

La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad

Análisis de la [STS de 10 de octubre de 2019, rec. núm. 2818/2017](#)

Juan Calvo Vérguez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

Extracto

El presente comentario analiza la cuestión relativa a la entrada por parte de la Inspección tributaria en el domicilio de las personas jurídicas a la luz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019, la cual, siguiendo la línea de pronunciamientos anteriores del citado tribunal así como de nuestro Tribunal Constitucional, reitera que la autorización judicial de entrada en el domicilio constituye una circunstancia excepcional que, por limitar el derecho a la inviolabilidad de aquel, debe acordarse solo cuando se trate de una medida necesaria e imprescindible.

1. Supuesto de hecho

Como es sabido dispone el artículo 172 del 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, refiriéndose a la entrada y reconocimiento de fincas, que los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que alude el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), cuando aquellas así lo requieran. Resulta competente para la tramitación y resolución del procedimiento inspector el órgano del domicilio del interesado en el momento del inicio de las actuaciones de comprobación.

Cuando el obligado tributario o, en su caso, la persona bajo cuya custodia se encuentre en 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 citada autorización corresponde al director general. Y, cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o la autorización judicial.

Tanto en la entrada como en el reconocimiento judicialmente autorizados los funcionarios de inspección pueden adoptar aquellas medidas cautelares que estimen necesarias. Y, una vez finalizada la entrada y reconocimiento, han de comunicarse al órgano jurisdiccional correspondiente las circunstancias, incidencias y resultados.

Por otra parte, se considera a este respecto que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el citado artículo 142.2 de la LGT

prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo. Y, en el supuesto de que se produjese la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que estén desarrollando las actuaciones los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptarse las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la LGT¹.

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 10 de octubre de 2019 (rec. núm. 2818/2017 –NFJ075314–) objeto de nuestro análisis ha concluido en fechas pasadas que la necesidad de aprovechar el «factor sorpresa» para evitar el riesgo de destrucción de pruebas por parte de un contribuyente no constituye justificación suficiente para que un juez autorice la entrada de la Administración tributaria en un domicilio. En el concreto supuesto de autos planteado, habiéndose desarrollado por parte de la Administración tributaria una inspección correspondiente a los ejercicios 2011 a 2014 a través de la cual se solicitaba como primera actuación una orden de entrada y registro en el domicilio de la empresa para recabar la documentación existente relativa a la aplicación de un concreto beneficio fiscal (alegándose por parte de aquella la necesidad de contar con el «factor sorpresa» a fin de evitar la desaparición de pruebas), siendo dicha petición recurrida por el obligado tributario al considerar que la citada medida no era necesaria ni proporcional y que vulneraba el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, y tras haber desestimado el tribunal de instancia dicha petición dando por razonada la inspección y asumiendo la legitimidad del citado «registro sorpresa» sobre la base de considerar que cualquier mínima filtración hubiera podido suponer la ocultación o destrucción de documentos y pruebas, el Alto Tribunal afirma que el juez que autorice estos registros no puede actuar «con una suerte de automatismo formal o sin llevar a cabo ningún tipo de control», debiendo por el contrario entrar a comprobar quién es titular del domicilio así como si el registro es necesario y si se garantiza que la eventual vulneración de la privacidad que pueda llegar a producirse resulta mínima.

¹ De acuerdo con lo dispuesto por este precepto:

1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición. Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.
2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.
3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

Nos hallamos, por tanto, ante un conjunto de medidas cautelares destinadas, básicamente, al aseguramiento de las pruebas obtenidas en el curso del procedimiento de inspección.

2. Doctrina del tribunal

Con carácter general el TS rechaza en el presente pronunciamiento objeto de nuestro análisis la «relevancia» admitida en su día por el tribunal de instancia del «factor sorpresa» para asegurar el éxito de la investigación, no concediendo importancia alguna al respecto al hecho de que la entidad investigada estuviera en fase de liquidación. Volvía así el tribunal a dejar claro que la autorización judicial de entrada en el domicilio constituye una circunstancia excepcional que, por limitar el derecho a la inviolabilidad de aquel, debe acordarse solo cuando se trate de una medida necesaria e imprescindible.

El Alto Tribunal destaca que, en el supuesto de autos planteado, la única finalidad de la solicitud efectuada por la Administración tributaria fue determinar si los gastos, trabajos e inversiones realizadas por la mercantil inspeccionada para materializar las dotaciones al llamado factor de agotamiento, aplicable en el ámbito del llamado factor agotamiento previsto en el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS) pendientes en los ejercicios objeto de comprobación, cumplían o no los requisitos legales, esto es si, por su estricta relación con la actividad minera, tenían como objetivo alguno de los previstos en la normativa aplicable (la explotación e investigación de nuevos yacimientos minerales y demás recursos geológicos, la investigación que permita mejorar la recuperación o calidad de los productos obtenidos, la suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas dedicadas exclusivamente a las actividades mineras, así como a la explotación de yacimientos minerales y demás recursos geológicos)².

Pues bien para el tribunal, incluso aceptando que en el presente caso el contribuyente pudiera haber estado efectuando reinversiones que no son aptas como materialización de las dotaciones y que la Administración tributaria conoce (o presume) dicha inidoneidad a tenor de una inspección anterior, la medida adoptada no resulta proporcionada, ya que nada impedía que en el procedimiento de comprobación incoado se requiriera a la empresa para que acreditara sus reinversiones y para que, en su caso, constatada su falta de aptitud, se dictara la oportuna liquidación del IS correspondiente a los ejercicios comprobados, integrando en su base imponible la suma dotada y no reinvertida con sus intereses.

A juicio del TS, en el presente caso la Inspección no necesitaba entrar en el domicilio de la entidad y hacerse con los datos relativos a las supuestas reinversiones indebidas, ya que le bastaba con solicitar del contribuyente los extremos necesarios de la materialización y, si

² Como es sabido, el factor agotamiento constituye un régimen incentivador previsto en el ámbito del IS para las empresas mineras que tiene por objeto compensar los sobrecostes que la actividad minera soporta en relación con otras actividades industriales, así como fomentar la promoción, desarrollo, exploración, investigación y explotación de recursos mineros. Se persigue con ello otorgar una garantía de abastecimiento de materias primas minerales a la industria y a la población, favoreciendo al mismo tiempo la independencia y fortaleza económica del Estado.

estos no acreditan la idoneidad de la misma, rechazarla, incluyendo en el IS lo dotado y no reinvertido. El TS no alcanza además a comprender qué pruebas podía hacer desaparecer el contribuyente en el supuesto planteado (tal y como señaló la Inspección en su solicitud de entrada), al ser aquel quien tiene que probar la reinversión, su cuantía y la sujeción de la actividad en la que se reinvierte a las previsiones legales. Y, tal y como se ha precisado, tampoco alcanza el TS a comprender cuál era el «factor sorpresa» requerido para asegurar el éxito de las diligencias de investigación y comprobación de la Inspección tributaria cuando, insistimos, es el obligado tributario el que tiene toda la carga de probar la concurrencia de los requisitos legales correspondientes.

Con base en todo ello concluyó el tribunal que no era necesario sacrificar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio como única forma de garantizar el cumplimiento de todos los requisitos establecidos por la ley en relación con el citado factor de agotamiento por la razón esencial de que la finalidad de la entrada y registro (constatar la aptitud de la materialización) no era necesaria para que la Administración actuase sus potestades de comprobación e inspección.

En definitiva, al objeto de analizar si la autorización de entrada y registro reúne los requisitos exigidos, la única finalidad de la solicitud efectuada por la Hacienda Pública consistió en el presente caso en determinar si los gastos, trabajos e inversiones realizadas por la entidad para materializar las dotaciones al factor de agotamiento pendientes en los ejercicios objeto de comprobación cumplían o no los requisitos legales, esto es si, en atención a su estricta relación con la actividad minera, aquellos tenían como objetivo alguno de los previstos en la normativa aplicable³. Y, si la finalidad de obtener aquellos datos no era otra que rechazar (mediante la práctica de un acto de liquidación precedido del procedimiento incoado al efecto) la aptitud de la materialización, esa misma finalidad podía alcanzarse requiriendo la información al contribuyente y, en su caso, rechazando la idoneidad de las reinversiones e incorporando a la base imponible del impuesto sobre sociedades las sumas no dotadas y sus intereses legales. Dicha conclusión no podría además enervarse por la circunstancia de que la empresa minera se encontrase en fase de liquidación en el momento en el que se autorizó la entrada y registro ya que, sea quien sea la persona encargada de atender los requerimientos, la consecuencia de no probar la adecuada reinversión sería la misma, a saber, ajustar la base imponible del IS correspondiente al último año en que podía reinvertirse, que era en definitiva la finalidad perseguida por la Inspección una vez constatada la falta de reinversión.

Indudablemente este nuevo e importante pronunciamiento emitido por el TS en relación con la entrada y registro en el domicilio de las empresas exige necesariamente, en primer término, recordar la jurisprudencia constitucional elaborada al respecto.

³ Como ya se ha indicado para la Hacienda Pública las inversiones que podría estar efectuando la compañía no serían aptas para materializar las dotaciones al no atemperarse (al menos la mayoría de ellas) a la clase de actividad prevista en la legislación aplicable.

Refiriéndose a la entrada de la Inspección en el domicilio del sujeto pasivo afirmó en su día el Tribunal Constitucional (TC) en su Sentencia 137/1985, de 17 de octubre (rec. de amparo núm. 124/1985 –NFJ003984–) que «El derecho a la inviolabilidad del domicilio no se circunscribe a las personas físicas, siendo extensivo o predicable, asimismo, de las personas jurídicas»⁴. Con posterioridad, en su Sentencia 50/1995, de 23 de febrero (rec. de amparo núm. 709/1991 –NFJ003467–), advirtió el intérprete supremo de nuestra Constitución que:

El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio no es absoluto y limita con los demás derechos y con los derechos de los demás [...] Dicho derecho fundamental encuentra uno de sus límites en el supuesto de la función inspectora de la Hacienda Pública, con el respaldo legal suficiente, siempre que a su vez se recabe la autorización judicial [...] A tal efecto se extiende el concepto de domicilio, no solo a la vivienda en sentido estricto, sino también a los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del titular⁵.

Y, en su Sentencia 69/1999, de 26 de abril (rec. de amparo núm. 2824/1995 –NFJ007858–), recuerda el TC que:

Las condiciones y exigencias de la resolución judicial relativa a la entrada domiciliaria se refieren a una inspección –no mera entrada– en el domicilio de una persona física –núcleo esencial de la protección constitucional–, y todo ello a efectos tributarios –y con una eventual trascendencia penal–, en los que la resolución judicial entonces impugnada autorizaba la entrada en las fechas en que la inspección tuviera por conveniente para examinar y asegurar en su caso la totalidad de las

⁴ En concreto declaró el intérprete supremo de nuestra Constitución en la citada sentencia que:

Ausente de nuestro ordenamiento constitucional un precepto similar al que integra el artículo 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn, según el cual los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales, en la medida en que, por su naturaleza, les resulten aplicables, lo que ha permitido que la jurisprudencia aplicativa de tal norma entienda que el derecho a la inviolabilidad del domicilio conviene también a las entidades mercantiles, parece claro que nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse respecto de otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el artículo 24 de la misma CE, sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas.

⁵ A través de esta sentencia vino a precisar además el TC que la autorización judicial que se otorgue ha de considerar, como presupuesto propio, la existencia de un acto administrativo que deba ejecutarse el cual, en principio, habrá de ser un acto definitivo o resolutorio, si bien son igualmente susceptibles de ejecución otros actos de trámite cualificados o no (caso, por ejemplo, de las inspecciones administrativas o tributarias u otros), cuando la naturaleza y la efectividad de los mismos así lo impongan y concurra, además, el resto de requisitos exigibles.

dependencias, huecos, armarios, recipientes, arcas, arcones y cajas fuertes que hallaren y para valorar los objetos que señalare la Inspección actuante⁶.

Afirma además el TC en su Sentencia 54/2015, de 16 de marzo (rec. de amparo núm. 2603/2013 –NCJ059699–) que la entrada en las dependencias de una empresa sin advertencia de derechos al interesado no permite considerar el consentimiento tácito del obligado tributario. Con carácter general, y al amparo de la doctrina constitucional elaborada al respecto, el consentimiento eficaz del sujeto particular permite la intromisión en su derecho a la intimidad, si bien no precisa ser expreso, admitiéndose también un consentimiento tácito y, salvo casos excepcionales, la mera falta de oposición a la intromisión domiciliar no podrá entenderse como un consentimiento tácito. Por otra parte, el consentimiento eficaz tiene como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización.

Adviértase, por tanto, que, de acuerdo con la doctrina tradicional elaborada al respecto por el TC, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio resulta extensivo a las personas jurídicas, si bien no cabe aludir a la existencia de una plena correlación entre el concepto legal de domicilio de las personas jurídicas establecido por la legislación mercantil y el domicilio constitucionalmente protegido, presentando este último concepto una mayor amplitud que el concepto jurídico-privado. Ciertamente se ha de reconocer que las personas jurídicas gozan de una intensidad menor de protección, al faltar en dicho caso la existencia de una estrecha vinculación con un ámbito de intimidad referido a la vida personal y familiar, predicable únicamente de las personas físicas. La protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, más precisamente, de las sociedades mercantiles, únicamente se extiende a aquellos espacios físicos que resultan indispensables para que aquellas puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, constituyendo el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente o sirviendo a la custodia de los documentos o de otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento reservados al conocimiento de terceros.

En el concreto supuesto analizado por el intérprete supremo de nuestra Constitución a través de la citada Sentencia 54/2015, la entrada en las dependencias de la empresa se hizo sin advertencia de derechos al interesado, motivo por el cual los funcionarios actuantes no podían considerar que la falta de oposición del obligado tributario fuera suficiente, ya que su reglamento de actuación les obligaba a despejar toda duda mediante la instrucción de derechos al interesado, advirtiéndole de la posibilidad de oponerse a la entrada en el domicilio para llevar a cabo la actuación inspectora. Y, junto a ello, también ha de tenerse en

⁶ Recuérdese, no obstante, que estas facultades ya estaban contempladas en el artículo 141 de la antigua LGT de 1963, siendo asimismo desarrolladas por el artículo 39 del antiguo Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobaba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos si bien, en el primer caso, se hacía constar expresamente la autorización del delegado o subdelegado de Hacienda.

cuenta que los actuarios portaban una autorización administrativa para la entrada que no fue necesario exhibir al ser facilitado el acceso por los socios administradores. Este dato resultaba relevante en el presente caso, ya que la advertencia de derechos lógicamente debía incluir este dato, esto es, que portaban una autorización administrativa para el caso de negativa u oposición del obligado tributario, lo cual da lugar al surgimiento de una hipótesis de información manifiestamente insuficiente para recabar el consentimiento, debido a que la autorización administrativa en modo alguno habilita la entrada en los espacios físicos que constituyen el domicilio de la persona jurídica objeto de protección constitucional.

El TC reconoció así, a través de esta sentencia, la vulneración del derecho a no declarar en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el IS y el impuesto sobre el valor añadido (IVA), sin incluir ninguna referencia al hecho de que la información hubiese sido solicitada a la misma o a distinta persona, afirmándose además la plena aplicación del derecho a no autoincriminarse en los procedimientos administrativos sancionadores en los siguientes términos:

A diferencia del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, nuestra Constitución sí menciona específicamente en su artículo 24.2 los derechos a «no declarar contra sí mismos» y a «no confesarse culpables», que, como venimos señalando, están estrechamente relacionados con los derechos de defensa y a la presunción de inocencia, de los que constituye una manifestación concreta (STC 161/1997, de 2 de octubre). Este reconocimiento del derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa, ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes ente el orden penal y el administrativo sancionador, precisando que «los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24.2 CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido» (entre otras, SSTC 272/2006, de 25 de septiembre, FJ 3; 70/2008, de 23 de junio, FJ 4; y 142/2009, de 15 de junio, FJ 4).

Refiriéndose concretamente a la citada cuestión relativa a la eventual vulneración del derecho a no autoincriminarse, en el caso concreto planteado, en el que se había producido una entrada en el domicilio de la empresa con el consentimiento del representante legal, pero sin advertir a este de su derecho a negar la autorización, estimó el TC que la conclusión alcanzada por el órgano judicial de instancia sobre la ruptura del nexo causal entre la prueba ilícita y el reconocimiento de los hechos se asentaba en una extensión de la conformidad prestada en otro expediente con la finalidad de evitar la tramitación de un proceso penal lo cual, en opinión del intérprete supremo de la Constitución, vulnera la garantía del expedientado a no declarar contra sí mismo, al otorgarse valor de confesión a un reconocimiento de hechos que fue realizado en otro expediente con la finalidad de regularizar la

situación en relación con unas liquidaciones y sanciones concretas, sin consideración alguna al hecho de que las actas a que se refería el recurso contencioso-administrativo fuesen firmadas en disconformidad debido a su conexión con los datos obtenidos de las diligencias practicadas. A juicio del TC:

Esta conformidad prestada para evitar un proceso penal, no se puede extender al consentimiento prestado en un procedimiento distinto de carácter administrativo sancionador, lo que suponía rebasar los límites de la declaración de voluntad en los concretos términos y a los fines que fue formulada [...] En definitiva, se ha vulnerado la garantía de no autoincriminación del artículo 24.2 CE al extenderse la conformidad prestada en un procedimiento administrativo a otros procedimientos administrativos sancionadores distintos, que constituyen el objeto de este recurso de amparo.

¿Cómo ha asumido el TS esta doctrina jurisprudencial emanada del TC? Tal y como afirmó ya en su día el citado tribunal en su Sentencia de 30 de octubre de 2008 (rec. de casación núm. 5900/2006 –NFJ036048–), el núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido lo constituye el domicilio en cuanto morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar, si bien existen otros ámbitos que gozan de una intensidad menor de protección, como ocurre en el caso de las personas jurídicas, debido precisamente al faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario, esto es, el referido a la vida personal y familiar, únicamente predicable respecto de las personas físicas. Ciertamente es doctrina reiterada del TS que el acceso de los inspectores de tributos al domicilio social de la entidad, cuando se realiza mediante el consentimiento espontáneo de un representante legal de la sociedad en su presencia y con su firma (produciéndose así la constatación inequívoca del consentimiento manifestado por el representante legal de la entidad titular del domicilio social), vacía de todo contenido la eventual lesión del derecho fundamental reconocido en el artículo 18.2 de la Constitución española (CE) que, en su caso, pudiera llegar a esgrimirse.

Como consecuencia de ello concluyó el TS en la citada Sentencia de 30 de octubre de 2008 que la entrada y el registro efectuado en espacios protegidos solo es lícita si concurre alguna de estas tres circunstancias: consentimiento del interesado; flagrante delito o autorización judicial. Y, a juicio del Alto Tribunal, en el concreto supuesto planteado no cabía invocar el derecho a la inviolabilidad del domicilio para anular las liquidaciones derivadas del procedimiento inspector debido a que la empresa en cuestión no puso traba alguna al desarrollo de la actividad inspectora, facilitando además el acceso a todas sus dependencias así como su propia documentación y sus archivos en soporte magnético⁷.

⁷ En esta misma línea cabe citar la Sentencia del Alto Tribunal de 25 de junio de 2009 (rec. de casación núm. 3783/2006 –NFJ076327–), en la que igualmente se estimó que de las citadas actuaciones de la Administración tributaria no se deducía la existencia de lesión alguna del derecho a la inviolabilidad del domicilio de la entidad recurrente.

Con posterioridad, mediante Sentencia de 23 de abril de 2010 (rec. de casación núm. 4572/2004 –NFJ076325–), se refirió nuevamente el TS a la facultad de la Inspección para llevar a cabo la entrada y el reconocimiento de fincas (se discutía nuevamente una presunta entrada ilegítima de aquella en las oficinas de la entidad inspeccionada), así como a la declaración de inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, declarándose la nulidad de las actas basadas en la información obtenida. Inicialmente, con fecha de 20 de diciembre de 1994 se autorizó la entrada de diez actuarios de la Oficina Nacional de Inspección (ONI) en las instalaciones y locales de negocios de la sociedad objeto de comprobación e investigación. Dentro del domicilio social de la entidad, además de un almacén de recepción de mercancías, figuraban las oficinas y despachos del jefe de contabilidad y de los directores financiero y comercial, cuyos ordenadores poseían información sensible para la empresa y esencial para la determinación de la base imponible del IS a través del régimen de estimación indirecta, motivo por el cual estaban protegidos por el citado derecho.

Pues bien, afirmó el TS en la presente sentencia, al hilo de un registro efectuado por la Inspección de Hacienda en el domicilio social y oficinas de la sociedad vinculadas con la dirección de la empresa, sin mandamiento judicial, en presencia exclusiva de los empleados y sin autorización de los representantes legales que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial elaborada a este respecto por el TC, tratándose de personas jurídicas, y 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 CE aquellos espacios que requieren de reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo, es decir, aquellos lugares utilizados por los representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, ya sea porque en ellos se ejerce la habitual dirección y administración de la sociedad o porque sirven de custodia de documentos o de otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento. Y todo ello con independencia de cuál resulte ser el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en dichos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado.

A juicio del TS, en el concreto supuesto de autos analizado no cabía duda alguna acerca de que la actuación inspectora tuvo lugar en el domicilio social y oficinas de la sociedad recurrente, las cuales estaban vinculadas con la dirección de la empresa, y en las que se guardaba la documentación de la misma, de manera que no bastaba la autorización del delegado especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ni incluso del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, al conocer de las actuaciones de comprobación la ONI, no pudiendo entrar a valorar si el consentimiento prestado por los empleados de la entidad a la entrada de la Inspección permitía sanar la falta de autorización judicial, dadas las limitaciones del tribunal respecto de la valoración de la prueba realizada en la instancia.

De conformidad con lo declarado por el TS a la luz de la referida delimitación del ámbito espacial de protección domiciliaria efectuada por el TC, tratándose de personas jurídicas, y 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 CE 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. En cambio, 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. Y, tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares⁸.

En el concreto supuesto de autos analizado la actuación inspectora se desarrolló, como se ha indicado, en el domicilio social y oficinas de la sociedad recurrente, que estaban vinculadas con la dirección de la empresa, y en los que se guardaba la documentación de esta, motivo por el cual no bastaba la autorización del delegado especial de la AEAT ni incluso del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, al conocer de las actuaciones de comprobación la ONI. Y es que en el informe de la Inspección se reconocía que en el domicilio social y fiscal de la empresa se desarrollaba toda su actividad de comercio al por mayor, ya que no tenía ningún otro local a su disposición, llevando toda la actividad administrativa y siendo el lugar donde se centralizaba la recepción de las mercancías de los proveedores, localizándose, además, allí el almacén de la empresa. Por otro lado, en determinadas diligencias llevadas a cabo por la Inspección constaba la actuación inspectora en el domicilio social y en los despachos de la jefa de contabilidad, del director financiero y del director comercial, el traslado de la información de ordenadores situados en los mismos a cintas y disquetes, así como su precintado, sin perjuicio de la actuación posterior respecto de unas y otros.

Tal y como precisó el TS en la citada sentencia:

[...] Los espacios en los que se desarrolló de forma efectiva la actuación inspectora fueron los de los despachos del domicilio social en el que se encontraban datos informatizados, datos contables aprehendidos que resultaron esenciales para la

⁸ En palabras del tribunal:

La protección constitucional del artículo 18.2 de la Constitución se extiende, respecto de las personas jurídicas, a los espacios físicos que resultan indispensables para que por las mismas se pueda 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.

determinación de la base imponible a través del régimen de estimación indirecta [...] En el domicilio social de la entidad existía almacén de recepción de mercancías, pero también las oficinas y despachos de la Jefe de Contabilidad y Directores Financieros y Comercial de la sociedad en los que se encontraban ordenadores [...] con información de las características especiales que concurren en el caso presente y que resultaba sensible para la empresa.

Ha de señalarse además que cuando la Inspección de los tributos se personó en el domicilio social de la entidad fue atendida por la jefa del departamento de contabilidad y por un asesor informático externo, no verificándose por parte de los actuarios si ambas personas ostentaban poder de representación de la sociedad y, en consecuencia, estimándose que esta había prestado su consentimiento a la entrada de la Inspección de los tributos, al no haberse opuesto a la misma.

De este modo, a pesar de que la autorización del delegado especial de la AEAT se refería a la entrada dentro de la jornada de trabajo en las instalaciones y locales de negocio de la entidad, los espacios en los que finalmente se desarrolló de forma efectiva la actuación inspectora fueron los de los despachos del domicilio social en el que encontraban datos informatizados que luego resultaron esenciales para la determinación de la base imponible a través del régimen de estimación indirecta, razón por la que estaban protegidos por el artículo 18.2 de la CE, según la doctrina del TC⁹. Y, entrando en juego el citado precepto de la ley fundamental, la consecuencia no podía ser otra, a juicio del Alto Tribunal, que la de que la Administración tributaria no pueda tener acceso a la información antes referida, debiendo hacerlo cumpliendo lo prevenido en el citado precepto respecto del domicilio, no pudiendo realizarse ninguna entrada o registro en este último sin el consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.

Por otra parte, refiriéndose a continuación el tribunal a la cuestión relativa a si en el supuesto concreto existió o no consentimiento válido de la sociedad a la entrada de la Inspección de los tributos en su domicilio, teniendo presente que, habiéndose desarrollado las actuaciones en ámbitos protegidos por dicho derecho constitucional sin previa autorización

⁹ Recuérdese que, al hilo de la extensión del citado derecho fundamental regulado en el artículo 18.2 de la CE declaró ya en su día el TC en su Sentencia 137/1985, de 17 de octubre (rec. de amparo núm. 124/1985 –NFJ003984–) 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 [...] En este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, solo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros.

judicial, solo el consentimiento del obligado podría legitimar este proceder de la Administración tributaria, afirmó el TS en la citada Sentencia de 23 de abril de 2010 que:

[...] El consentimiento del representante de la sociedad [...] debe estar absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere [...] El consentimiento del interesado no siempre ha de ser expreso, de modo que debe entenderse prestado cuando, una vez informado este del derecho que le asiste a negar la entrada, no realiza ningún acto del que se desprenda la oposición.

En suma, el TS, tomando como punto de partida el necesario respeto que ha de producirse a la inviolabilidad del domicilio entendido como derecho fundamental, y tras interpretar el artículo 141 de la antigua LGT de 1963, estimó que, dado un registro efectuado por la Inspección de Hacienda en el domicilio social y en las oficinas de la sociedad vinculada con la dirección de la empresa sin mandamiento judicial, en presencia exclusiva de empleados y sin autorización de los legales representantes, no es suficiente con la autorización del delegado especial de la AEAT ni del Departamento de Inspección, al conocer de las actuaciones de comprobación la ONI.

Recuerda además el TS la trascendencia que adquiere a este respecto la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, subrayando la insuficiencia del consentimiento prestado por un empleado ocasional que se encontraba presente sin que existiese mandamiento judicial autorizando la entrada ni la autorización por el interesado. Y, a resultas de lo anterior, declaró el tribunal la nulidad de las liquidaciones practicadas por la Inspección como consecuencia de la utilización de pruebas ilícitamente obtenidas. El pleno de la Sala Tercera del TS vino así a desestimar el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado frente a la sentencia que había declarado nulas las liquidaciones giradas con base en la información obtenida por la Inspección en el domicilio de la entidad, sin autorización judicial ni consentimiento del interesado. Y ello sobre la base de que a tales efectos se estimó insuficiente, como ya se ha indicado, el consentimiento prestado por un empleado ocasional que se encontraba presente.

Ha de precisarse, no obstante, que la citada Sentencia del TS de 23 de abril de 2010 contó con el voto particular de hasta un total de nueve magistrados que entendieron que en el presente caso sí que hubo consentimiento suficiente, ya que estuvo presente el apoderado de la sociedad y un abogado, añadiéndose además que el local al que accedió la Inspección no merecía la consideración de domicilio. Se argumentó a tal efecto que el domicilio constitucionalmente protegido no es el domicilio fiscal o social, sino «el espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y donde ejerce su libertad más íntima», lo que en el caso de las personas jurídicas supon-

dría la posibilidad de acceso por la Inspección a un local que albergaba la documentación contable y donde se desarrollaba una cierta actividad laboral relacionada con aquella, pero en la que no consta que se adoptasen las decisiones fundamentales relacionadas con el desarrollo de la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenecieran a la estricta reserva de la persona jurídica.

De este modo los magistrados discrepantes divergían de la opinión mayoritaria en lo relativo a la consideración del domicilio social de la entidad objeto de comprobación e investigación como domicilio constitucionalmente protegido ya que, a su juicio:

[...] De las actuaciones procesales solo resulta que albergaba la documentación contable y que en él se desarrollaba una cierta actividad laboral relacionada con aquella, pero no que en él se adoptaran las decisiones fundamentales relacionadas con la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenecieran a la estricta reserva de la persona jurídica [...] En nuestra opinión, cuando afirmamos la diferente condición del local contemplado no tratamos de sustituir en casación la ponderación de las pruebas realizada con intermediación por la Audiencia Nacional, sino que, tomando en consideración los mismos datos fácticos, realizamos una calificación jurídica diferente, sustituyendo la de domicilio constitucionalmente protegible, que lleva a apreciar la necesidad de mandamiento judicial, por la que se considera pertinente de simple local de la empresa depositario de la contabilidad precisa para la actividad inspectora, para cuya entrada bastaba, si no hubiera mediado consentimiento del apoderado de la empresa, la reglamentaria autorización administrativa expedida, en este caso por el Delegado competente de la AEAT.

Concluyeron de este modo los citados magistrados afirmando que el obligado tributario tiene deberes de colaboración en el desarrollo de la actuación inspectora, que se desarrolla normalmente en el correspondiente local, despacho u oficina de aquel, para el examen de la contabilidad, no existiendo un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal esgrimible frente a la Administración tributaria que haga virtualmente imposible la labor de comprobación dejando desprovisto de garantía y eficacia el deber tributario que consagra el reiterado artículo 31.1 de la CE.

En suma, a través de su Sentencia de 23 de abril de 2010 el TS desestimó el recurso de casación interpuesto contra una sentencia de la Audiencia Nacional que, estimando el recurso contencioso-administrativo formulado contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central denegatoria de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por la ONI referidos a la regularización fiscal del IS y contra expedientes sancionadores, anuló los mismos y las liquidaciones a que se contraían, declarando asimismo nulas las liquidaciones giradas con base en la información obtenida por la Inspección en el domicilio de una entidad, sin autorización judicial ni consentimiento del interesado. Y, a estos efectos, se consideró insuficiente el consentimiento prestado por un empleado ocasional que se encontraba presente. De conformidad con lo declarado por el TS es necesario el

consentimiento o autorización judicial para la entrada de los órganos de la Inspección en el domicilio social y en las oficinas de entidades mercantiles.

Por su parte la Sentencia del TS de 19 de septiembre de 2011 (rec. de casación núm. 4917/2010 –NFJ076330–), refiriéndose a la entrada en el domicilio de las personas jurídicas, declaró que:

[...] En el caso de las personas jurídicas tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 de la Constitución los espacios que requieren 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, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado [...] La validez del consentimiento exige de conformidad con la jurisprudencia de la Sala Segunda de este Tribunal [...] (Sentencias, entre otras, de 1 de abril de 1996, 4 de marzo de 1999 y 18 de febrero de 2005) que esté absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere.

Cabe referirse asimismo a la Sentencia del TS de 25 de enero de 2012 (rec. de casación núm. 2236/2010 –NFJ076331–), a través de la cual se reconoció la infracción del derecho a la inviolabilidad del domicilio de una entidad al haberse realizado la entrada o registro en su domicilio social sin consentimiento de su titular. Tal y como recuerda el Alto Tribunal en el presente pronunciamiento, tratándose de personas jurídicas tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 de la CE los espacios que requieren 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, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado. Y la validez del consentimiento exige que esté absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere.

En el concreto supuesto de autos analizado por el tribunal a través de esta Sentencia de 25 de enero de 2012 se había cometido la infracción del derecho a la inviolabilidad del domi-

cilio de la entidad recurrente al haber tenido lugar la entrada o registro en su domicilio social sin consentimiento de su titular, es decir, prestado por parte de quien ostenta la representación legal de la entidad mercantil o bien ejerce labores de dirección o administración de la misma, con efectiva intervención en las decisiones de la empresa y sin autorización judicial¹⁰.

Por su parte la Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2018 (rec. de casación núm. 2922/2016 –NCJ063485–) analizó un concreto supuesto en el que actuarios de la extinta Comisión Nacional de la Competencia trataron de acceder a las oficinas de una empresa con el fin de iniciar actuaciones inspectoras. Habiendo planteado la entidad inspeccionada si se había requerido autorización judicial para el acceso a las instalaciones, la Inspección se negó a especificar si se había obtenido la oportuna autorización judicial. Inicialmente la Audiencia Nacional desestimó el recurso planteado por la empresa al considerar que, si bien la actuación inspectora fue irregular desde el momento en que no facilitó a la empresa una información que le incumbía y que tenía derecho a conocer, no existió realmente un engaño que viciase la actuación, ya que la empresa contaba con un amplio equipo asesor que pudo haberse negado a permitir la entrada al equipo inspector.

Sin embargo, el Alto Tribunal rechazó la citada argumentación procediendo a casar dicho pronunciamiento sobre la base de considerar que tanto la actuación administrativa como lo declarado en la sentencia recurrida de la Audiencia Nacional vulneraron los artículos 18.2 y 3 de la CE y 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos en lo que se refiere a la inviolabilidad del domicilio social de la empresa, ya que no resulta conforme a las pautas de lealtad, buena fe y transparencia exigibles a la actuación administrativa la ocultación de un dato relevante para la empresa inspeccionada como es el relativo a si los inspectores habían solicitado autorización judicial para la entrada y, en definitiva, si el juez había dictado un auto autorizando la entrada en la empresa. Para el TS la elusiva respuesta de la Inspección se aparta claramente de las pautas de lealtad, buena fe y transparencia que deben guiar la actuación administrativa, pudiendo excluirse a tal efecto que la ocultación de ese dato tan relevante tuviese incidencia o fuese incluso determinante en la prestación del consentimiento de la empresa inspeccionada. Tal y como concluyó el Alto Tribunal el consentimiento dado por la empresa estuvo viciado ya que si, con carácter general, es nulo el consentimiento presentado 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

¹⁰ Refiriéndose a esta cuestión relativa a la inviolabilidad del domicilio declaró además la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León de 30 de diciembre de 2011 (rec. contencioso-administrativo núm. 1146/2010 –NFJ047638–) que, dada una oficina privada del titular de una oficina de farmacia existente en el local, resulta procedente su consideración como domicilio constitucionalmente protegido. Y, no hallándose amparada la entrada y registro en dicha dependencia por los inspectores en mandamiento judicial ni habiendo sido autorizada por el interesado, produciéndose además una negativa al registro del ordenador existente en dicha oficina tiene lugar una vulneración del citado principio constitucional, al tratarse de unas pruebas ilícitamente obtenidas, resultando en consecuencia procedente la declaración de nulidad de la liquidación girada con base en dichas pruebas.

consentimiento que se solicita. Y dicha actuación inspectora no puede producir efecto alguno, debiendo reconocerse el derecho de la recurrente a que le sea devuelta la documentación intervenida como consecuencia de la actuación administrativa¹¹.

En definitiva, de dicha jurisprudencia elaborada por el Alto Tribunal se desprende que, en las solicitudes de entrada y registro en un domicilio, aunque sea el de una persona jurídica, han de observarse los principios de proporcionalidad¹², ponderación y subsidiariedad¹³ y concederse con carácter restrictivo y limitado.

3. Comentario crítico

Con carácter general, toda autorización judicial para que una Administración pública pueda entrar en un inmueble a efectos de poder ejecutar forzosamente una previa actuación administrativa constituye por sí misma una excepción constitucional y legal al principio de autotutela administrativa reconocido a favor de las Administraciones públicas por razón de la necesaria efectividad del derecho fundamental subjetivo a la inviolabilidad domiciliaria.

Las solicitudes de entrada y registro en un domicilio, aunque sea en el de una persona jurídica, deben observarse desde la óptica de los principios de proporcionalidad, ponderación y subsidiariedad y deben concederse con carácter restrictivo y limitado¹⁴. El hecho de que, por poner ejemplos concretos, un obligado tributario tenga un porcentaje muy bajo de cobros con una tarjeta de crédito o haya adquirido numerosos vehículos en un mismo periodo, no constituyen factores que revelen por sí mismos y respecto al sujeto en cuestión ningún comportamiento defraudador. Y, en defecto de indicios que puedan llegar a fundamentar una sospecha, debe estimarse que no existe base alguna que legitime la invasión de la intimidad del obligado, sin que proceda acceder a la pretensión administrativa de entrar en su domicilio.

¹¹ Acerca del alcance del presente pronunciamiento del Alto Tribunal, véase Garrido (2018, p. 29), quien subrayó que:

La sentencia indicada constituye un recordatorio para los ciudadanos de que pueden velar por sus derechos en el marco de una actuación inspectora y que en ningún momento incurren en un comportamiento ilegal u obstructivo si hacen uso de sus derechos exigiendo que se exhiba la documentación que habilita las actuaciones inspectoras.

¹² El necesario respeto a este principio ha de producirse en su triple perspectiva de idoneidad de la entrada y registro, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto, tal y como manifestó el TC en sus Sentencias 69/1999, de 26 de abril (rec. de amparo núm. 2824/1995 –NFJ007858–) y 188/2013, de 4 de noviembre (rec. de amparo núm. 3769/2012 –NCJ058118–).

¹³ En efecto, ha de ofrecerse una explicación acerca de la concurrencia del principio de subsidiariedad, que impone una adecuada constatación de que no hay otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, como podrían ser los requerimientos de obtención de información al propio sujeto o a terceros, entre otros.

¹⁴ Así hemos tenido ocasión de ponerlo de relieve en Calvo Vérguez (2019).

El consentimiento eficaz del sujeto particular posibilita la inmisión en su derecho a la intimidad, si bien este no precisa ser expreso, admitiéndose igualmente un consentimiento tácito. No obstante, el consentimiento eficaz ha de tener como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que ha de incluir los términos y el alcance de la actuación para la que se recaba la autorización. De este modo en el ámbito del derecho a la intimidad cabe apreciar vulneración de dicha garantía en aquellos casos en los que la concreta actuación desarrollada no se ajusta a los términos establecidos, así como al alcance para el que se otorgó el consentimiento, produciéndose a tal efecto una quiebra de la conexión que ha de existir entre la actuación que se realiza y el objetivo tolerado para el que se recabó el consentimiento.

Refiriéndose a los requisitos que legitiman la autorización de la inmisión en el domicilio constitucionalmente protegido, declaró el TC en su Sentencia 50/1995, de 23 de febrero (rec. de amparo núm. 709/1991 –NFJ003467–), lo siguiente:

[...] El hecho de que la entrada y reconocimiento del domicilio para tal fin tenga un sólido fundamento es requisito necesario pero no suficiente en el plano constitucional, pues aquí juega con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales (STC 66/1985), cuyo contenido esencial es intangible [...] Este principio inherente al valor justicia y muy cercano al de igualdad se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos, cuya interdicción proclama el artículo 9 de nuestra Constitución. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos viene exigiendo la imposición de garantías y cautelas que eviten comportamientos arbitrarios en la ejecución, ante la eventualidad de la falta de audiencia previa del afectado y que la autorización a la inspección tributaria para entrar en un domicilio particular debe otorgarse con las garantías suficientes y el control adecuado, haciendo así posible el equilibrio de los intereses general y particular. Las medidas restrictivas de los derechos fundamentales han de reducirse al mínimo indispensable adoptando en su ejecución las cautelas imprescindibles al efecto, bajo la salvaguardia del Juez (SSTC 22/1984, 137/1985, 144/1987, 160/1991 y 7/1992 [...]) Por su parte, pero con una concepción idéntica, nuestra Ley de Enjuiciamiento Criminal se pronuncia en el mismo sentido, desde 1882, para los registros domiciliarios dentro de la fase de instrucción en causas por delitos, actividad investigadora cuya semejanza con la inspectora, que desemboca frecuentemente en un procedimiento sancionador y puede terminar en manos del Fiscal por un eventual delito tributario, siendo clara la aplicación analógica de los preceptos de la Ley Procesal Penal sobre tales registros al caso que nos ocupa¹⁵.

¹⁵ En el caso concreto de la Sentencia del TC 22/1984, de 17 de febrero (rec. de amparo núm. 59/1983 –NCJ064536–), el tribunal puso de relieve que, tratándose de una medida inaudita, se tiene que

En esta misma línea se sitúa la Sentencia del TS de 24 de enero de 2012 (rec. de casación núm. 2269/2010 –NFJ047912–), en virtud de la cual:

[...] en las dependencias de las personas jurídicas se desarrollan 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 secundaria¹⁶.

El órgano judicial, al restringir este derecho a la inviolabilidad del domicilio, debe hacer el juicio de ponderación entre el derecho fundamental afectado y el interés constitucionalmente protegido mediante la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida, acompañado de la necesaria delimitación temporal de la entrada respecto de los sujetos que podrán practicarla y las actividades que podrán realizar, sin que la autoridad judicial pueda actuar con un automatismo formal que deje desprovista su función de garantía del derecho fundamental, ya que se configura como garante del domicilio, de tal manera que no se produzcan más limitaciones al derecho que consagra el artículo 18.2 de la CE que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto, comprobando que la entrada es el único medio posible para conseguir el fin perseguido¹⁷.

El juez debe, en consecuencia, efectuar un juicio de proporcionalidad de la medida. Y, entre los aspectos que deben sustentar la proporcionalidad, está el indicar los aspectos temporales de la entrada, que no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de los

solicitar expresamente el consentimiento (bien informado) del titular del derecho y dejar referencia a la posibilidad de su revocación en cualquier momento, ya que el consentimiento puede ser revocado en cualquier momento (antes o durante la entrada o registro), no siendo ello más que el ejercicio de un derecho constitucional que no puede ser objeto de sanción por considerar que implica una voluntad obstruccionista de la labor inspectora. Véanse, en este mismo sentido, las Sentencias del TC 209/2007, de 24 de septiembre (rec. de amparo 6377/2005 –NCJ042071–), y 173/2011, de 7 de noviembre (rec. de amparo núm. 5928/2009 –NCJ055863–).

¹⁶ Asimismo añadió el Alto Tribunal en este pronunciamiento que:

[...] En el caso de las personas jurídicas tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 de la Constitución, los espacios que requieren 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, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado.

¹⁷ Así se encargó de reconocerlo el TC a través, entre otras, de sus Sentencias 76/1992, de 14 de mayo (cuestiones de inconstitucionalidad núms. 625/1988, 765/1990 y 766/1990 –NFJ001644–) y 139/2004, de 13 de septiembre (rec. de amparo núm. 3371/2001 –NCJ040555–).

órganos de la Administración, así como la adopción de las cautelas precisas para que la limitación del derecho fundamental sea lo menos restrictiva no derivando en un acto desproporcionado.

En la actualidad se ha de reconocer que buena parte de las inspecciones se inician por personación, tratándose de una actuación observada en la legislación tributaria. Ahora bien el domicilio está constitucionalmente protegido por el artículo 18.2 de la CE, siendo inviolable, de manera que ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito. El domicilio constitucionalmente no se identifica necesariamente con el domicilio social ni con el fiscal. Se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros¹⁸. A este respecto se ha de entender por «domicilio constitucionalmente protegido» cualquier lugar delimitado y con acceso restringido en el que permanente u ocasionalmente desarrolle su vida privada una o varias personas, físicas o jurídicas, independientemente del título que justifica su permanencia. En el caso de la morada o domicilio particular de personas físicas la protección constitucional resulta obviamente mayor, al afectar a la intimidad personal y familiar.

Con carácter general en el ámbito tributario, el acceso al domicilio constitucionalmente protegido exige autorización judicial, mientras que el acceso a otros establecimientos no accesibles para el público pero que no constituyen el domicilio del sujeto pasivo tales como, por ejemplo, almacenes, depósitos, etc., exige autorización por parte del delegado de la AEAT competente en razón de las actuaciones que se desarrollen. Dichos documentos han de exhibirse al inicio de las actuaciones, debiendo incorporarse a las diligencias que se extiendan con la empresa de forma que esta tenga pleno conocimiento en todo momento de cuáles son los límites que, en su caso, haya fijado la autoridad judicial o administrativa a la actuación de la Inspección. No hallándose el domicilio protegido constitucionalmente, y ante una eventual negativa del sujeto pasivo, será necesario solicitar la autorización del delegado de Hacienda, incurriendo en resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la ac-

¹⁸ Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TS de 23 (rec. de casación núm. 4888/2006 –NFJ076322–) y 24 de abril de 2010 (rec. de casación núm. 3791/2006 –NFJ038573–), afirmándose en este último pronunciamiento que:

El concepto de sede social, por sí solo, no resulta apropiado para determinar los aspectos que protege la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, en la medida en que, de una parte, no contempla la posible ubicación del desarrollo de los procesos productivos de la empresa, y, de otra, puede incluir, de manera inadecuada, dentro de la singular protección domiciliaria a las oficinas que se limitan a contener el archivo documental de la contabilidad de la empresa, elemento de singular trascendencia tributaria y, por tanto, objeto esencial de la Inspección tributaria.

tuación de la Inspección el obligado tributario que, a la vista de la autorización escrita del delegado de Hacienda, niegue o impida la entrada o permanencia en el domicilio.

En aquellos casos en los que coinciden el domicilio familiar (el privado) y el de la sociedad en el mismo inmueble (casos en los que el domicilio particular se comparte en la misma finca con el despacho profesional o en los que el domicilio de una sociedad es el mismo que el domicilio particular de su administrador), si se solicita autorización judicial de entrada, debe advertirse expresamente esa circunstancia para que el juzgado pueda valorarla, ya que tal domicilio goza de la especial protección del domicilio de las personas físicas. Con carácter general la Inspección persigue examinar la contabilidad principal y auxiliar y demás documentación con trascendencia tributaria, así como el acceso a las bases de datos y registros informatizados para la obtención de copia en soporte electrónico. En definitiva, dichas actuaciones por personación buscan detectar el fraude y aumentar la recaudación de la AEAT.

El obligado tributario ha de atender a la Inspección y aportar la documentación que se le solicite. Se puede negar el acceso, pero hay que atender a la Inspección. Todo ello sin perjuicio de que el contribuyente pueda recurrir posteriormente la liquidación y de que las pruebas obtenidas ilegalmente puedan ser declaradas nulas. En todo caso se ha de compatibilizar el derecho de la Inspección con el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Tal y como se ha señalado a lo largo del presente trabajo, la LGT permite que la Inspección pueda entrar de dos formas, a saber, con autorización judicial o sin ella. En el primer caso, la Inspección ha de elaborar un informe que remite al abogado del Estado a un juez de lo contencioso-administrativo y, estimando este último que la solicitud está ajustada al derecho de inspeccionar y a la inviolabilidad del domicilio, emite una autorización para que se pueda entrar, quedando habilitados los funcionarios para acceder a las zonas abiertas al público y también en las que se lleva la contabilidad, la facturación y el día al día de la vida económica de la empresa. Se recaba así autorización del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo competente previa petición razonada y motivada.

Sucede, sin embargo, que no siempre se entra con autorización judicial, pudiendo llegar a plantearse que la Inspección pretenda acceder con una autorización del delegado de la Agencia Tributaria. En dicho caso, y a diferencia de lo que sucede cuando se cuenta con autorización judicial, solo pueden entrar en aquellas zonas abiertas al público, en las zonas no restringidas (caso de una zona de atención a los clientes o de los almacenes) pero no en cambio en aquellas otras zonas delimitadas y separadas del resto en la que se lleve la contabilidad de la empresa. Y ello salvo que exista consentimiento del interesado, que habrá de ser la persona que representa a esa sociedad¹⁹.

¹⁹ Concretamente será el administrador que tenga poderes para ello quien podrá consentir libremente el acceso. En todo caso, tratándose de un procedimiento de instrucción penal es absolutamente necesaria

Por otra parte, desde nuestro punto de vista, se han de rechazar aquellas actuaciones en virtud de las cuales se producen entradas de la Agencia Tributaria en las empresas sin notificar previamente el inicio de actuaciones inspectoras, procediendo los inspectores a enseñar al contribuyente el auto judicial que les autoriza, no solo a entrar, sino también a llevarse cualquier documentación o soporte informático que pudiera tener trascendencia tributaria, cuando dicho auto ha sido obtenido al estimar suficiente la autoridad judicial que la Agencia Tributaria justifique que la empresa a «visitar» esté incluida en el correspondiente plan de control tributario, lo que se califica como acto administrativo habilitante que excluye la vía de hecho, describiéndose en la solicitud de autorización, básicamente, que se trata de un sector de riesgo o que el contribuyente en cuestión presenta determinados ratios que están por debajo de la media del sector tanto nacional como de su autonomía, tratándose de datos estadísticos extraídos por la Inspección de los tributos de sus propias bases de datos que no es posible contrastarlos y que se califican como indicios suficientes de una posible defraudación.

Creemos además que resulta exigible a la Inspección de los tributos un mayor esfuerzo la hora de acreditar los indicios que pudieran justificar la medida y dar audiencia al titular del derecho, salvo en supuestos muy justificados de riesgo real de destrucción de documentación, riesgo que, dada la excepcionalidad de la medida, debería documentarse por la Inspección, que dispone de los medios, con mucho más rigor. Téngase presente además que, a pesar de que exista un auto judicial, la Inspección de Hacienda no puede extender sus registros a otras sedes de la sociedad distintas a las incluidas en el mandato judicial, salvo que el representante de la empresa otorgue su consentimiento explícito. En este sentido se ha de hacer referencia a la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cádiz de 29 de noviembre de 2017 (rec. núm. 126/2017 –NFJ076317–). Habiéndose suscitado la cuestión relativa a la determinación de la forma de obtener el permiso para poder entrar en un local, no incluido en la orden judicial previa y no abierto al público, donde se guardaba la contabilidad y documentación de la sociedad, habiendo realizado los funcionarios de la Agencia Tributaria una visita a la sede social de una empresa dentro de un procedimiento inspector habiendo obtenido a tal efecto con carácter previo autorización judicial de entrada en dos de las tres naves que componían su sede social (todas ellas independientes) y procediéndose, en presencia del representante de la sociedad, a intervenir los equipos informáticos tras las indicaciones recibidas de los representantes de la Administración tributaria en el sentido de que no cabía oposición a la actuación porque había sido autorizada previamente por el órgano judicial oportuno, se afirma en la citada sentencia (dictada tras la previa adopción de medidas cautelares impidiendo a la Inspección el poder examinar los datos tomados de los ordenadores durante el transcurso del procedimiento) que, con carácter general, en la práctica inspectora, no se suelen suscitar

la autorización del juez de instrucción para entrada en fincas. Por el contrario, en un procedimiento administrativo de comprobación, pueden actuar los órganos de inspección, efectuando entradas generalmente al inicio de dicha actuación.

discusiones con la prestación del consentimiento, puesto que en la diligencia que firman ambas partes se recoge si el consentimiento, libre y voluntario, ha sido prestado o no por la sociedad, no siéndolo el consentimiento presunto o el deducido por la falta de oposición. Ahora bien, a juicio del citado órgano judicial, resulta necesaria una información previa y expresa sobre las razones de la visita de inspección de los derechos que asisten a los interesados así como recabar su consentimiento antes de entrar en su domicilio social en el ejercicio de las funciones inspectoras, consentimiento que podrá ser tácito, pero siempre que se hayan cumplido rigurosamente con todas estas condiciones. De no ser así, y de acuerdo con la jurisprudencia del TC, quedarían viciadas las actuaciones posteriores. En el presente caso, para el juzgado la actuación material de la Administración fue constitutiva de vía de hecho y nula de pleno derecho al vulnerar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y vulneración del secreto de las comunicaciones respecto de los datos obtenidos.

En consecuencia, a pesar de que exista un auto judicial, la Inspección de Hacienda no puede extender sus registros a otras sedes de la sociedad distintas a las incluidas en el mandato judicial, salvo que el representante de la empresa otorgue su consentimiento expreso. Y, en todo caso, se hace necesaria una información previa y expresa sobre las razones de la visita de inspección de los derechos que asisten a los interesados, debiendo recabarse su consentimiento antes de entrar en su domicilio social en el ejercicio de las funciones inspectoras.

Por lo que respecta al alcance concreto de la Sentencia del TS de 10 de octubre de 2019, objeto de nuestro estudio, estimamos que, al amparo de esta doctrina jurisprudencial elaborada por el Alto Tribunal, se ha de entrar en todo caso a valorar la idoneidad de la medida (que resulte útil para la actuación inspectora), su necesidad (que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende) y su proporcionalidad (ponderando los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio).

En este sentido el propio TS, mediante Auto de 3 de octubre de 2019 (rec. de casación núm. 2966/2019 –NFJ075040–), acordó en fechas pasadas concretar los requisitos de la autorización judicial de entrada y registro en domicilio o sede social de una empresa por la AEAT. Y ello tras haberse instado al Alto Tribunal para que determinase el grado de concreción de la información que deben contener las solicitudes de autorización de entrada en domicilio o en la sede social de una empresa formuladas por la Administración tributaria, así como el alcance y extensión del control judicial de tales peticiones de autorización²⁰.

²⁰ A este respecto inicialmente el TSJ de Andalucía emitió un pronunciamiento en el que se establecía la necesidad de evaluar la legitimidad de la intervención por parte de Hacienda, ya que su intervención, sin consentimiento del declarante o sin autorización por parte del juez, podría afectar a un derecho fundamental. La Administración tributaria había fundamentado el desarrollo de su actuación en los bajos

Por parte del TS se estimó a tal efecto a través del citado auto que presentaba interés casacional para la formación de jurisprudencia precisar los requisitos necesarios para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada a la vista de la solicitud formulada por la AEAT, así como matizar si la atención y el cumplimiento de requerimientos previos por parte de un obligado tributario en actuaciones anteriores al inicio de un procedimiento de inspección tributaria, justifican la no autorización de entrada y registro. En particular, debía precisarse si la entrada en el domicilio puede justificarse exclusivamente en el hecho de que el contribuyente (titular en el supuesto de autos planteado de un establecimiento de hostelería) hubiese tributado, con base en sus datos declarados, de los que resultaba que la media de rentabilidad era inferior a la media a nivel nacional y si, consecuentemente, podía inferirse de ese solo dato que el obligado tributario pudiera haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas. En definitiva, el TS debía entrar a precisar si, de cara a mantener el objetivo del requerimiento judicial o permiso del afectado, es suficiente razón para su exigencia y recepción el hecho de inferir a partir de esos datos que puede llegar a existir fraude fiscal.

Asimismo, mediante Auto de 16 de enero de 2020 (rec. de casación núm. 6718/2019 –NFJ075999–), la Sala de admisión del recurso de casación del TS acordó pronunciarse acerca de si, en caso de que un auto de autorización de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido incurra en falta de motivación o en una motivación deficiente, resulta posible, por sentencia dictada en apelación, acordar junto a la nulidad de dicho auto la retroacción de las actuaciones al objeto de que el juzgado que autorizó la entrada dicte un nuevo auto en que se subsane el inicial, todo ello con posterioridad a la realización de la actuación de entrada y registro. Y ello al no prever la ley mecanismo cautelar alguno de suspensión y precisar si la ausencia de justificación material suficiente de las razones ofrecidas en el auto judicial que autoriza la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido para la ejecución forzosa de actos de la administración pública de actos de la Administración, atendida la lesión que ocasiona en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, entraña un mero defecto formal susceptible de subsanación o, por el contrario, supone una conculcación material del contenido esencial de tal derecho que lleva consigo su nulidad radical.

resultados declarados por parte de la empresa en sus declaraciones, así como en la rentabilidad que la propia empresa obtenía de sus ventas, que también era baja en comparación con lo que se declaró a nivel nacional. Con carácter adicional, el margen comercial obtenido les inducía a pensar que se habían estado ocultando ventas, así como los resultados derivados de otros indicadores tales como los bajos ingresos efectuados en cuentas bancarias o el hecho de que la mayoría de las ventas se realizaran a particulares (que, como es sabido, no presentan el modelo 347), no disponiendo Hacienda de la información de dichas ventas. A mayor abundamiento se advirtió de que la empresa había decidido no ingresar en bancos la mayor parte de su efectivo. La concurrencia de los citados indicios llevó a Hacienda a requerir autorización judicial para poder entrar en el domicilio fiscal de la empresa y llevar a cabo los registros pertinentes para localizar las irregularidades expuestas.

En el concreto supuesto planteado inicialmente, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo autorizó la entrada en el domicilio solicitada por la AEAT, resolución que fue recurrida por la interesada, obteniendo una resolución judicial estimatoria. A pesar de ello, y en la medida en que subsistía un interés legítimo en la interesada para recurrir en casación la sentencia impugnada (de acuerdo con lo declarado mediante Auto de 5 de junio de 2019), la Sala estimó que concurría en el presente caso interés casacional porque resultaba necesario evaluar la decisión judicial de ordenar la retroacción de las actuaciones judiciales al momento de que se dictase un nuevo auto de autorización de entrada en el domicilio en sustitución del original, adoleciendo de falta de justificación y motivación, desde la perspectiva de la adecuación a las exigencias de necesidad, proporcionalidad y accesoriedad requeridas para el sacrificio del derecho fundamental. Y ello a pesar de que se arbitraba un mecanismo de subsanación de los términos del auto revocado que, en rigor, no podría convalidar *ex post facto* la entrada y registro que ya se había realizado como consecuencia directa, inmediata e ineluctable del citado auto.

A juicio del TS, sin perjuicio de lo ya señalado en el anterior Auto de 3 de octubre de 2019, se ha de tener presente al respecto la naturaleza procesal especialísima del procedimiento judicial previsto (constituido en realidad solo por una norma de competencia) para decretar inaudita parte la autorización a la Administración tributaria para entrar en el domicilio constitucionalmente protegido para ejecutar sus propios actos. La particularidad mayor de la citada regulación, a efectos de la tutela de los derechos fundamentales, reside en la imposibilidad para su destinatario de obtener una paralización cautelar de tal auto, con anterioridad a su ejecución.

En suma, el TS acordó determinar si, en caso de que un auto de autorización de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido incurra en falta de motivación o en una motivación deficiente, resulta posible, por sentencia dictada en apelación, acordar junto a la nulidad de dicho auto la retroacción de las actuaciones al objeto de que el juzgado que autorizó la entrada dicte un nuevo auto en que se subsane el inicial, todo ello con posterioridad a la realización de la actuación de entrada y registro. Y ello al no prever la ley mecanismo cautelar alguno de suspensión y precisar si la ausencia de justificación material suficiente de las razones ofrecidas en el auto judicial que autorizó la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido para la ejecución forzosa de actos de la Administración pública de actos de la Administración (concepto este último que igualmente debía ser objeto de precisión), atendida la lesión que ocasiona en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, el cual podría constituir un mero defecto formal susceptible de subsanación o, por el contrario, suponer una conculcación material del contenido esencial de tal derecho que llevaría consigo su nulidad radical. Debía, pues, determinarse si la ausencia de justificación material suficiente del auto judicial que autoriza la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido, atendida la lesión que ocasiona en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio entraña, bien un mero defecto formal susceptible de subsanación, o bien una conculcación material del contenido esencial de tal derecho que lleve consigo su nulidad radical.

Referencias bibliográficas

Calvo Vérguez, J. (2019). La entrada de la Inspección tributaria en la sede de las empresas y en el domicilio constitucionalmente protegido (previa autorización judicial) a la luz de la jurisprudencia constitucional. *Quincena Fiscal*, 5, 105-136.

Garrido, M. A. (2018). Entrada en el domicilio social y buena fe de la actuación administrativa. *Iuris & Lex*, 170.