tributarios, y llevarse a cabo eventualmente cuando se justifique detalladamente a tenor del caso concreto, por razón, por ejemplo, de que exista riesgo de destrucción de pruebas y de que por lo tanto la actuación administrativa pierda eficacia.

3. LA EJECUCIÓN MATERIAL DE LA ENTRADA EN EL DOMICILIO

En relación con el desarrollo de la entrada en el domicilio, el primer aspecto que se debe señalar es analizar qué actuaciones inspectoras pueden desarrollarse. El artículo 172 RGIT hace referencia no sólo a la entrada, sino también al reconocimiento de los lugares a los que se accede. La finalidad de la entrada será la obtención de elementos de prueba respecto de la producción de hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias. Además, el art. 172.4 RGIT establece que en la entrada y reconocimiento en un domicilio los funcionarios de la inspección podrán estimar las medidas cautelares que estimen necesarias. Sin embargo, el alcance de las actuaciones inspectoras en el domicilio va a venir delimitado por el consentimiento dado o la autorización judicial obtenida, de tal forma que la actividad de los órganos de la Administración tributaria se limitará a lo aceptado por el obligado tributario, a la hora de otorgar su consentimiento, o a lo fijado en la autorización judicial. Las posibles extralimitaciones producidas por la administración en la entrada en el domicilio serán posteriormente controladas por el órgano judicial competente, y no podrán tener efectos perjudiciales para el obligado tributario.

Un segundo aspecto que resulta relevante en la práctica de la entrada en el domicilio es el papel que ha de tener el obligado tributario en su ejecución. La legislación tributaria cuando regula la entrada en el domicilio no indica expresamente que el sujeto afectado por la intromisión deba estar presente en las actuaciones, aunque podemos inferir esta obligación del deber de atender a los órganos tributarios y de prestarles la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones exigidos por ley. El artículo 142.3 LGT establece que «Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones», lo cual es reiterado por el art. 173.1 RGIT. El último artículo continúa diciendo en su apartado segundo 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». Además, si los órganos de la inspección consideran que durante el transcurso de las actuaciones es preciso que estén presentes los obligados tributarios, éstos estarán obligados a estarlo con base en el artículo 173.3 RGIT.

Un supuesto que puede darse es aquel en el que los órganos tributarios han obtenido la autorización judicial previa, pero el titular del domicilio se opone a la entrada o se la impide, incumpliendo los deberes de atención y colaboración establecidos en los artículos mencionados anteriormente. En estos casos para poder llevar a cabo en el domicilio las actuaciones autorizadas por el órgano judicial, los órganos de la Administración tributaria podrán solicitar a las autoridades públicas correspondientes el apoyo, concurso, auxilio y protección necesaria en conformidad con los artículos 142.4 LGT, 94.1 LGT y 60.1 RGIT. Además, al estar actuando fuera de las oficinas públicas, los funcionarios de la Administración tributaria estarán obligados a acreditar su condición como tales si lo requiere el obligado tributario, de acuerdo con el artículo 142.4 LGT.

En relación con los lugares que pueden ser inspeccionados, habrá que estar igualmente a lo consentido por el afectado o lo autorizado judicialmente, puesto que puede ocurrir que el obligado tributario autorice la entrada únicamente sobre una parte del domicilio. En relación con la jornada y el horario con el que se deben practicar las actuaciones, el artículo 152.2 LGT establece cuando las actuaciones se desarrollen en los locales del interesado se debe respetar la jornada laboral de la oficina, salvo que se pacte con el afectado otras horas o días. El artículo 90.2 RGIT reitera lo establecido en el 152.2 LGT. No obstante, en el apartado tercero del art. 152 RGIT se indica que «Cuando se disponga de autorización judicial para la entrada en el domicilio del obligado tributario constitucionalmente protegido, las actuaciones se ajustarán a lo que disponga la autorización en relación con la jornada y el horario para realizarlas». Además, en el art. 152.3 LGT se establece que si las circunstancias de la actuación lo exigen se puede actuar fuera de los días y horas de la oficina o la actividad que realiza el obligado tributario, en los términos establecidos reglamentariamente. Es el supuesto, establecido en el artículo 182.2.b RGIT – relativo a los horarios de las actuaciones del procedimiento inspector –

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

En la ejecución de la entrada en el domicilio, la Administración tributaria deberá documentar todos los aspectos relativos a su actuación en una oportuna diligencia. Se trata de una exigencia establecida con carácter general en los procedimientos tributarios en el art. 99.7 LGT. Estas diligencias deberán recoger el contenido exigido en el art. 98 RGIT, y los hechos que en ellas se contengan se presumirán ciertos en virtud del art.107 LGT.

Por último, cabe mencionar que la legislación tributaria de la ejecución material de la entrada en el domicilio también ha sido criticada por algunos autores, como NAVARRO FAURE⁴⁴ que opina que «la regulación de la LGT y del Reglamento resultan excesivamente parcas, debiéndose haber incluido, entre otras, la competencia judicial y, como garantías mínimas que debería recoger la ley, la presencia del interesado o su representante y la notificación al mismo del auto judicial en el que debe contar el tiempo del registro, la persona que lo va a llevar a cabo y el objeto del mismo».

4. CONTROL POSTERIOR A LA ENTRADA EN EL DOMICILIO

4.1. La dación de cuentas *ex post* a la entrada en el domicilio

La LGT cuando regula el régimen de la entrada en el domicilio y las condiciones de la intervención judicial necesaria en sus artículos 113 y 142, no hace referencia a la necesidad de informar sobre las actuaciones realizadas al juez que autorizó la entrada. Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sí que considera necesario el sometimiento de la actuación administrativa de la entrada en el domicilio a un control judicial en fase previa al eventual ejercicio de recursos procedentes por el afectado por

⁴⁴ NAVARRO FAURE, A., «La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad», en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº. extra. 1, 2011, p.48.

esta medida⁴⁵. El fundamento constitucional de este control judicial *ex post* se encuentra en el artículo 106.1 CE⁴⁶ que sujeta a las Administraciones públicas al control judicial de la legalidad de sus actuaciones y del sometimiento de éstas a los fines que las justifican, y en el artículo 24 CE que reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva, especialmente en el ejercicio de los derechos fundamentales del artículo 18 CE⁴⁷.

A pesar del silencio de la LGT en relación con este control posterior, sí que encontramos mención a él en el artículo 172 RGIT que en su cuarto apartado establece que «Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados». Un ejemplo de la dación de cuentas exigida en este artículo lo encontramos en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 5 de octubre de 2016 (ECLI:ES:TSJCV:2016:4469), en la cual se indica que los órganos de inspección remitieron al juez un informe en el que constaba en qué lugares fue finalmente necesario entrar, la duración de las actuaciones y en qué fecha se efectuó, las tareas que fueron realizadas, la colaboración mantenida entre la administración y el interesado y la documentación que fue obtenida a través de esta actuación.

En relación con este requisito de control judicial *ex post* se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en su sentencia de 14 de julio de 2021, que lo vincula al principio de buena administración reconocido en el artículo 41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales. Según indica el Tribunal Supremo en esta sentencia, «Este trámite, vinculado al principio de buena administración, es esencial para hacer viable el control judicial *ex post facto* respecto a la adecuación de la práctica de la diligencia y para que el juez de la autorización compruebe la regularidad de esta práctica y el ajuste y observancia de los términos, condiciones o límites del auto de entrada, que exige, según es jurisprudencia reiterada de esta Sala, la sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad». En esta misma sentencia, el TS indica que el mecanismo de dación de cuenta que la Administración está obligada a realizar es el momento en el que se debe controlar el posible exceso de los funcionarios de la Administración

⁴⁵ STC 170/1996, de 29 de octubre (ECLI:ES:TC:1996:170) que indica en su FJ tercero que este control judicial se trata de «una auténtica garantía, con la que se pretende que el control judicial de la intervención administrativa no dependa del eventual ejercicio por el interno de los recursos procedentes»

⁴⁶ En este sentido, la STC 175/1997, de 27 de octubre (ECLI:ES:TC:1997:175).

⁴⁷ Así lo establece la STC 260/2006, de 3 de julio, en su fundamento jurídico sexto en relación con el derecho al secreto de las comunicaciones del art. 18.3 CE.

Tributaria en la entrada del domicilio en relación con lo autorizado en el auto judicial, exceso que sería contrario a derecho. Este argumento el reiterado en una segunda sentencia inmediatamente posterior a la comentada, la sentencia del Tribunal Supremo 3083/2021, de 16 de julio (ECLI:ES:TS:2021:3083).

En la sentencia del 14 de julio de 2021 el TS califica la dación de cuentas *ex post* como un trámite esencial para controlar la regularidad de la autorización. Continúa diciendo que de no documentar la entrada y someterse a este control judicial, la Administración Tributaria tendría un poder incontrolable sin atenerse a una captación selectiva de información de los titulares de los domicilios o de terceros, excesos que no estarían amparados ni en el principio de autotutela administrativa ni en el deber de contribuir del artículo 31 CE.

Si bien el TS ha calificado la dación de cuentas *ex post* como un trámite esencial, en la normativa tributaria no se ha previsto ninguna consecuencia ante el incumplimiento de este trámite. La sentencia del TS de 14 de julio indica en su FJ 5.2 que la infracción de este trámite no puede perjudicar al afectado por la entrada en el domicilio. Algunos autores como el profesor ÁLVAREZ MARTÍNEZ⁴⁸ han opinan que «que no se cumpla con la dación de cuentas no comportaría la nulidad de lo actuado, pues el desarrollo de la actuación llevada a cabo ya constaría en la diligencia entregada al contribuyente, y éste podrá hacer valer los defectos en el recurso contra el acto que ponga fin al procedimiento. Siendo ello cierto – a pesar de que suponga un diferimiento temporal de la solución jurídica – también, es verdad que, de ese modo, el juez no cumple con la función de tutela que la Constitución le otorga».

En cuanto al contenido de este trámite, algún autor⁴⁹ afirma que aunque el contenido del artículo 172.4 RGIT sea escueto, esta rendición de cuentas no debe implicar una mera comunicación de que se ha llevado a cabo la entrada en domicilio autorizada, sino que debe explicarse detalladamente cuál fue el contenido y alcance de la autorización, qué actuaciones se han llevado a cabo bajo el amparo de dicha autorización, qué garantías se han adoptado para no llevar a cabo excesos y para salvaguardar al máximo el derecho a

⁴⁸ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., «La práctica y ejecución material de las invasiones domiciliarias al hilo de la realización de actuaciones inspectoras: examen de su régimen jurídicos y de sus aspectos más controvertidos», en *Revista Contabilidad y Tributación*, nº. 375, 2014, p.85.

⁴⁹ BOSCH CHOLBI, J.L., op. cit., p. 40.

la inviolabilidad del domicilio, y cuál ha sido el resultado de la actuación llevada a cabo en su ámbito de protección, aportando copia de lo actuado o intervenido al juez.

A raíz del informe remitido al órgano judicial por parte del órgano administrativo tributario, el primero podrá ejercer con plenitud su potestad revisora sobre la restricción del derecho fundamental, pudiendo acordar incluso que se ratifique, anule o subsane la decisión administrativa, sin que en ningún caso pueda tener carácter sanador de los defectos e ilicitudes de la actuación administrativa⁵⁰.

4.2. El control de la entrada en vía de recurso

La dación de cuentas *ex post* ante el juez sirve para controlar judicialmente la ejecución material de la entrada en el domicilio y para detectar posibles excesos en la actuación administrativa. Sin embargo, el auto del Juzgado resolutorio de la autorización de entrada autorizando o denegando la intromisión administrativa en el derecho fundamental también puede ser sometido a revisión en vía de recurso. Es posible señalar tres diferentes vías de recurso para impugnar este auto judicial: recurso de apelación contra el auto judicial que autoriza la entrada, recurso administrativo y contencioso-administrativo contra el acto que pone fin al procedimiento tributario en el que se ha practicado la entrada en el domicilio, y recurso especial y preferente para la protección de derechos fundamentales.

La primera opción de recurso disponible para el afectado por la entrada en el domicilio es interponer un recurso de apelación contra el auto judicial que autoriza la entrada con base en el artículo 80.1.d LJCA. Según este artículo: «Son apelables en un solo efecto los autos dictados por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo y los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo, en procesos de los que conozcan en primera instancia, en los siguientes casos: d) Los recaídos sobre las autorizaciones previstas en el artículo 8.6 y en los artículos 9.2 y 122 bis». Ya se ha comentado anteriormente en este trabajo que las autorizaciones judiciales para la entrada en el domicilio se encuadran en el supuesto del art. 8.6 LJCA. Este recurso deberá interponerse ante el Tribunal Superior de Justicia territorialmente competente.

El artículo 80.1.d LJCA indica que estos autos son apelables en un solo efecto. Esto quiere decir que el recurso de apelación contra el auto que autoriza la entrada en el

⁵⁰ Sentencias del TC 106/2001, de 23 de abril (ECLI:ES:TC:2001:106) en su FJ décimo y 220/2006, de 3 de julio (ECLI:ES:TC:2006:220) en sus FJ tercero y cuarto.

domicilio va a tener un efecto devolutivo pero no efecto suspensivo, de tal manera que los órganos Administración tributaria podrán penetrar en el respectivo domicilio sin la necesidad de esperar que el órgano judicial resuelva el recurso interpuesto contra el auto que lo autoriza. La profesora SÁNCHEZ LÓPEZ⁵¹ indica que si este recurso tuviese efectos suspensivos se pondría en peligro la propia eficacia de la actuación administrativa, hasta el punto de poder llegar a frustrar en la mayoría de las ocasiones la consecución de los objetivos perseguidos por los órganos de la Administración tributaria al haber desaparecido el denominado efecto sorpresa de la entrada en el domicilio.

La segunda vía de recurso por la que puede optar el obligado tributario es el recurso, en primer lugar, administrativo de carácter obligatorio, y en segundo lugar, judicial, contra el acto que ponga fin al procedimiento tributario en el que se inserta la entrada en el domicilio. Es decir, podrá optar por el sistema general de los procedimientos de revisión previstos en derecho tributario, impugnando la liquidación o el acto de recaudación en cuyo seno se ha efectuado la intromisión en el derecho fundamental, interponiendo un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente alegando su vulneración por la actuación administrativa de entrada con los efectos que esa actuación ha tenido sobre el acto definitivo del procedimiento tributario.

La tercera opción de recurso es acudir a la vía especial y preferente de protección judicial del derecho fundamental, como se ya se ha adelantado en el segundo apartado de este trabajo. Este recurso, se encuentra regulado en los artículos 114 y siguientes de la LJCA, y debe ser interpuesto ante el Tribunal Superior de Justicia de la comunidad autónoma correspondiente. No obstante, el objeto de este recurso no puede consistir en el debate de cuestiones de legalidad ordinaria, sino que se ciñe en determinar si se ha infringido el derecho fundamental invocado⁵².

Como consecuencia de la posibilidad de recurrir la entrada efectuada en el domicilio por la Administración Tributaria, puede ocurrir en un momento posterior se anule la entrada, suponiendo la vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio debido a la falta de cobertura legal necesaria para la obtención de datos por parte de la Administración tributaria. En estos supuestos, los datos y pruebas que se hayan

⁵¹ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., op. cit. p.4.

⁵² STSJ del País Vasco 1983/2009, de 7 de mayo (ECLI:ES:TSJPV:2009:1983) en su FJ segundo.

obtenido con una entrada autorizada por auto judicial anulado se deben considerar datos obtenidos ilícitamente y no pueden ser utilizados en contra del obligado tributario en virtud del artículo 11 de la LOPJ. Además, tal y como indica el Tribunal Supremo en su sentencia de 25 de abril de 2003⁵³, la entrada, registro e incautación de documentos por parte de la administración en un domicilio fundada en una autorización judicial posteriormente declarada nula, obliga a la devolución de dicha documentación que no podrá ser utilizada por la Administración Tributaria. En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en pronunciamientos más recientes. En su sentencia 3580/2021 de 27 de septiembre de 2021⁵⁴, el Tribunal Supremo afirmó que la invalidez de la autorización judicial de entrada y registro en domicilio arrastra consigo todo lo actuado por la Administración con base en dicha resolución jurisdiccional, de manera que la incautación de documentación carece del necesario presupuesto. En su sentencia posterior nº1831/2022, de 12 de mayo de 2022⁵⁵, el Tribunal Supremo añade que la obligación de devolver la documentación abarca también cualquier otro material que haya sido incautado por la AEAT en la entrada, como por ejemplo ordenadores u otros soportes materiales, debiendo destruir además cualquier copia realizada de dicho material. En esta sentencia también se analiza la posible utilización de la información obtenida, entendida como bien inmaterial independiente de los soportes físicos incautados, y concluye aclarado que esta cuestión debe resolverse en los procedimientos administraciones en los que se pretenda utilizar dicha información.

IV. LA NECESIDAD DE SOLICITAR LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO PREVIO

En este apartado se va a analizar una cuestión en relación con la entrada en domicilio que ha sido muy debatida durante los últimos años: la necesidad de realizar la entrada una vez iniciado y notificado el inicio del procedimiento tributario en el que se inserta, o la posibilidad de realizarlo con carácter previo a éste. Para ello, este apartado se divide en el análisis de dos grandes hechos que han dado pie a este debate: la sentencia del Tribunal Supremo nº3023/2020 de 1 de octubre de 2020 que ya ha sido analizada en varias

⁵³ Sentencia del Tribunal Supremo 2871/2003, de 25 de abril (ECLI:ES:TS:2003:2871).

⁵⁴ Sentencia del Tribunal Supremo 3580/2021, de 27 de septiembre (ECLI:ES:TS:2021:3580).

⁵⁵ Sentencia del Tribunal Supremo 1831/2022, de 12 de mayo (ECLI:ES:TS:2022:1831).

ocasiones a lo largo de este trabajo, y la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

1. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 1 DE OCTUBRE DE 2020

Tradicionalmente ha sido frecuente que los órganos de la inspección de hacienda sorprendan a los obligados tributarios mediante su personación en su domicilio, siendo esta actuación en ocasiones la primera vez que tienen noticia de que están siendo sometidos a actuaciones de comprobación por parte de los órganos tributarios. Esta práctica ha sido consentida por los tribunales hasta que la STS de 1 octubre de 2020 falló en contra de una actuación realizada siguiendo esta práctica, lo cual supuso un cambio de criterio jurisprudencial en esta materia.

Esta sentencia del Tribunal Supremo establece como doctrina en su FJ quinto que la autorización de entrada en un domicilio debe estar conectada necesariamente con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto con anterioridad a la actuación y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado. El Tribunal Supremo sustenta su decisión esta sentencia en tres argumentos.

En primer lugar, el tribunal indica que la exigencia de practicar la entrada en domicilio en el seno de un procedimiento abierto y notificado viene impuesta en los artículos 113, 142 y 145 LGT. Esto se debe a que, con anterioridad a la publicación de la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, la redacción del artículo 113 LGT aludía a los «*procedimientos de aplicación de los tributos*»⁵⁶, y a que los artículos 142 y 145 LGT se encuentran ubicados sistemáticamente en el Capítulo IV de la ley que hace referencia a «*Actuaciones y procedimiento de Inspección*». De esto se deriva la imposibilidad de solicitar autorización para la entrada en un domicilio al margen de estos procedimientos.

En segundo lugar, el Tribunal Supremo indica que sin la existencia de un acto administrativo previo de inicio del procedimiento tributario el juez no puede adoptar ninguna medida en relación con la entrada de domicilio por falta de competencia. En el

⁵⁶ Versión del artículo 113 LGT anterior a 10 de julio de 2021: «*Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial*».

FJ segundo de la sentencia el Tribunal Supremo indica 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 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». Esta postura viene dada porque la versión del art. 8.6 de la LJCA vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 11/2021 otorgaba a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo la competencia para conocer de las autorizaciones para la entrada en domicilios «siempre que ello proceda de la ejecución forzosa de actos de la administración pública», de manera que si el procedimiento tributario no se ha iniciado no existe ningún acto ejecutable. A este respecto, el autor ALONSO MURILLO⁵⁷ apunta que esta interpretación exige «equiparar, sin más problema, el inicio de un procedimiento de aplicación, que es un acto-trámite, a la ejecución de un acto definitivo, sin que tal concepción expansiva pueda ir más allá, para dar cumplimiento a actos inexistentes o futuros».

En tercer lugar, en el FJ tercero de la sentencia el Tribunal Supremo afirma que es necesario el inicio previo de un procedimiento puesto que los datos que revelen las obligaciones fiscales que sustentan la necesidad de la autorización han de surgir de algún expediente comprobador que haga referencia a deberes concretos y determinados puesto que no cualquier motivo es válido para infringir un derecho fundamental. Es decir, el Tribunal Supremo vincula el procedimiento previo al análisis de necesidad, y por lo tanto proporcionalidad de la autorización judicial.

Aunque esta sentencia de 1 de octubre de 2020 fue la que culminó el cambio de postura jurisprudencial en esta materia y determinó con claridad la nueva doctrina del Tribunal Supremo, este fallo fue precedido por una sentencia anterior de 10 de octubre de 2019 ya mencionada anteriormente a lo largo de este trabajo, que ya comenzó a indicar aunque sin analizarlo con tanta profundidad como la sentencia de 2020, que para poder solicitar una autorización judicial de entrada en el domicilio es necesario que se haya dictado un acto administrativo previo. De esta forma, con anterioridad a la sentencia del 2019 cabía entender que era suficiente que la solicitud de autorización tuviera como presupuesto previo un procedimiento tributario que se pretendiese ejecutar, mientras que tras estas dos sentencias el Tribunal Supremo aclara que es necesario el acto administrativo previo que

⁵⁷ ALONSO MURILLO, F. op. cit. p.18.

inicie el procedimiento⁵⁸. Con anterioridad a estos fallos cabía la posibilidad de que la primera ocasión en la que el obligado tributario tuviera conocimiento de las actuaciones fuera mediante la personación de la inspección en su domicilio. En estos casos el procedimiento se daría por iniciado mediante la personación de los órganos de la inspección en el domicilio del obligado tributario, posibilidad prevista en el artículo 177.2 RGIT⁵⁹.

Esta práctica tributaria consistente en iniciar el procedimiento mediante la personación de los órganos tributarios en el domicilio del obligado tributario una vez solicitada y obtenida la autorización judicial conforme al artículo 113 LGT, se justifica por el interés público superior de garantizar el éxito de las actuaciones inspectoras⁶⁰. No obstante, tras los pronunciamientos del Tribunal Supremo mencionados la ponderación en el conflicto entre la garantía del derecho a la inviolabilidad del domicilio y el interés público superior de buscar la verdad tributaria decae a favor del primero.

No obstante, el Tribunal Supremo desvincula la exigencia de solicitar la autorización judicial en el marco de un procedimiento ya iniciado de la posibilidad de hacerlo *inaudita parte*. Tal y como señala en el FJ tercero de su sentencia de 1 de octubre de 2020, «Una cosa es no anunciar la visita [...] cuando el conocimiento previo pudiera frustrar su eficacia, y otra bien distinta es no dar noticia de un procedimiento inspector, no solo no notificado sino no abierto aún, sólo dentro del cual cabría la adopción de tal medida de instar la solicitud de entrada». Esta postura fue reiterada posteriormente por el Tribunal Supremo en el FJ tercero de su sentencia de 23 de septiembre de 2021, que añade que si apartar al titular del derecho fundamental de las actuaciones no constituyese una estricta excepción que deba ser motivada, no sólo se vulneraría su derecho a la inviolabilidad del

⁵⁸ TAPIA TEJEDOR, E., «Sobre la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por parte de la Inspección de Hacienda tras la modificación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal», en *Taxlandia* [blog electrónico], 2021, [consultado 10 de mayo de 2022] disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/invitados/entrada-en-el-domicilio-constitucionalmente-protégido-hacienda>.

⁵⁹ Artículo 177.2 RGIT: «Cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 172 de este reglamento, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 147.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial. En este caso, las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares».

⁶⁰ GARCÍA MIGUEL, S. y GONZÁLEZ GUTIÉRREZ, J. «El acceso a domicilios por razón de inspecciones tributarias», en *Diario La Ley*, nº. 9757 sección Tribuna, 2020, p.4.

domicilio sino que también se pondría en riesgo su derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1 CE al convertirle en un mero espectador pasivo de las actuaciones de la Administración.

Cabe concluir que con esta nueva postura del Tribunal Supremo el orden que se debe seguir es el siguiente: en primer lugar, notificar el inicio del procedimiento al obligado tributario; en segundo lugar, realizar la solicitud de autorización para la entrada en el domicilio; en tercer lugar, obtener la autorización judicial – lo cual que puede darse aún sin conocimiento por parte del titular del domicilio si se motiva en la autorización – y finalmente practicar la entrada en el domicilio.

Tras la alteración de este orden por parte del Tribunal Supremo, como la eficacia de la actuación de la Administración depende en cierta medida del efecto sorpresa que se produce al notificar el inicio del procedimiento en el momento de realizar la entrada en el domicilio, la Administración Tributario se vio obligada a paralizar este tipo de actuaciones. Resulta interesante señalar que la doctrina establecida en esta sentencia fue tan novedosa que la Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado realizó una nota de prensa días después de su publicación mostrando su rechazo al contenido de ese fallo. La IHE critica en este documento que en pronunciamientos anteriores el Tribunal Supremo había venido considerando que las actuaciones llevadas a cabo para la solicitud de entrada y registro son actos preparatorios⁶¹ del procedimiento de inspección, y que por lo tanto dichos actos sí que permiten autorizar judicialmente la entrada en un domicilio. Además, la asociación critica que «esta novedosa exigencia introducida a posteriori vía jurisprudencial y que se aparta de numerosas resoluciones judiciales anteriores, priva a la Inspección fiscal de la facultad esencial para el descubrimiento del fraude fiscal más grave e insolidario, pues obliga en todo caso a advertir previamente a un sujeto que va a ser inspeccionado de tal circunstancia, lo que convierte en ineficaz la posterior actuación in situ».

2. LA LEY 11/2021, DE 9 DE JULIO, DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

⁶¹ En relación con los actos preparatorios, resulta interesante mencionar en virtud del artículo 169.2 RGIT pueden ser encomendados a personal al servicio de la administración tributaria que no tenga la condición de funcionario.

Como consecuencia del novedoso cambio de postura por parte del Tribunal Supremo, el legislador reaccionó rápidamente introduciendo modificaciones legales en algunos de los preceptos que constituyen el régimen legal de la entrada en domicilio en los procedimientos tributarios a través de la *Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego*, con la finalidad de restaurar la situación anterior a la publicación de estas sentencias y de salvar los obstáculos puesto de manifiesto en relación con las entradas sorpresa en domicilios. Esta ley entró en vigor el 11 de julio de 2021.

En el preámbulo de esta ley el legislador indica expresamente que las modificaciones realizadas en el régimen legal de la entrada en domicilio vienen motivadas por la última doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo en esta materia, mencionada en el apartado anterior del trabajo. Es relevante a efectos constitucionales apuntar el énfasis que el legislador realiza del hecho de que esta ley no afecta al contenido del derecho a la inviolabilidad del domicilio y que posee carácter meramente procedimental, puesto que como ya se ha mencionado anteriormente, únicamente una ley orgánica podría regular el contenido de este derecho por mandato del artículo 81.1 CE, y la Ley 11/2021 posee rango de ley ordinaria. Además, de una primera lectura del preámbulo sorprende la distinción que el legislador realiza entre actuaciones tributarias y procedimientos de aplicación de tributos, anticipando que su finalidad es no condicionar la autorización a que se realice su solicitud en el marco de un procedimiento tributario como indica la doctrina del Tribunal Supremo ya señalada.

A través de la Ley 11/2021 se modifican tanto la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa como la Ley General Tributaria. En relación con la primera, el artículo duodécimo de la Ley 11/2021 cambia la redacción de su artículo 8.6 que había servido de base en los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo para entender que para la obtención de la autorización judicial de entrada en domicilio era necesario que exista un acto administrativo ejecutable que habilite la competencia judicial. Con la nueva ley se añade el cuarto párrafo de este artículo que atribuye la competencia a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo para conocer de las autorizaciones de entrada en domicilios y otros lugares protegidos constitucionalmente por el artículo 18.2 CE.

Además, en este párrafo se indica que la autorización se puede solicitar en el marco de una actuación o procedimiento tributario incluso con carácter previo a su inicio formal. De esta forma, tras las modificaciones realizadas en el artículo 8.6 LJCA la solicitud y concesión de la autorización judicial no se condicionan a la existencia de un acto administrativo que deba ejecutarse.

En cuanto a los cambios efectuados en la Ley General Tributaria, el artículo 13 de la Ley 11/2021 introduce modificaciones en el artículo 113 y en el artículo 142. En cuanto al primer artículo, se añade el párrafo que indica que la solicitud de la autorización judicial debe estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de la entrada, requisitos que venían siendo exigidos por la jurisprudencia anteriormente y sobre los que hicieron hincapié tanto la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020 como su sentencia posterior de 23 de septiembre de 2021. Además, se añade un segundo párrafo, el tercero del artículo, que siguiendo con la modificación realizada en el artículo 8.6 LJCA establece que la autorización judicial puede practicarse aún con carácter previo al inicio formal del procedimiento cuando «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». En el artículo 142 se modifica su apartado segundo añadiendo la expresión de que «La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine».

Estos artículos introducen dos principales novedades: en primer lugar, la distinción entre el inicio formal del procedimiento y su inicio material; y, en segundo lugar, la necesidad de adjuntar un nuevo documento, el acuerdo de entrada.

En cuanto al inicio material y formal del procedimiento, el autor LAGO MONTERO⁶² aclara que el procedimiento de inspección se ha iniciar, en todo caso, por la orden escrita y motivada del inspector jefe, lo cual constituye el inicio material del procedimiento. Según el citado autor, este escrito del inspector jefe tiene la naturaleza de acto de trámite no cualificado, y por lo tanto no precisa de notificación autónoma y separada por poder surtir efectos. Frente al inicio material del procedimiento tributario, su inicio formal tiene lugar con la posterior notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento, siendo éste el momento que se ha de tener en cuenta para el cómputo del plazo máximo

⁶² LAGO MONTERO, J.M., «La iniciación del procedimiento de inspección seguida de personación en domicilio», en *Revista Técnica Tributaria*, nº. 136, 2022, p.201.

de resolución del procedimiento, tal y como establece el artículo 104.1.a LGT. Es decir, tal y como indica LAGO MONTERO, la notificación del inicio del procedimiento no inicia el procedimiento, el procedimiento existe previamente porque no se puede notificar algo que no existe, ni la administración puede actuar fuera del marco de un procedimiento porque estaría actuando en vía de hecho. Este autor critica la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020 porque hace referencia a la necesidad de un procedimiento iniciado y notificado al interesado, es decir, sitúa la posibilidad de solicitar una autorización judicial al momento posterior de que se produzca el procedimiento formal, afirmando que la sentencia no tiene suficiente concreción y que «Hablar de iniciación formal no aporta ninguna claridad, pues se termina confundiendo la iniciación formal con la iniciación a secas, y vetando injustificadamente una personación por supuesta falta de inicio del procedimiento cuando lo cierto es que éste está iniciado y bien iniciado desde que el inspector jefe dicta orden escrita y motivada».

La segunda principal novedad que introduce la Ley 11/2021 es la mención al acuerdo de entrada que debe contener la identificación del obligado tributario y de los conceptos y periodos que van a ser comprobados, y que debe ser incorporado a la solicitud de la autorización judicial para la entrada en domicilio. Se trata por lo tanto de un nuevo documento que es diferente a la solicitud de la autorización judicial y a la propia autorización. La mención a este nuevo escrito ha sido criticada por algún autor como TAPIA TEJEDOR que señala que el legislador ha creado un nuevo documento administrativo ad hoc como respuesta a la postura del Tribunal Supremo para amparar la entrada en domicilio dado que la nueva ley hace referencia no solamente a la solicitud de autorizaciones en el marco de procedimientos tributarios, sino también «*en el marco de una actuación*». El autor BOSCH CHOLBI⁶³ también critica este acuerdo de entrada, al indicar que es un acto que resulta innecesario y cuyo contenido señalado en el nuevo artículo 113 LGT es muy escaso. Además, este autor critica que de acuerdo con la nueva redacción del artículo 142 LGT «se permita que el órgano competente para dictar este acuerdo de entrada domiciliaria sea “la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine”».

⁶³ BOSCH CHOLBI, 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*, Villena Artes Gráficas, Madrid, 2021, accesible en: <https://tax.blogs.uv.es/files/2021/05/paper-18-la-reforma-de-la-lgt-y-la-ljca-en-relacion-con-la-entrada-y-registro-en-el-domicilio-por-la-aeat-visos-de-inconstitucionalidad.pdf>.

Por lo tanto, tras la incorporación de este acto de acuerdo de entrada, el procedimiento que ha de seguir el órgano de la administración tributaria es el que se expone a continuación⁶⁴. En primer lugar, el inspector jefe debe emitir una orden escrita y motivada que determine la iniciación del procedimiento inspector, lo cual constituye un primer acto de trámite. En segundo lugar, para apreciar que es necesaria la entrada en domicilio debe emitirse un informe motivado – que constituye un segundo acto de trámite - del funcionario de la administración que esté realizando las actuaciones en el que proponga esta medida, ya sea el inspector actuario encargado del procedimiento o el funcionario que haya tramitado una comprobación gestora o inspectora anterior en la que se haya detectado que existe riesgo de desaparición de pruebas que sean necesarias e imposibles de obtener en un modo menos lesivo. En tercer lugar, una vez emitido este informe en el que se propone la entrada debe emitirse el acuerdo de entrada que será necesario para poder obtener el consentimiento del interesado o solicitar la autorización judicial.

Una vez estudiadas las principales novedades introducidas por la Ley 11/2021 cabe señalar que no ha sido una ley exenta de críticas. Un primer aspecto que cabe mencionar es que la ley modifica el artículo 8.6 LJCA pero mantiene la versión anterior del artículo 91.2 LOPJ, lo cual deja dos artículos relativos a la competencia judicial para conocer de la autorización de entrada en el domicilio con redacciones y sentidos diferentes. Otra crítica que han realizado numerosos autores⁶⁵ es que la nueva ley no aporta certezas sobre el confuso régimen legal de la entrada en domicilio, puesto que utiliza una dialéctica ambigua, hace mención únicamente a entradas en domicilios pero no a registros y no desarrolla el escaso marco normativo de las entradas en domicilio en el ámbito del derecho tributario, y por lo tanto sin proporcionar seguridad jurídica. Además, como ha señalado recientemente CAMPANON GALIANA, a través de la modificación del artículo 113 LGT se pretende mantener vigente el sistema de inspecciones sorpresas, «pese a que el Tribunal Supremo ya había avisado de que tal manera de proceder suponía una vulneración a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido»⁶⁶.

⁶⁴ LAGO MONTERO, J.M., op. cit., p.201.

⁶⁵ Entre otros: SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., op. cit., p. 24, o ⁶⁶ TAPIA TEJEDOR, E., op. cit.

⁶⁶ CAMPANON GALIANA, L., «La AEAT vs el Tribunal Supremo en materia de entradas domiciliarias», en *Taxlandia* [blog electrónico], 2021, [consultado 10 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/laura-campanon-galiana/la-aeat-vs-el-tribunal-supremo-en-materia-de-entradas-domiciliarias>

Sin embargo, el hecho que posiblemente haya suscitado más debate en relación con la Ley 11/2021 es su naturaleza de ley ordinaria, y como ya se ha indicado en varias ocasiones a lo largo de este trabajo el artículo 81 CE exige que las normas que regulan el desarrollo de los derechos fundamentales y libertades públicas tengan rango de ley orgánica. La nueva doctrina de la sentencia de 1 de octubre 2020 fue reiterada meses más tarde por la sentencia del Tribunal Supremo 3502/2021 de 23 de septiembre 2021, fecha posterior a la entrada en vigor de la Ley 11/2021. En el fundamento jurídico segundo de esta sentencia el Tribunal Supremo afirma que «La naturaleza de derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, cuya entrada, cuando sea necesaria, está constitucionalmente requerida de autorización cuando su titular no la consienta, obligaría a que el desarrollo normativo de su régimen sustantivo y procesal se hiciera mediante ley orgánica, con respeto a su contenido esencial - arts. 53.1 y 81.1 CE-». Continúa diciendo – aunque haciendo mención a la Ley General Tributaria – que una ley ordinaria es inidónea e inepta, por su competencia, para desarrollar el derecho fundamental en su contenido esencial en lo que atañe al ámbito tributario. En relación con esta sentencia, la autora antes mencionada Laura Campanon Galiana⁶⁷ apunta que en el momento en el que el Tribunal Supremo reitera la doctrina anterior de su sentencia de 1 de octubre de 2020 en una sentencia posterior a la entrada en vigor de la Ley 11/2021 parece que está rechazando de facto la aplicación práctica del nuevo artículo 113 LGT.

El debate se centra en determinar si la Ley 11/2021 tiene carácter meramente procedimental como indica el legislador en su preámbulo, y en cuyo caso no sería necesario que tuviera el carácter de ley orgánica, o si por el contrario desarrolla el contenido esencial del derecho fundamental del derecho a la entrada en el domicilio, lo cual significaría que esta norma es inconstitucional. Una tercera opción sería considerar que la Ley 11/2021 no tiene carácter procedimental pero que tampoco desarrolla el derecho fundamental, sino que únicamente regula su ejercicio respetando su contenido esencial, para la cual el artículo 53.1 CE exige reserva de ley, aunque no necesariamente ley orgánica. A favor de que la Ley 11/2021 tiene carácter meramente procedimental encontramos la Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado o algunos autores como LAGO MONTERO, mientras que otros autores como BOSCH CHOLBI o TAPIA TEJEDOR se decantan por cuestionar la constitucionalidad formal de la norma.

⁶⁷ CAMPANON GALIANA, L., op. cit.

Para finalizar, se debe apuntar que algún autor como TAPIA TEJEDOR indica que pese a su carácter reactivo, esta nueva reforma no introduce ningún elemento que haga modificar la última doctrina del Tribunal Supremo. En el mismo sentido se ha pronunciado NAVARRO SANCHIS, el magistrado del Tribunal Supremo que fue ponente tanto de la sentencia de 1 de octubre de 2020 como de la de 23 de septiembre de 2021, que en la Mesa redonda en el XXXI Congreso de Inspectores de Hacienda del Estado celebrada el 25 de noviembre 2021 en Vigo señaló que tiene evidencia notable el hecho de que la Ley 11/2021 no salva todos los obstáculos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha manifestado en relación con el régimen de las entradas sorpresa en domicilio. Habrá que ver cómo evoluciona la jurisprudencia del Tribunal Supremo a este respecto, que el pasado 21 de julio de 2021 mediante auto⁶⁸ decretó la admisión de un nuevo recurso de casación que interpretará los artículos 113 y 142 LGT, el artículo 172 RGIT y el 8.6 LJCA.

V. CONCLUSIONES

El derecho a la inviolabilidad del domicilio es un derecho fundamental reconocido en el artículo 18.2 de nuestra Constitución, así como en la práctica totalidad de los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno. Este derecho se configura con el fin de proteger y garantizar la vida privada y la intimidad de las personas, de tal forma que la Constitución supedita la entrada o registro en el domicilio a su realización con consentimiento del titular del derecho afectado o contando con una resolución judicial, a excepción de los casos de comisión de un flagrante delito. A falta de una legislación que desarrolle este derecho fundamental la jurisprudencia del Tribunal Constitución ha venido delimitando su contenido. Tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea han reconocido a las personas jurídicas la titularidad de este derecho fundamental. De esta forma, tienen la consideración de domicilios protegidos constitucionalmente los lugares en los que se ejerce la habitual dirección y administración de una sociedad, así como los espacios que sirven se custodia la documentación y soportes de su vida diaria.

Este régimen constitucional tiene su reflejo en la legislación tributaria dado que la Administración tributaria con el objetivo de descubrir y perseguir el fraude fiscal cuenta

⁶⁸ Auto del Tribunal Supremo, nº. 10666/2021, de 21 de julio, (ECLI:ES:TS:2021:10666A).

entre sus potestades la de entrada y registro en el domicilio de los obligados tributarios. Este tipo de actuaciones son llevadas a cabo principalmente en los procedimientos de inspección. El artículo 113 de la Ley General Tributaria, en consonancia con lo establecido en el artículo 18 de la Constitución, establece que la Administración Tributaria debe recabar el consentimiento del obligado tributario o una autorización judicial para poder efectuar la entrada en un domicilio protegido constitucionalmente.

El consentimiento para la entrada en domicilio debe ser prestado por persona autorizada, y debe ser un consentimiento libre de vicios, informado y revocable. La alternativa a la obtención del consentimiento del obligado tributario es la solicitud de la autorización judicial, que juega un papel imprescindible para los órganos tributarios que desean practicar la entrada en domicilio de forma sorpresiva. La solicitud de la autorización debe efectuarse a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo cuya función será garantizar que no se vulnera el derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio del obligado tributario. Para ello es imprescindible que la Administración tributaria motive en la solicitud la idoneidad o adecuación de la entrada para lograr los objetivos, la necesidad de llevarla a cabo en base a los motivos que la justifican, y la proporcionalidad de la entrada en relación con la lesión del derecho fundamental.

Una vez efectuada la entrada en el domicilio conforme al contenido del auto judicial que lo autoriza, la Administración tributaria está obligada a dar cuenta al juez de las actuaciones efectuadas y los resultados obtenidos. Asimismo, para garantizar los derechos del obligado tributario la legislación contencioso-administrativa prevé la posibilidad de interponer un recurso de apelación contra el auto judicial dictado para autorizar la entrada, sin perjuicio de poder acudir también a los recursos generales previstos en el ordenamiento tributario para recurrir el acto que ponga fin al procedimiento, o incluso a recursos especiales en defensa de los derechos fundamentales.

La obtención de la autorización judicial no se supedita a la petición previa del consentimiento del obligado tributario, ni para su solicitud se regula un procedimiento que dé audiencia y posibilidad de defensa al interesado. Esto habilitaba a la administración tributaria a efectuar entradas y registros sorpresa en el domicilio hasta que, en su sentencia de 1 de octubre de 2020, precedida de su sentencia de 10 de octubre de 2019 y posteriormente reiterada en otra sentencia de 23 de septiembre de 2021, el Tribunal Supremo modificó su postura prohibiendo las entradas sorpresa en domicilios al exigir que la solicitud de la autorización se efectúe en el marco de un procedimiento

tributario abierto y notificado previamente al obligado tributario. Entre otras cuestiones, el Tribunal Supremo apunta a la vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio del obligado tributario que se ve sorprendido por una entrada en su domicilio por parte de los órganos tributarios. Como consecuencia de la nueva jurisprudencia del Tribunal Supremo, la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal modificó el régimen de la entrada en domicilio previsto en la legislación tributaria para intentar sortear los obstáculos impuestos por el alto tribunal. Esta ley no ha estado exenta de críticas, y como consecuencia actualmente nos encontramos ante una situación de incertidumbre en la que los autores debaten sobre el sentido en el que se pronunciarán los tribunales en los próximos años.

En mi opinión, con la nueva norma se superan dos de los argumentos que el Tribunal Supremo esgrimió para prohibir las entradas en domicilio realizadas sin haber notificado el procedimiento tributario. En primer lugar, se soluciona el problema de la competencia judicial para conocer de la solicitud de la autorización de entrada tras la modificación del artículo 8.6 LJCA que confirma la competencia concreta en esta materia de los tribunales de lo Contencioso-administrativo. No obstante, sería deseable en aras al principio de seguridad jurídica y congruencia de las normas jurídicas que se modificase también el artículo 91.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial en el mismo sentido que se hizo con el 8.6 LJCA. En segundo lugar, se prevé en el artículo 113 LGT la posibilidad de solicitar la entrada aún con carácter previo al inicio formal del procedimiento, por lo que si hoy en día realizáramos una interpretación literal y sistemática de este artículo de la Ley General Tributaria como hizo el Tribunal Supremo en sus sentencias no llegaríamos a la misma conclusión.

No obstante, considero que la nueva regulación en materia de entrada en domicilio es debatible desde el punto de vista de su constitucionalidad formal y material. En su perspectiva formal, algunos autores consideran que la Ley 11/2021 sería inconstitucional al no tener el carácter de ley orgánica. En un futuro, este asunto podría llegar al Tribunal Constitucional que deberá decantarse sobre si esta norma tiene un carácter meramente procedimental, o si por el contrario desarrolla el contenido del derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio. Se debe tener en cuenta que las principales modificaciones de la Ley 11/2021 incluyen la regulación de un nuevo auto administrativo y la confirmación de la competencia judicial para conocer de la solicitud, aunque también disocia el momento en el que se inicia el procedimiento tributario en su momento formal

y material, establece expresamente que se puede solicitar con carácter previo al inicio del procedimiento, y regula los requisitos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad que venían siendo exigidos en las solicitudes por parte de la jurisprudencia.

En relación con la constitucionalidad material de la Ley 11/2021, el Tribunal Supremo ya se pronunció en 2020 considerando que una entrada sorpresa puede vulnerar el derecho fundamental del obligado tributario. Con independencia del carácter y el rango legal que deba tener la ley, los tribunales se deberán pronunciar de nuevo sobre si este régimen vulnera este derecho fundamental, derechos que gozan de especial protección en nuestro ordenamiento jurídico. Nadie puede negar el hecho de que prohibir la posibilidad de realizar entradas en el domicilio de forma sorpresiva soslayaría la capacidad de la administración tributaria de inspeccionar el fraude fiscal, reduciendo la eficacia de estas actuaciones. Debemos señalar que en ningún país de nuestro entorno se requiere un previo aviso para la entrada en el domicilio. La administración tributaria necesita herramientas eficaces para poder llevar a cabo sus funciones en beneficio de la sociedad. No obstante, también es cierto que la participación de los ciudadanos en los procedimientos es un principio básico del derecho administrativo y del derecho tributario, y que además nos encontramos en el ámbito de los derechos fundamentales, que requieren de especial protección, y su vulneración debe darse en supuestos excepcionales en los que entren en juego distintos derechos o libertades públicas contrapuestos.

En definitiva, es imprescindible que la entrada en un domicilio se analice en cada caso concreto para poder concluir si se ha producido una vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Para ello sería esencial contar con algo que tanto la jurisprudencia como la doctrina jurídica llevan años pidiendo unánimemente, una regulación del contenido del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Una Ley Orgánica que desarrollase este derecho fundamental y definiese las garantías exigibles para su protección podría ayudar a concluir este debate. No obstante, también sería admisible opinar que la Ley 11/2021 podría haber aportado más claridad y seguridad jurídica en esta materia si no se hubieran introducido las modificaciones de forma precipitada como reacción a un cambio jurisprudencial.

IV. BIBLIOGRAFÍA

NORMATIVA

Código Penal.

Constitución Española.

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

Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

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

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

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

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

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.

JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de marzo (ECLI:ES:TC:1984:22).

Sentencia del Tribunal Constitucional 137/1985, de 17 de octubre (ECLI:ES:TC:1985:137).

Sentencia del Tribunal Constitucional 66/1995, de 8 de mayo (ECLI:ES:TC:1995:66).

Sentencia del Tribunal Constitucional 170/1996, de 29 de octubre (ECLI:ES:TC:1996:170).

Sentencia del Tribunal Constitucional 175/1997, de 27 de octubre (ECLI:ES:TC:1997:175).

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

Sentencia del Tribunal Constitucional 69/1999, de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1999:69).

Sentencia del Tribunal Constitucional 94/1999, de 31 de mayo (ECLI:ES:TC:1999:94).

Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2000, de 16 de mayo (ECLI:ES:TC:2000:126).

Sentencia del Tribunal Constitucional 106/2001, de 23 de abril (ECLI:ES:TC:2001:106).

Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2002, de 17 de enero (ECLI:ES:TC:2002:10).

Sentencia del Tribunal Constitucional 206/2006, de 3 de julio (ECLI:ES:TC:2006:206).

Sentencia del Tribunal Constitucional 54/2015, de 16 de marzo (ECLI:ES:TC:2015:54).

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de octubre de 1989, Dow Chemical Ibérica, Asunto C-97/87, C-98/87 y C-99/87 (ECLI:EU:C:1989:380).

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 22 de octubre de 2002, Roquette Frères SA, Asunto C-94/00 (ECLI:EU:C:2002:603).

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 18 de junio de 2015, Deutsche Bahn AG, Asunto C-583/13 (ECLI:EU:C:2015:404).

Auto del Tribunal Supremo 10666/2021, de 21 de julio (ECLI:ES:TS:2021:10666).

Sentencia del Tribunal Supremo 2871/2003, de 25 de abril (ECLI:ES:TS:2003:2871).

Sentencia del Tribunal Supremo 3710/2008, de 25 de junio (ECLI:ES:TS:2008:3710).

Sentencia del Tribunal Supremo 2341/2010, de 23 de abril (ECLI:ES:TS:2010:2341).

Sentencia del Tribunal Supremo 666/2011, de 30 de junio (ECLI:ES:TS:2011:4543).

Sentencia del Tribunal Supremo 285/2012, de 15 de enero (ECLI:ES:TS:2012:285).

Sentencia del Tribunal Supremo 3286/2019, de 10 de octubre (ECLI:ES:TS:2019:3286).

Sentencia del Tribunal Supremo 3023/2020, de 1 de octubre (ECLI:ES:TS:3023:2020).

Sentencia del Tribunal Supremo 2982/2021, de 14 de julio (ECLI:ES:TS:2021:2982).

Sentencia del Tribunal Supremo 3083/2021, de 16 de julio (ECLI:ES:TS:2021:3083).

Sentencia del Tribunal Supremo 3502/2021, de 23 de septiembre (ECLI:ES:TS:2021:3502).

Sentencia del Tribunal Supremo 3580/2021, de 27 de septiembre (ECLI:ES:TS:2021:3580).

Sentencia del Tribunal Supremo 1831/2022, de 12 de mayo (ECLI:ES:TS:2022:1831).

Sentencia del Tribunal Supremo 1983/2009, de 7 de mayo (ECLI:ES:TS:2009:1983).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 4469/2016, de 5 de octubre (ECLI:ES:TSJCV:2016:4469).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 335/2019, de 26 de noviembre (ECLI:ES:TSJPV:2019:335).

REFERENCIAS DOCTRINALES

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», en *Revista española de Derecho Financiero*, nº.189, 2021.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., «La práctica y ejecución material de las invasiones domiciliarias al hilo de la realización de actuaciones inspectoras: examen de su régimen jurídicos y de sus aspectos más controvertidos», en *Revista Contabilidad y Tributación*, nº.375, 2014.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los Tributos*, La Ley, Madrid, 2017.

BOSCH CHOLBI, 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*, Villena Artes Gráficas, Madrid, 2021, accesible en: <https://tax.blogs.uv.es/files/2021/05/paper-18-la->

[reforma-de-la-lgt-y-la-ljca-en-relacion-con-la-entrada-y-registro-en-el-domicilio-por-la-aeat-visos-de-inconstitucionalidad.pdf](#).

BOSCH CHOLBI, 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», en *Revista española de Derecho Financiero*, nº. 192, 2021.

CALVO VÉRGEZ, J., «La entrada de la Inspección en la sede de las empresas y la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo», en *Revista Quincena Fiscal*, nº. 22, 2020.

CAMPANON GALIANA, L., «La AEAT vs el Tribunal Supremo en materia de entradas domiciliarias», en *Taxlandia* [blog electrónico], 2021, [consultado 10 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/laura-campanon-galiana/la-aeat-vs-el-tribunal-supremo-en-materia-de-entradas-domiciliarias>.

GARCÍA MIGUEL, S. y GONZÁLEZ GUTIÉRREZ, J. «El acceso a domicilios por razón de inspecciones tributarias», en *Diario La Ley*, nº. 9757 sección Tribuna, 2020.

GONZÁLEZ-TREVIJANO, P.J., *La inviolabilidad del domicilio*, Tecnos, Madrid, 1992.

LAGO MONTERO, J.M., «La iniciación del procedimiento de inspección seguida de personación en domicilio», en *Revista Técnica Tributaria*, nº.136, 2022.

LLOPIS NADAL, S. y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, D., *La entrada y registro domicilio por la Inspección de los Tributos*, Francis Lefebvre, Madrid, 2019.

NAVARRO FAURE, A., «La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad», en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº. extra. 1, 2011.

ROMEO CASABONA, C.M., «Delitos contra la intimidad, el derecho a la propia imagen y la inviolabilidad del domicilio» en *Derecho Penal. Parte Especial*, Romeo Casabona, Sola Reche y Boldova Pasamar (coords.), Editorial Comares, Granada, 2016.

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*, nº.3, 2020.

TAPIA TEJEDOR, E., «Sobre la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por parte de la Inspección de Hacienda tras la modificación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal», en *Taxlandia* [blog electrónico], 2021, [consultado 10 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/invitados/entrada-en-el-domicilio-constitucionalmente-prottegido-hacienda>.