



Entrada domiciliaria de la inspección de tributos. Conflicto de derechos constitucionales. Criterios de necesidad y proporcionalidad

Miguel de Haro Izquierdo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario UCM
Abogado*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Isaac Merino Jara, don Ignacio Corral Guadaño, don Jesús López Tello, doña Saturnina Moreno González, don Enrique Ortiz Calle y don Eduardo Verdún Fraile.

Extracto

Las actuaciones inspectoras consisten en el desarrollo de una serie de funciones administrativas destinadas a la investigación de supuestos de hecho con la finalidad del descubrimiento y la obtención de información relacionada con la aplicación de los tributos. Una de las vías para el desarrollo de dichas actuaciones son las entradas domiciliarias de los obligados tributarios.

El domicilio particular, tanto de personas físicas como jurídicas, estas últimas de una manera más tasada y limitada en sus espacios, es un derecho protegido por la Constitución española al tener un carácter personalísimo.

A lo largo del presente trabajo se va a realizar un estudio de cómo se pueden articular ambos derechos encontrados, el de la Administración para cumplir con su finalidad de recaudar sobre los obligados tributarios y el límite de esa capacidad investigadora sobre espacios protegidos que tiene su salvaguarda en la concesión de una autorización judicial de entrada, que deberá estar siempre basada y motivada, no solo en indicios, sino sobre hechos reales y posibles riesgos efectivos de la comisión de ilícitos tributarios.

Palabras clave: inspección de tributos; domicilio particular; inviolabilidad del domicilio; protección intimidad; investigación domicilio.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 11-02-2020

Cómo citar: Haro Izquierdo, M. de (2020). Entrada domiciliaria de la inspección de tributos. Conflicto de derechos constitucionales. Criterios de necesidad y proporcionalidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 107-132.





Home entry of the tax inspectorate. Conflict of constitutional rights. Criteria of necessity and proportionality

Miguel de Haro Izquierdo

Abstract

The inspection activities consist of the development of a series of administrative functions aimed at the investigation of alleged facts with the purpose of discovering and obtaining information related to the application of taxes. One of the ways to carry out such actions is through the domicile entries of the taxpayers.

The private domicile, both of individuals and legal entities, the latter in a more limited way in their spaces, is a right protected by the Spanish Constitution as it is of a very personal nature.

Throughout this work, a study will be carried out on how both rights can be articulated, that of the Administration to comply with its purpose of collecting on those liable for tax and the limit of that research capacity on protected areas that is safeguarded by the granting of a judicial authorization of entry, which must always be based and motivated, not only on indications, but on real facts and possible effective risks of the commission of tax offences.

Keywords: tax inspection; private home; inviolability of the home; privacy protection; home investigation.

Citation: Haro Izquierdo, M. de (2020). Entrada domiciliaria de la inspección de tributos. Conflicto de derechos constitucionales. Criterios de necesidad y proporcionalidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 107-132.



Sumario

1. Introducción
2. El derecho a la inviolabilidad del domicilio en la inspección de tributos y el deber de contribuir
 - 2.1. La entrada en el domicilio particular y empresarial, su configuración como un derecho constitucional
 - 2.2. El deber de contribuir
3. La normativa tributaria que ampara las actuaciones de la inspección en la entrada domiciliaria
4. La ejecutividad del acto administrativo en las entradas domiciliarias
5. Requisitos para la entrada domiciliaria por parte de la inspección de tributos
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Bibliografía



1. Introducción

En los últimos años las entradas en el domicilio de los obligados tributarios por parte de la inspección de tributos podrían clasificarse como situaciones excepcionales. Así lo corroboran los datos estadísticos de los últimos años, aquellos que van del 2013 al 2018, en los que se han realizado entradas y registros por parte de los órganos de comprobación e inspección de tributos sin la realización de una previa comunicación al contribuyente en el trámite de audiencia. Las entradas domiciliarias con autorización judicial se acercan al número de 200, lo que según las estadísticas oficiales representan el 1 % del total de los expedientes iniciados en el citado periodo.

Aunque no hay datos concluyentes parece que la modalidad de entrada en domicilio se está generalizando como un efecto sorpresa por parte de los equipos de inspección, con la finalidad de incrementar la recaudación fiscal ante posibles situaciones de desarrollo de actividades presuntamente ilícitas y su investigación. En muchos casos, dichas entradas carecen de justificación al estar motivadas sobre intuiciones, sospechas o indicios infundados de la Administración sobre los obligados tributarios, lo cual vulnera de manera grave derechos personalísimos de nuestro orden constitucional. Entran en conflicto derechos fundamentales reconocidos en nuestra Constitución, como los derivados del artículo 18.2 de la Constitución española (CE), así como obligaciones constitucionales tales como las del artículo 31 de la CE.

El presente trabajo pretende establecer y aclarar cuáles son los límites de la acción investigadora y recaudadora de la Administración tributaria en relación con la salvaguarda del derecho a la inviolabilidad del domicilio como garantía individual de los ciudadanos.

La temática del estudio se centra en comprender el procedimiento tributario y de carácter administrativo que permite a la Administración en situaciones excepcionales realizar entradas domiciliarias de los obligados tributarios, tanto persona física como jurídica. La existencia de una resolución judicial permite proteger los derechos ante posibles violaciones de estos. Esta situación de conflicto, entre el deber de recaudar y los límites de la potestad de la Administración, requiere una fundamentación judicial que no sea de carácter formal sino que es necesario un control de la legalidad de los actos de inspección y, por tanto, acordar la suspensión de dichas medidas.

2. El derecho a la inviolabilidad del domicilio en la inspección de tributos y el deber de contribuir

2.1. La entrada en el domicilio particular y empresarial, su configuración como un derecho constitucional

Nuestra CE establece como uno de los derechos fundamentales el deber de proteger a los ciudadanos en su intimidad y su ámbito más privado frente a agresiones o incursiones externas. Su artículo 18¹ introduce un abanico mucho más amplio de derechos esenciales al de la propia intimidad, tales como el de la protección de la intimidad, la inviolabilidad del domicilio, el secreto de las comunicaciones. En este estudio nos vamos a centrar de manera especial en el derecho a la inviolabilidad del domicilio en cuanto relación con la capacidad de la Administración tributaria para realizar la entrada domiciliaria del contribuyente sujeto pasivo, ya sea tanto persona física como jurídica, con la finalidad de poder atender, comprobar y realizar la verificación de la correcta contribución a las cargas tributarias.

El domicilio, podemos entenderlo, como el espacio donde el individuo vive ejerciendo su libertad más íntima, al margen de las convenciones sociales, así como todo espacio apto, para que, eventualmente o de forma permanente, pueda desarrollar libremente lo anteriormente comentado². Podemos decir que la idea de domicilio que utiliza el artículo 18 de la

¹ Artículo 18 de la CE:

1. Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.
2. 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.
3. Se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial.
4. La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos.

² El Tribunal Constitucional (TC) considera domicilio a efectos constitucionales: las segundas viviendas, los vehículos o caravanas, las habitaciones de hotel (STC 10/2002 de 17 de enero –NCJ052145–), o también el domicilio empresarial de las personas jurídicas, aunque en algunos de estos casos con ciertas cortapisas derivadas de las propias características del alojamiento. No tendrán en cambio la consideración de domicilio las celdas de los reclusos en los centros penitenciarios (STC 11/2006, de 16 de enero –NCJ041109–).

Para una mayor claridad interpretativa sobre el concepto de domicilio debemos citar a Delgado Sancho (2018) que delinea claramente qué se puede entender por domicilio:

[...] son domicilios constitucionalmente protegidos, los jardines (STS 2.^a, 04.11.2002, recurso 236/2002), las habitaciones de un hotel (STC 10/2002, de 17 de enero), los camarotes de las embarcaciones (STS 2.^a, 29.04.2011, recurso 10626/2010), la rebotica de una farmacia (STS 2.^a, 03.09.2002, recurso 1601/2000), por el contrario, no todo espacio cerrado ni todo lugar que necesite el consentimiento del titular para que terceros puedan entrar en él lícitamente constituye domicilio constitucionalmente protegido, entre otros, los automóviles (STC 197/2009, de 28 de septiembre), los contenedores (STS 2.^a, 23.06.2005, recurso 193/2004), las taquillas de los tra-

CE no coincide plenamente con la definición que se utiliza en materia de derecho privado, y en especial en el artículo 40 del Código Civil, como punto de localización de la persona o lugar de ejercicio por esta de sus derechos y obligaciones³, siendo un concepto más amplio como posteriormente podremos observar⁴.

La CE establece con claridad tres situaciones en las que se puede permitir la entrada en domicilios y su registro por parte de terceras personas y la Administración:

1. Por medio del consentimiento del titular del domicilio.
2. Por medio de una resolución judicial.
3. Como consecuencia de la comisión de un flagrante delito.

Además debería contemplarse también una cuarta opción, como es la situación de urgente necesidad que se puede producir en casos de catástrofe, ruina inminente y cualquier otra situación de urgente necesidad que pueda evitar daños para personas o cosas.

Reconocida por tanto la inviolabilidad del domicilio habitual para los sujetos individuales queda por fijar claramente si es posible, o no, extender estas garantías a las personas jurídicas. La cuestión no ha sido pacífica, y no lo es en ciertos países de nuestro entorno, tal y como señala Pulido Quecedo (1999)⁵. En todo caso en nuestro sistema jurídico, y pro-

bajadores (STS 2.^a, 05.07.2003, recurso 985/2000), las cajas de seguridad (STS 2.^a, 19.02.2003, recurso 1276/2000), los bares (STS 2.^a, 22.11.2016, recurso 304/2016), los reservados de un club de alterne (STS 2.^a, 16.04.2004, recurso 737/2002), un cajón de madera colocado en los bajos de una caravana accesible desde el exterior (STS 2.^a, 18.10.1996, recurso 1678/1995), el buzón de correos (STS 2.^a, 18.11.2008, recurso 10265/2008), etc.

³ SSTC 22/1984, de 17 de febrero (NCJ064536), FJ 2 y 94/1999, de 31 de mayo (NCJ064656), FJ 5.

⁴ La protección constitucional del domicilio en el artículo 18.2 de la CE se concreta en dos reglas distintas. La primera se refiere a la protección de su «inviolabilidad» en cuanto garantía de que dicho ámbito espacial de privacidad de la persona elegido por ella misma resulte «exento de» o «inmune a» cualquier tipo de invasión o agresión exterior de otras personas o de la autoridad pública, incluidas las que puedan realizarse sin penetración física en el mismo, sino por medio de aparatos mecánicos, electrónicos u otros análogos (STC 22/1984, de 17 de febrero –NCJ064536–, FJ 5). La segunda, en cuanto especificación de la primera, establece la interdicción de dos de las formas posibles de injerencia en el domicilio, esto es, su entrada y registro, disponiéndose que, fuera de los casos de flagrante delito, solo son constitucionalmente legítimos la entrada o el registro efectuados con consentimiento de su titular o resolución judicial (STC 22/1984, de 17 de febrero –NCJ064536–, FF. JJ. 3 y 5) de modo que la mención de las excepciones a dicha interdicción, admitidas por la Constitución, tiene carácter taxativo (SSTC 22/1984, de 17 de febrero –NCJ064536–, FJ 3 y 136/2000, de 29 de mayo –NCJ045768–, FJ 3).

⁵ Así lo expresa en un interesante trabajo:

La protección o reconocimiento de una cierta titularidad de las personas jurídicas, merecedora de protección del domicilio en sede constitucional o judicial no es un valor aceptado en toda Europa. Así, frente a la protección en ciertos Países (Alemania, Italia, Austria) otros como Francia, Irlanda, Países Bajos no les reconocen protección. Ello llevó al Tribunal de Justicia de las Comunidades Eu-

fundizando en la jurisprudencia constitucional de los últimos años, ha habido una delimitación clara de aquellos supuestos en los que se puede extender este derecho fundamental al ámbito de las personas jurídicas y a ciertos espacios bien delimitados de los mismos.

En primer lugar, hay una extensión del reconocimiento de la libertad de domicilio a los supuestos de disfrute y goce del derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas como una protección acordada en el ordenamiento jurídico como sujeto privado dentro del ámbito constitucional.

El TC llega a la conclusión de que la libertad del domicilio se califica como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona, pero no necesariamente a la persona física, desde el momento en que la persona jurídica viene a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional. Presupone, por tanto, que se debe dar el reconocimiento de este, como un ámbito espacial de privacidad de la persona que, por tanto, debe resultar inmune a cualquier tipo de agresión y a otras personas sean públicas o privadas, y como consecuencia de ello, dicha garantía ha de extenderse asimismo a la interdicción como posibles formas de injerencia en el domicilio⁶.

La cobertura espacial de la inviolabilidad en la persona jurídica no es general, y queda delimitada únicamente a una serie tasada de centros inviolables de la persona jurídica, hay que hacer un análisis individualizado de verificación de qué espacios y lugares pueden ser protegidos constitucionalmente en cada supuesto. Se deberá, por tanto, observar que no hay protección de la propiedad de todo tipo de inmuebles, ni tampoco sobre titularidades reales u obligacionales relativas a dichos bienes que puedan otorgar una facultad de exclusión de los terceros en las posibles entradas domiciliarias. Tampoco se habilita la protección a todo local sobre cuyo acceso posee la persona jurídica ni que esté a su disposición⁷.

El ámbito de tutela 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

ropeas en 1989, en los asuntos Hoechst (Sentencia de 21 de noviembre de 1989 [TJCE 1990, 58]), Dow Benelux (Sentencia de 17 de octubre de 1989 [TJCE 1990, 39]) y Dow Chemical Ibérica (Sentencia de 17 de octubre de 1989 [TJCE 1990, 40]) a no reconocer la protección de la inviolabilidad de las personas jurídicas como un principio común a los derechos de los Estados miembros. Es comprensible, por tanto, que en este punto el Tribunal Constitucional español mantenga una actitud de prudencia, señalando, que no existe una plena correlación entre el concepto legal de domicilio de personas jurídicas con el domicilio constitucionalmente protegido. (Pulido Quecedo, 1999).

⁶ SSTC 137/1985, de 17 de octubre (NFJ003984), y 149/1987, de 30 de septiembre (NCJ064657).

⁷ SSTC 149/1991, de 4 de julio (NCJ024930), FJ 6 y 76/1992, de 14 de mayo (NFJ001644), FJ 3, así como, respecto a distintos locales, los AATC 272/1985, de 24 de abril; 349/1988, de 16 de marzo; 171/1989, de 3 de abril; 198/1991, de 1 de julio; 58/1992, de 2 de marzo; 223/1993, de 9 de julio, y 333/1993, de 10 de noviembre.

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 terceros⁸.

Como conclusión de este epígrafe podemos aseverar que hay un reconocimiento generalizado del derecho a la inviolabilidad del domicilio en nuestro ordenamiento jurídico, pero que este derecho queda delimitado jurisprudencialmente en las sociedades mercantiles para aquellos espacios físicos en los que se puede desarrollar una actividad de dirección sin ningún tipo de intromisión ajena, al ser este el lugar físico de la dirección de la entidad mercantil o de cualquier establecimiento dependiente del mismo.

2.2. El deber de contribuir

El deber de contribuir de nuestro ordenamiento constitucional establece que todos están llamados al sostenimiento de las cargas públicas. Dicha obligación de mantenimiento de las cargas públicas debe imputarse a todos aquellos sujetos que se encuentren y desarrollen una actividad económica en el territorio español, independientemente de la condición de nacional o extranjero.

Según el artículo 31 de la 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.

Por otro lado, el principio de generalidad supone que el legislador debe tipificar como hecho imponible todo acto o negocio jurídico que demuestre una capacidad económica.

Nos encontramos ante una supuesta disyuntiva en nuestro ordenamiento sobre la prevalencia de un derecho fundamental de protección a los ciudadanos del derecho a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio, junto con una obligación constitucional general, de obligado cumplimiento, de contribuir al sostenimiento de las cargas tributarias.

La alternativa hay que enmarcarla o, mejor dicho, establecerse entre la obligación de la inspección de tributos que debe verificar la conducta fiscal del contribuyente y, por tanto, constatar la veracidad de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas a la Hacienda pública realizada por el sujeto pasivo, frente a la verificación que debe realizarse por medio de una actividad investigadora en la que en muchas ocasiones el medio por el cual se obtienen dichas pruebas que pueden oponerse a otros derechos fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico. Derechos como el de la inviolabilidad del domicilio, derecho a las

⁸ SSTC 137/1985, de 17 de octubre (NFJ003984), FJ 5 y 22/1984, de 17 de febrero (NCJ064536) y ATC 171/1989, de 3 de abril.

comunicaciones, el derecho a la intimidad, etc., pueden ser un límite a la obligación de verificación y comprobación de la Hacienda en su obligación supervisora y recaudatoria.

En este sentido, el choque de derechos, por decirlo de una manera coloquial, parece decantarse, según diversa jurisprudencia⁹, a favor del Estado tal y como ha dejado meridianamente claro, al entender que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante¹⁰. Sin esta preeminencia de la obligación de contribuir, y complementariamente de recaudar, se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta. Hay, por tanto, una imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público¹¹.

La realidad de nuestro ordenamiento jurídico es que se produce una cesión de la primacía de determinados derechos constitucionales cuando el interés social general sea preeminente al interés particular e individual del sujeto pasivo. Como ha sostenido el TC¹², en el supuesto del derecho a la intimidad, este no es absoluto, como no lo es ninguno de los derechos fundamentales, pudiendo ceder ante intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el recorte que aquel haya de experimentar y revele como necesario para lograr el fin legítimo previsto, proporcionado para alcanzarlo y, en todo caso, sea respetuoso con el contenido esencial del derecho¹³.

⁹ STC, Sala Primera, 110/1984, de 26 de noviembre (rec. núm. 575/1983 –NFJ000067–), y ATC 642/1986, de 23 de julio.

¹⁰ Pérez de Ayala (2008) indica que en cierta doctrina del TC se configura el valor de la justicia como el fin del sistema tributario, y parece que el bien jurídico protegido en el artículo 31.1 de la CE es garantizar la financiación justa y suficiente de los gastos públicos (STC 110/1984, de 26 de noviembre –NFJ000067–, en su FJ 7 y el ATC de 10 de mayo de 2005). Lo cual, a su vez, constituye al artículo 31 de la CE en un mandato dirigido al legislador, y no solo a los ciudadanos, mandato según el cual el principio de capacidad económica exige a los poderes públicos el buscar y gravar la riqueza allí donde se encuentre (STC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–, similarmente SSTC 76/1990, de 26 de abril –NFJ000802–; 150/1990, de 4 de octubre –NFJ004014–; 221/1992, de 11 de diciembre –NFJ002247–, etc.). La STC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), vincula estas exigencias de justicia y eficacia recaudatoria del sistema tributario a los «intensos gastos públicos» que ha de cubrir el Estado y, concretamente, el moderno Estado Social de Derecho.

¹¹ Todo derecho tiene sus límites que en relación con los derechos fundamentales establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no solo otros derechos constitucionales sino también otros bienes constitucionales protegidos (SSTC 11/1981, de 8 de abril –NSJ001255–, FJ 7 y 12/2008, de 29 de enero –NCJ043227–, FJ 5).

¹² STC, Sala Primera, 143/1994, de 9 de mayo (rec. núm. 3192/1992 –NFJ003358–).

¹³ STC, Sala Segunda, 57/1994, de 28 de febrero (rec. núm. 2303/1990 –NCJ064658–).

Es especialmente clarificador el TC al indicar que¹⁴:

Como hemos señalado una de las exigencias que necesariamente habrán de observarse para que una intromisión en la intimidad protegida sea susceptible de reputarse como legítima es que persiga un fin constitucionalmente legítimo, o, lo que es igual, que tenga justificación en otro derecho o bien igualmente reconocido en nuestro texto constitucional [SSTC 37/1989, de 15 de febrero, FF. JJ. 7 y 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 9; 7/1994, de 17 de enero, FJ 3 B); 57/1994, de 28 de febrero, FJ 6; 207/1996, de 16 diciembre, FJ 4 a); 234/1997, de 18 de diciembre, FJ 9 b); 70/2002, de 3 de abril, FJ 10 a)]. A este respecto es indiscutible que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria (SSTC 79/1990, de 26 de abril, FJ 3; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 5; y 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5), razón por la cual este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3; y 76/1990, de 26 de abril, FJ 3). De lo anterior se sigue que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3). Y no cabe duda de que «el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no solo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE» (AATC 197/2003, de 16 de junio, FJ 2; y 212/2003, de 30 de junio, FJ 2; y en sentido similar SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 5; 143/1994, de 9 de mayo, FJ 6; y 292/2000, de 30 de diciembre, FJ 9).

Es claro que la única finalidad inmediata y cierta del tributo es el interés financiero del Estado, que entra en conflicto con los intereses privados de los contribuyentes, y así puede observarse de la continuada jurisprudencia constitucional de los últimos años en la que hay una armonización de interés tutelado, como puede ser el derecho a la intimidad personal o el de la inviolabilidad del domicilio frente al deber de contribuir, con la finalidad de sostener los gastos públicos y de lucha contra el fraude fiscal se impone como mandato en la CE, decantándose a favor de una preeminencia del deber de contribuir y de su investigación en los sujetos pasivos sobre otros derechos.

Como podremos ver a lo largo de este trabajo esta posición debe ser matizada, pues no vale cualquier tipo de acción o intervención administrativa para recaudar y verificar las

¹⁴ STC, Sala Segunda, 233/2005, de 26 de septiembre (rec. núm. 573/2001 –NFJ021038–).

obligaciones tributarias de los sujetos pasivos. Hay un límite constitucional, formal y material, a esta desafortunada supuesta preeminencia de la recaudación frente a derechos personalísimos de los ciudadanos.

3. La normativa tributaria que ampara las actuaciones de la inspección en la entrada domiciliaria

Las actuaciones inspectoras consisten en el desarrollo de una serie de funciones administrativas destinadas a la investigación de supuestos de hecho de obligaciones tributarias con la finalidad del descubrimiento de aquellos que sean desconocidos por la Administración, así como la obtención de información relacionada con la aplicación de los tributos¹⁵.

La Ley General Tributaria (LGT)¹⁶ diferencia la comprobación, referida a la información que los obligados consignen en sus declaraciones¹⁷, de la investigación, que es la actividad

¹⁵ Sainz de Bujanda (1979) definía la Inspección tributaria como aquel procedimiento a través del cual, en virtud de una serie de actos concatenados, la Administración pública da efectividad, en la fase liquidatoria, a las normas que imponen obligaciones tributarias (sea mediante la comprobación de hechos imposables declarados, sea mediante la investigación de los que permanecen ocultos) y obtiene informes y datos necesarios para la adopción fundada de resoluciones que, sin referirse directamente a operaciones liquidatorias, se producen, no obstante, en el ámbito de aplicación del tributo.

De este concepto se pueden deducir las siguientes notas características de la actividad inspectora: 1.^a Tiene carácter procedimental y accesorio. Si se entiende la liquidación del tributo en sentido amplio, como conjunto de operaciones que lleva a cabo la Administración para determinar la deuda tributaria exigible del contribuyente, la inspección no es sino una fase de este procedimiento que trata de controlar la verdad objetiva de los datos de hecho tenidos en cuenta en la aplicación de las normas tributarias. 2.^a Para la obtención de esta verdad objetiva, la Administración dispone de un conjunto de facultades y prerrogativas (potestades en sentido estricto) conferidas por el ordenamiento jurídico. Correlativamente, los sujetos pasivos se ven sometidos a una serie de deberes formales frente a esta actuación administrativa. 3.^a Las funciones que se cumplen por la Inspección tributaria son de doble naturaleza, ya que, al buscar el cumplimiento de las normas tributarias se actúa en un doble frente, a saber: 1.º Asesorando al contribuyente, es decir, dándole a conocer sus derechos y obligaciones, y 2.º Reprimiendo la realización de infracciones tributarias, o sea, dando a conocer a la propia Administración las situaciones irregulares y permitiendo de esta forma la correcta liquidación de las deudas tributarias y la sanción de las infracciones descubiertas.

¹⁶ Mantero Sáenz y Giménez-Reyna (2005). La Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la LGT definía la comprobación e inspección como la «función administrativa dirigida a comprobar e investigar los hechos, actos, situaciones, actividades económicas y demás circunstancias relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en general, con la aplicación de los tributos». La importante alusión al hecho de que se trata de una «función administrativa» (con todo lo que ello implica en orden a la aplicación, siquiera sea subsidiaria, de la LRJAP y PAC) es ahora recogida en el artículo 141, donde se describen en qué consiste la inspección tributaria.

¹⁷ Según Pérez Royo y Carrasco González (2018), se comprueba lo declarado, se investiga lo no declarado, según repetía una prestigiosa doctrina que, no sorprendentemente, ha visto su eslogan incorporado al texto de la LGT.

relativa para descubrir la posible existencia de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios. Para realizar estas actividades la inspección cuenta con una serie de medios que se detallan en otros artículos de la ley, e incluso, puede adoptar una serie de medidas cautelares, descritas en el artículo 146 de la LGT, tendentes a asegurar el cumplimiento del objeto del procedimiento.

La inspección es, por tanto, un conjunto de competencias, facultades y procedimientos destinados a la investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias con unas facultades administrativas recogidas, entre otros, en los artículos 113, 141 y 142 de la LGT, así como en los artículos 171, 172, 173, 180 y 181 del RGAT¹⁸.

Las actuaciones de la inspección podrán realizarse tanto en las oficinas de la Inspección como en cualquier finca, local, establecimiento o lugar donde se realicen actividades gravadas, existan bienes sujetos a tributación o se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho con relevancia tributaria, o exista cualquier prueba de los mismos, incluido el domicilio (Falcón y Tella, 2016).

Los citados artículos establecen claramente una serie de facultades de las que dispone la Administración tributaria para el desarrollo de sus funciones sin un límite espacial dentro de sus competencias de investigación. Así la LGT señala la facultad de realizar entradas y reconocimientos de fincas por parte de los funcionarios.

En aquellos casos en que se produzca la entrada en un domicilio protegido constitucionalmente, según el artículo 142.2 de la LGT, será necesario obtener el consentimiento del titular o la oportuna autorización judicial:

Quando 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 imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

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

El artículo 113 de la LGT dispone:

¹⁸ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT).

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 aquel o la oportuna autorización judicial.

Las entradas domiciliarias y reconocimiento de fincas están igualmente contemplados en el RGAT, por lo que aquellos funcionarios que se encuentren afectos a actividades de inspección de tributos pueden entrar en fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en los que se desarrollen actividades sujetas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación.

En esta potestad de investigación dentro del ámbito de desarrollo de las actuaciones inspectoras por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), es necesaria la autorización escrita del delegado o del director del departamento del que dependa el órgano actuante sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan (arts. 172.2 y 181 RGAT)

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 inspección¹⁹, se precisará autoriza-

¹⁹ Sobre la autorización de entrada domiciliaria es necesario que el que la conceda sea el titular de la empresa, actividad económica, o responsable legal de la misma. Cualquier entrada sin dicha autorización debe ser considerado el acto administrativo de nulidad radical. Así lo indica el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del Principado de Asturias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª, Sentencia 197/2010, de 26 de febrero (rec. núm. 1162/2009 –NFJ047913–):

Aun dando por cierto que el referido don Pedro Francisco es quien lleva los asuntos contables y administrativos de la empresa, siendo él quien facilitó a los actuarios intervinientes el acceso a las distintas dependencias y permitió la copia del soporte informático con información tributaria trascendente al caso, aun así se habría violado el precepto constitucional, porque el consentimiento debe ser dado por el titular o responsable de la sociedad, no por un empleado administrativo por muy importantes funciones que desarrolle en la misma, si como es el caso aquel no ostenta la representación legal de la misma, ni ejerce labores de dirección o administración como pudieran suponerse a quien detentara cargos como el de Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Director de Departamento, Consejero o miembro del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa. Y es que el artículo 18.2 de la CE no consiente otra interpretación: la Administración necesita el consentimiento del titular, y no le basta el mero hecho de que no conste la negativa a la entrada, porque no es la negativa lo que tiene que constar, sino el consentimiento, y este no aparece otorgado por persona hábil para ello, máxime cuando se ha hecho manifestación expresa de carecer de facultades para autorizar la entrada y registro. Con lo que cabe concluir que debió haberse recabado el consentimiento del obligado tributario y, en su defecto, la oportuna autorización judicial, y al no haberse actuado así procede la declaración de nulidad radical del acto de entrada en el domicilio social de la recurrente, así como de las pruebas y documentos obtenidos, todo ello sin perjuicio del derecho que asiste a la Inspección de los Tributos para emprender una nueva inspección, si lo considera oportuno.

ción 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.

Las medidas cautelares como consecuencia de las entradas domiciliarias tienen una amplia posibilidad de actuación para asegurar las medidas de comprobación e investigación.

El precinto se realizará mediante la ligadura sellada o por cualquier otro medio que permita el cierre o atado de libros, registros, equipos electrónicos, sobres, paquetes, cajones, puertas de estancias o locales u otros elementos de prueba, a fin de que no se abran sin la autorización y control de los órganos de inspección.

El depósito consistirá en poner dichos elementos de prueba bajo la custodia o guarda de la persona física o jurídica que se determine por la Administración.

La incautación consistirá en la toma de posesión de elementos de prueba de carácter mueble y se deberán adoptar las medidas que fueran precisas para su adecuada conservación.

Los documentos u objetos depositados o incautados podrán, en su caso, ser previamente precintados.

Para que se pueda realizar un proceso de investigación del sujeto pasivo, se deberá disponer de una autorización de entrada por parte de la inspección, directamente aceptada por el obligado tributario, en aquellos supuestos en los que no se disponga de una autorización judicial, como ya se ha comentado anteriormente, en estos casos y en el momento que se haya acotado la entrada por parte del sujeto pasivo podrán ser aplicadas medidas cautelares una vez que se produzca una revocación de dicha autorización²⁰ (art. 172.5 RGAT):

Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares.

Desde el punto de vista tributario nos encontramos con una normativa bien delimitada, y con gran amplitud de facultades para realizar los procedimientos administrativos de la

En este mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 23 de abril de 2010, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección Pleno (rec. núm. 704/2004). STSJ del Principado de Asturias 92/2010, de 10 de febrero, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª (rec. núm. 948/2009 –NFJ038545–).

²⁰ La STS de 4 de marzo de 2009 (rec. núm. 185/2007 –NFJ032088–) hace referencia a que «desde luego, habría sido oportuno la incorporación de esta previsión».

inspección de tributos, con objeto de desarrollar sus actuaciones sobre actividades o explotaciones que se encuentren sujetas a gravamen. Sin embargo, nos quedaríamos cortos en el estudio sintético de las entradas domiciliarias por parte de la administración tributaria si no hiciéramos referencia a la normativa de procedimiento administrativo, de absoluta obligatoriedad de aplicación en las entradas domiciliarias realizadas por la inspección de tributos. Como veremos a continuación, dichos procedimientos son la verdadera actuación controladora y limitadora de las solicitudes de entrada en domicilios con una finalidad inspectora, siendo los garantes de la controversia entre el derecho a recaudar y el límite del derecho a la intimidad del domicilio como derecho fundamental constitucional.

4. La ejecutividad del acto administrativo en las entradas domiciliarias

En el ámbito jurídico-administrativo la Ley de Procedimiento Administrativo Común (LPA), Ley 39/2015, es la que establece la regulación material de la ejecución por parte de las Administraciones públicas de aquellas resoluciones administrativas que permiten la entrada domiciliaria²¹, y aquellas que pueden limitar derechos de los ciudadanos en el desarrollo de actos de ejecución forzosa como el apremio sobre el patrimonio, compulsión sobre las personas, multas, coercitivas...

Dos son los artículos de la LPA que afrontan el tratamiento normativo de la ejecución de actuaciones por parte de la Administración. Por un lado, el artículo 97 a través del cual se establece que las Administraciones públicas no iniciarán ninguna actuación material de ejecución de resoluciones que limite derechos de los particulares sin que previamente haya sido adoptada la resolución que le sirva de fundamento jurídico. Por otro, el artículo 100.3, al indicar que en relación con las medidas de ejecución forzosa si fuese necesario entrar en el domicilio del afectado o en los restantes lugares que requieran la autorización de su titular, las Administraciones públicas deberán obtener el consentimiento de este o, en su defecto, la oportuna autorización judicial.

La ejecución forzosa, en palabras de Garrido Falla *et al.* (2013), supone una actuación material que se impone en alguna forma a los particulares. Su legitimación se encuentra cabalmente en el acto administrativo que se trata de ejecutar, de tal manera que si faltase este la actuación material dejaría de ser jurídica. La prerrogativa en la decisión previa o ejecutividad de los actos

²¹ Como indica Morell Ocaña (2009):

[...] la interpretación del alcance de esta técnica ha de realizarse teniendo en cuenta, en primer lugar la delimitación jurisprudencial de la noción de domicilio. Esa limitación parte, sobre todo, de la identificación entre domicilio y vida privada. (SSTC de 222/1984, de 17 de febrero, 110/1954, de 26 de noviembre, 137/1985, de 17 de octubre) de ahí que no quepa incluir en el ámbito de protección los despachos, almacenes y otros inmuebles comerciales, pero sí el domicilio de las personas jurídicas.

administrativos, en palabras de Muñoz Machado (2011), tiene justificación clara vinculada a la naturaleza del poder administrativo y la función de salvaguarda del interés general que cumple.

La entrada en el domicilio requiere el consentimiento del interesado o autorización judicial²², y como ya hemos indicado anteriormente, salvo en los casos de flagrante delito y de manera excepcional debido al estado de necesidad.

La autorización judicial será necesaria siempre que se deba proceder como consecuencia de una entrada de carácter administrativo, y la autorización de entrada será necesaria cuando se produzca una actuación administrativa como ocurre en el caso de los procedimientos de inspección o comprobación en el ámbito tributario por parte de la AEAT. En este sentido, debemos hacer referencia al artículo 8.6 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio), al indicar que:

Conocerán también los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la administración pública, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la entidad pública competente en la materia.

Asimismo, corresponderá a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo la autorización o ratificación judicial de las medidas que las autoridades sanitarias consideren urgentes y necesarias para la salud pública e impliquen privación o restricción de la libertad o de otro derecho fundamental.

Serán, por tanto, los órganos unipersonales quienes asuman el conocimiento de las cuestiones que sean materia de ejecución forzosa de los actos de la Administración pública. La participación judicial es un complemento de la ejecución administrativa con la finalidad de garantizar derechos constitucionales.

Igualmente debemos hacer referencia a esta exigencia de autorización judicial por parte de las autorizaciones administrativas en la referencia que se realiza por parte de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) (Ley 6/1985, de 1 de julio), al indicar, en su artículo 91.2, que²³:

²² Como indica Garrido Falla *et al.* (2013), desde el punto de vista del derecho comparado, la posibilidad de ejecución forzosa no constituye, desde luego, una regla general. Son muchos los países, incluso en el régimen administrativo, que requieren en estos casos que la Administración de dirija a los tribunales de justicia. Y, si bien, existe un número de casos en que la ley permite a la Administración, en forma excepcional, proceder a la ejecución forzosa, no puede desprenderse la existencia de un principio general.

²³ La Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, creó los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, transfiriendo a estos esa competencia. Para ello, la Ley Orgánica 6/1998, de 13 de julio, suprimió el artículo 87.2 y modificó el artículo 91.2 de la LOPJ. Dicha norma se traslada en el artículo 8.5 de la Ley Jurisdiccional 29/1998. Posteriormente, la disposición adicional decimocuarta de la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, de modificación de la LOPJ, lo llevó al número 6 de este mismo artículo.

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

Desde el punto de vista de la normativa administrativa, la autorización de entrada solicitada por un órgano de la Administración podrá estar motivada por la ejecución de cualquier acto administrativo que sea susceptible de ejecución forzosa²⁴, esto no es una facultad de la Administración iniciadora del acto si no que es una obligación de necesario cumplimiento.

Son, con carácter general, actos de trámite, en los que se deben salvaguardar los siguientes requisitos:

- Solo se debe autorizar en caso de que la entrada sea precisa a los efectos de ejecución de la resolución o acto. Es esencial para la concesión de la entrada que, en caso de negativa, se frustre la actuación administrativa²⁵.
- La administración pública debe aportar, con su solicitud, prueba bastante de la necesidad de la entrada en domicilio²⁶.
- Como medida restrictiva en el ejercicio de un derecho fundamental, ha de reducirse al mínimo indispensable, adoptándose en su ejecución las cautelas imprescindibles al efecto, bajo la salvaguarda judicial²⁷.

La nueva norma de la LOPJ especifica el tipo de resolución, que ha de revestir la forma de auto, señalando expresamente el artículo 80.1 d) de la Ley de la Jurisdicción que dicho auto es apelable en un solo efecto.

²⁴ Sobre esta materia el 12 de febrero de 2019, se ha publicado un artículo por Serantes Peña (2019) sobre la competencia para dictar el auto de entrada en el domicilio. Hay que reconocer la agudeza del razonamiento, pero creemos que no es del todo convincente, ya que es cuestionado por la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana 644/2016, de 14 de septiembre (rec. núm. 1/2016), entendiendo que sí es suficiente la solicitud de entrada por parte de la Administración tributaria a la autoridad judicial. La STC 22/1984, de 17 de febrero (NCJ064536), afirma que «La potestad de la Administración de auto ejecución de las resoluciones y actos dictados por ella se encuentra en nuestro positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución». Dicha aseveración se basa en el principio de eficacia que recoge el artículo 103 de la CE.

²⁵ Sentencia de la Audiencia Nacional 3222/2018, de 25 de julio, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sede Madrid, Sección 6.ª (rec. núm. 404/2016).

²⁶ También deberán indicarse los apoderamientos especificados que se otorgan, no pudiendo ser genéricos tal y como indica la STS de 25 de abril de 2003.

²⁷ Algunas Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, *Hoechst c. Comisión*, de 21 de septiembre de 1989, y *Roquette Frères*, de 22 de octubre de 2002, establecen principios básicos sobre la función de control de los jueces en el proceso de entradas domiciliarias.

- Es posible solicitar y otorgar la autorización con anterioridad a una eventual negativa por parte de titular para permitir el acceso, aunque su efectividad en este caso resulta condicionada a la actualización de dicha negativa potencial.

Los citados requisitos previos ponen de manifiesto que la función del juez de lo Contencioso-Administrativo se erige como garante de la inviolabilidad del domicilio reconocida en el artículo 18.2 de la CE, por lo que no puede reducirse a una autorización convertida en un formalismo material y procesal, debiendo realizar una valoración de fondo de todos los elementos del acto administrativo y de la posible incursión en derechos fundamentales y libertades públicas²⁸.

Como indica Muñoz Machado (2011):

El alcance de la intervención del juez no es la revisión de la legalidad del acto administrativo, para lo que carecería incluso de competencia objetiva, sino la supervisión general de sus condiciones de regularidad: como señala la STC 144/1987, deberá verificar la legitimidad o no de la solicitud administrativa, controlando su motivación, si el contenido del acto es cierto y preciso, si ha concretado suficientemente el sujeto obligado; en qué medida es necesaria la entrada en domicilio y si ha de hacerse de manera inmediata; si el acto ha sido dictado por órgano competente; si la apariencia externa del acto se acomoda de modo manifiesto al ordenamiento jurídico. El juez tiene un papel esencial en la evitación de que se produzca cualquier violación de los derechos fundamentales en juego y, sobre todo, en la comprobación de que las medidas administrativas son proporcionadas a los fines.

Esta exigencia de la intervención judicial más allá del cumplimiento de un mero trámite procesal y formal la ha resuelto el TC que ha venido rechazando que la autorización judicial se produzca de forma automática, indicando que corresponde al juez competente la potestad de controlar, además de que el interesado es, efectivamente, el titular del domicilio para cuya entrada se solicita la autorización, la necesidad de dicha entrada para la ejecución del acto de la Administración, que este sea dictado por la autoridad competente, que el acto aparezca fundado en derecho y necesario para alcanzar el fin perseguido y, en fin, que no se produzcan más limitaciones que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto²⁹.

La autorización solicitada por la Administración al juez de lo Contencioso-Administrativo debe verificar la apariencia de legalidad de dicho acto con el fin de evitar que se produzcan entradas arbitrarias, estableciendo las pautas necesarias para que la ejecución del acto administrativo requiera efectivamente la entrada en el domicilio garantizando en última

²⁸ STSJ de Extremadura, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 209/2016, de 19 de diciembre (rec. núm. 204/2016).

²⁹ SSTC 76/1992, de 14 de mayo (NFJ001644), y 171/1997, de 14 de octubre (NCJ064661).

instancia que la entrada en dichos lugares se produzca sin más limitaciones a los derechos fundamentales que aquellas que sean estrictamente necesarias³⁰.

La entrada domiciliaria desde una conceptualización puramente administrativista debe, por tanto, responder a una serie de criterios y salvaguardar unos principios, según hemos podido indicar, entre los que resaltan el de la legalidad, utilizar el medio menos lesivo para la libertad individual. El de la congruencia, la ejecución debe suponer trasladar a la práctica o hacer efectivas las obligaciones que el acto imponía a su destinatario de modo que no pueda aprovecharse la ocasión para imponer otras nuevas, distintas, o intentar satisfacer intereses no contemplados en la decisión que se ejecuta, y finalmente la aplicación del principio de proporcionalidad que exige la elección de los medios más adecuados para la obtención de los fines que se pretenden alcanzar.

Como observaremos más adelante, la preeminencia de la obligación de contribuir, ya comentada, parece ceder como poder preeminente ante la Administración frente a la función de control jurisdiccional de los actos administrativos de solicitud de entrada domiciliaria. La jurisprudencia en este sentido hace una función esencial de contención del fervor de la Hacienda pública en controlar y verificar las obligaciones tributarias.

5. Requisitos para la entrada domiciliaria por parte de la inspección de tributos

El ordenamiento constitucional como manifestación de una evidente relación entre la protección del domicilio, la intimidad personal y familiar en relación con la entrada domiciliaria, y dejando fuera de los supuestos de consentimiento del titular y de flagrancia delictiva, permite y posibilita la entrada del registro domiciliario únicamente en el supuesto de que haya una resolución judicial. La garantía judicial se erige en un mecanismo de orden preventivo, destinado a proteger el derecho, y no a reparar su violación cuando se produzca, convirtiéndose en el método para decidir, en casos de colisión de valores e intereses constitucionales, si debe prevalecer el derecho del artículo 18.2 de la CE u otros valores e intereses constitucionalmente protegidos como es el deber de contribuir derivado del artículo 31 de la CE.

La jurisprudencia ha realizado un profundo proceso de delimitación de las exigencias que debe cumplir la Administración tributaria para que su solicitud de entrada en la búsqueda de indicios y documentos de los sujetos pasivos tributarios en sus obligaciones fiscales puedan tener una garantía de protección. Entre ellos debemos resaltar la motivación de la resolución que no tenga un carácter formal y de mero trámite, el juicio de proporcionalidad de la medida de entrada domiciliaria y del derecho fundamental de la inviolabilidad del do-

³⁰ ATC 371/1991, de 16 de diciembre, FJ 4.

micilio, la imposición de garantías y cautelas que eviten comportamientos arbitrarios en la ejecución³¹ ante la eventualidad de la falta de audiencia previa del afectado³².

Tres son los criterios que debe contemplar la autorización judicial de entrada en el domicilio³³:

- a) Que la resolución judicial que con arreglo al artículo 18.2 de la CE puede autorizar la entrada y registro de una vivienda debe ser motivada, con el propósito de alejar de la decisión judicial todo automatismo, que no dejaría de ser una forma de arbitrariedad del poder público prohibida en el artículo 9.3 de la CE, sino una motivación más intensa cuya fundamentación radica en la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que ha de conjurarse por el órgano judicial mediante la rigurosa y precisa exposición del insoslayable juicio de proporcionalidad entre la medida restrictiva adoptada y el derecho fundamental limitado, en atención a las circunstancias de cada caso.
- b) Que el órgano judicial no solo debe exteriorizar en su resolución las razones jurídicas que le han llevado a la decisión adoptada, lo que puede satisfacer las exigencias del artículo 24.1 de la CE, sino que es necesario, además, un mayor esfuerzo expositivo del órgano judicial en la fundamentación de la medida limitativa de aquellas libertades, sin que esta exigencia deba confundirse ni con un razonar extenso o con un razonar prolijo, ni nuestro examen de dicha motivación con un enjuiciamiento sobre la calidad o la precisión de la motivación.

³¹ La STC 139/2004, de 13 de septiembre (NCJ040555), en su FJ 2, dice sobre la labor jurisdiccional en materia de entradas domiciliarias:

[...] El Juez debe comprobar, por una parte, que el interesado es el titular del domicilio en el que se autoriza la entrada, que el acto cuya ejecución se pretende tiene una apariencia de legalidad, que la entrada en el domicilio es necesaria para aquella y que, en su caso, la misma se lleve a cabo de tal modo que no se produzcan más limitaciones al derecho que consagra el art. 18.2 CE que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto [SSTC 76/1992, de 14 de mayo, FJ 3 a); 50/1995, de 23 de febrero, FJ 5; 171/1997, de 14 de octubre, FJ 3; 69/1999, de 26 de abril; y 136/2000, de 29 de mayo, FFJJ 3 y 4]. Junto a estas exigencias, este Tribunal ha señalado también que han de precisarse los aspectos temporales de la entrada, pues no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración el tiempo de su duración (STC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 7). Tales cautelas tienen como finalidad asegurar que no se restringe de modo innecesario el derecho a la inviolabilidad del domicilio, evitando un sacrificio desproporcionado de este derecho (SSTC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 7; 69/1999, de 26 de abril, FJ 4). Por ello las exigencias en cada supuesto dependerán de las circunstancias que concurren, pues, como se señala en la STC 69/1999, de 29 de abril, FJ 4, los requisitos de detalle formulados a propósito de casos concretos pueden no resultar precisos en otros supuestos en los que las circunstancias sean diferentes.

³² En este sentido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) lo ha expresado a través de resoluciones en los casos *Chappell y Niemietz*, SSTEDH de 30 de marzo de 1989 y 16 de diciembre de 1992, así como en el caso *Funke*, STEDH de 25 de febrero de 1993.

³³ STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.ª, de 25 de abril de 2003.

- c) Que solo si el órgano judicial exterioriza con detalle las razones en las que ha basado su resolución autorizando o mandando la entrada en un domicilio, el TC podrá examinar si el órgano judicial ha cumplido con su función tutelar del derecho a la inviolabilidad del domicilio o no, de forma que, a falta de dicha motivación o si esta es defectuosa, no cabe duda de que se habrá infringido el artículo 18.2 de la CE.

Uno de los elementos exigibles en la resolución judicial y con mayor trascendencia en todo el proceso de ejecución es el juicio de proporcionalidad, en el que el juez de instancia ha de resolver motivadamente. El principio de proporcionalidad exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de derechos fundamentales cuyo contenido es intangible³⁴.

Debe, por tanto, ser imprescindible en esta proporcionalidad de la actuación administrativa la existencia de otros medios alternativos de investigación a los posibles indicios existentes sobre la comisión de un ilícito, de forma que no es suficiente que haya una mera sospecha por parte de los encargados de la investigación con poco fundamento y sin base objetiva³⁵. Es indispensable la precisión de los indicios, como un *prius lógico* de los también obligados juicios sobre la adecuación, la necesidad y la proporcionalidad de la medida, requiriendo su apoyo en datos objetivos.

Lo anterior podemos ilustrarlo a través de distintas situaciones en las que se admite la entrada domiciliaria y otros supuestos en los que se produce su denegación al no estar basados en una clara motivación. Es importante destacar que el límite para su admisión o inadmisión está determinado por una amplia franja de tonalidades y matices que habrá que analizar supuesto a supuesto, caso a caso y que en ninguna medida se pueden aplicar fórmulas prefijadas o estereotipadas por parte de la inspección de tributos³⁶.

El primer supuesto es el que analiza la solicitud de entrada por parte de la Administración por la existencia de indicios de poder estar desarrollándose una contabilidad B, gestionada a través de un programa informático específico, la necesidad de recabar el programa y una documentación que corría grave riesgo de ser destruida como consecuencia de que se solicitara voluntariamente su aportación, ya que es evidente que esta desaparecería. El elemento sorpresa se configura como un aspecto esencial para recabar el programa informático manipulador del resultado económico del sujeto pasivo, por lo que se aprueba su entrada, al estar motivada la misma y ser proporcional a la realidad de la medida requerida.

En sentido contrario al anterior, podemos citar un supuesto de la jurisprudencia que ha sido muy clarificador, al indicar que en aquellos casos en los que la motivación del auto

³⁴ STC 66/1985, de 23 de mayo (NCJ064538).

³⁵ SSTC 184/2003, de 23 de octubre (NCJ0421577), y 146/2006, de 8 de mayo (NCJ041476).

³⁶ STSJ de Andalucía, Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), 2060/2015, de 16 de noviembre (rec. núm. 263/2015 -NFJ061954-).

no conste ni un solo dato o indicio, se presente sin realizar una concreta e individualizada valoración de los intereses en conflicto, de la necesidad de la medida, de su necesaria proporcionalidad, sin entrar a considerar de forma específica la petición de la AEAT ni los específicos requisitos necesarios para el otorgamiento de la entrada domiciliaria, sin realizar ninguna consideración sobre la relevancia tributaria de la medida de entrada interesada y sin realizar el juicio lógico que llevara a la conclusión de que era necesaria debe rechazarse de plano al no ponderar los derechos fundamentales en conflicto³⁷.

Tampoco será válida la mera inclusión en el plan de inspección de ciertas personas y entidades vinculadas consecuencia del análisis de la información obrante en las bases de datos de la AEAT, análisis que pone de manifiesto un perfil de alto riesgo tributario motivado, en primer lugar, por la existencia de unos rendimientos declarados ínfimos o incluso negativos muy alejados de la realidad de la actividad económica de restauración, dado el volumen de ventas y la idónea localización geográfica de los restaurantes, en zonas emblemáticas de la ciudad, y la incoherencia en la evolución de las principales magnitudes declaradas relativas a los costes de aprovisionamiento, de personal, etc. Todo lo anterior se une a la existencia de un riesgo evidente de trasvase de medios materiales y humanos entre los distintos miembros del grupo económico con el único objetivo de conseguir una menor carga fiscal y a las circunstancias constatadas en relación con las manifestaciones de renta que no se correspondería con los ingresos declarados, no es suficiente para permitir la entrada domiciliaria cuando el auto del juzgado no está suficientemente motivado³⁸.

De ninguna manera es suficiente una supuesta denuncia presentada ante la AEAT, y la documentación de ella aportada en la que se aprecia que exista una contabilidad B distinta a la declarada, lo cual es compatible con el hecho de que durante los ejercicios 2010 y siguientes, la empresa haya declarado un margen bruto muy inferior a la media del resto de empresas del sector. Además, de la denuncia se desprende que la documentación que puede acreditar estos hechos está en los ordenadores de la empresa e incluso en el ordenador portátil personal del administrador³⁹.

Igualmente no es admisible, según manifiesta una reciente sentencia del TS⁴⁰, la entrada domiciliaria por parte de la inspección de tributos en el desarrollo de una actuación inspec-

³⁷ STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª, 794/2018, de 12 de septiembre (rec. núm.42/2018 –NFJ072744–). SSTC 75/2007, de 16 de abril; 108/2001, de 23 de abril, y 171/2002, de 30 de septiembre.

³⁸ STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª, de 11 de julio de 2018 (rec. núm. 7/2018).

³⁹ STSJ de Canarias (Las Palmas de Gran Canaria), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª, 70/2018, de 20 de febrero (rec. núm. 262/2016 –NFJ071539–).

⁴⁰ La reciente STS 1343/2019, de 10 de octubre (rec. núm. 2818/2017 –NFJ075314–), se posiciona muy claramente al indicar que:

tora en materia de una reinversión indebida realizada por una sociedad, cuando se podría haber llevado a cabo dichos procedimientos mediante requerimientos a través de los cuales se conminase al contribuyente, de tal manera que se rechazase con un mero requerimiento, y no una entrada domiciliaria, la idoneidad de las reinversiones, incorporando a la base imponible del impuesto sobre sociedades las sumas no dotadas y sus intereses legales. No hay efecto sorpresa que poder justificar en la entrada domiciliaria, pues la prueba de la justificada o injustificada aplicación del beneficio fiscal corresponde al contribuyente.

Podemos observar como hay un límite objetivo y claro que se establece a la Administración tributaria, la cual debe documentar y razonar para el desarrollo de su actuación inspectora y verificadora del cumplimiento de la normativa tributaria en las entradas domiciliarias.

Entendemos que puede generalizarse la justificación de entradas en locales y oficinas de sujetos pasivos basadas en indicios, supuestos que vienen normalmente justificados por acciones de comprobación fiscales que, sin embargo, deberán ser debidamente documentadas. Con frecuencia podemos encontrarnos con indicios sobre proveedores de *software* de doble uso para eliminación parcial o total de operaciones de ingresos, bajos ingresos declarados de los sujetos inspeccionados, movimientos de efectivo de los obligados tributarios, etc. Indicios que no bastan con su mera declaración para justificar una entrada domiciliaria.

Debe rechazarse para la autorización de entrada los automatismos de las solicitudes, y debe realizarse una labor de identificación e individualización del obligado tributario que soporta una ejecución forzosa del domicilio, que pueden generar una grave arbitrariedad por la desproporción de la medida. No puede admitirse que las solicitudes de entrada para la inspección sean sustentadas sobre indicios, riesgos de carácter tributario y presunciones, supuestamente razonables de comportamientos irregulares de los administrados.

Es esencial que se realice un verdadero juicio de proporcionalidad por parte del juez, en la solicitud administrativa, entre la limitación que se impone al derecho fundamental restringido y la finalidad perseguida, argumentarse sobre la idoneidad de la medida, su necesidad y el debido equilibrio entre el sacrificio del derecho fundamental limitado y la ventaja que se obtiene con ello⁴¹.

[...] En definitiva, no era necesario sacrificar este derecho fundamental como única forma –principio de subsidiariedad– de garantizar el cumplimiento de todos los requisitos establecidos por la ley en relación con el 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. Insistimos: si la finalidad de obtener aquellos datos no era otra que rechazar mediante 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, incorporando a la base imponible del impuesto sobre sociedades las sumas no dotadas y sus intereses legales.

⁴¹ SSTC 136/2000, de 29 de mayo (NCJ051937), FJ 4 y 69/1999, de 26 de abril (NFJ007858), FJ 4.

6. Conclusiones

Hemos podido observar como, aunque no hay datos concluyentes, las actuaciones de inspección y comprobación en el ámbito tributario mediante la entrada en el domicilio se están generalizando. La supervisión de obligados tributarios a través del efecto sorpresa en su domicilio, por parte de los equipos de inspección y su investigación, es un procedimiento establecido tanto por la normativa tributaria como de carácter administrativo con la finalidad de incrementar la recaudación fiscal ante posibles situaciones de desarrollo de actividades presuntamente ilícitas.

La definición del concepto del domicilio es esencial para su defensa como bien protegido como derecho fundamental de nuestro texto constitucional. Debemos entenderlo, como aquel espacio donde el individuo vive ejerciendo su libertad más íntima, al margen de las convenciones sociales, así como todo espacio apto, para que eventualmente o de forma permanente, pueda desarrollar libremente lo anteriormente comentado. La delimitación del domicilio que utiliza el artículo 18 de la CE no coincide plenamente con la definición que se utiliza en materia de derecho privado, y en especial en el artículo 40 del Código Civil. Tampoco el concepto de domicilio para las personas físicas como para las personas jurídicas, el cual queda constreñido a 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.

La Constitución establece con claridad tres situaciones en las que se puede permitir la entrada en domicilios y su registro por parte de terceras personas y la Administración: a) por medio del consentimiento del titular del domicilio, b) por medio de una resolución judicial, c) como consecuencia de la comisión de un flagrante delito. Además debería contemplarse también una cuarta opción, como es la situación de urgente necesidad.

Nos encontramos ante una supuesta disyuntiva en nuestro ordenamiento sobre la prevalencia de un derecho fundamental de protección a los ciudadanos del derecho a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio, junto con una obligación constitucional general, de obligado cumplimiento, de contribuir al sostenimiento de las cargas tributarias (art. 31 CE). En esta antítesis el derecho a la intimidad no es absoluto, como no lo es ninguno de los derechos fundamentales, pudiendo ceder ante intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el recorte que aquel haya de experimentar se revele como necesario para lograr el fin legítimo previsto. Pero parece que hay una supremacía, según hemos podido observar, ante una exigencia de contribución a las arcas del Estado en el caso de una entrada domiciliaria.

Desde el punto de vista tributario nos encontramos con una normativa bien delimitada en sus potestades de comprobación (LGT, RGR...) y con gran amplitud de facultades para realizar los procedimientos administrativos de la inspección de tributos contemplando la



entrada domiciliaria de los obligados tributarios, con objeto de desarrollar sus actuaciones sobre actividades o explotaciones que se encuentren sujetas a gravamen.

Sin embargo, como límite ante esta potestad excesiva investigadora, emerge una figura esencial como es la autorización obligada que debe conceder la Administración al juez de lo Contencioso-Administrativo. Dicha figura debe verificar la apariencia de legalidad del acto administrativo con el fin de evitar que se produzcan entradas arbitrarias, estableciendo las pautas necesarias para que la correcta ejecución del acto administrativo sea efectuada con las garantías y sin más limitaciones a los derechos fundamentales que aquellas que sean estrictamente necesarias.

La entrada domiciliaria debe salvaguardar unos principios entre los que resaltan el de la legalidad, utilización del medio menos lesivo para la libertad individual. El de la congruencia, la ejecución debe suponer trasladar a la práctica o hacer efectivas las obligaciones que el acto imponía a su destinatario de modo que no pueda aprovecharse la ocasión para imponer otras nuevas, distintas, o intentar satisfacer intereses no contemplados en la decisión que se ejecuta, y finalmente la aplicación del principio de proporcionalidad que exige la elección de los medios más adecuados para la obtención de los fines que se pretenden alcanzar.

La garantía judicial se erige en un mecanismo de orden preventivo, destinado a proteger el derecho, y no a reparar su violación cuando se produzca, convirtiéndose en el método para decidir, en casos de colisión de valores e intereses constitucionales, si debe prevalecer el derecho del artículo 18.2 de la CE. Por lo que deben rechazarse situaciones en las que para la autorización de entrada se produzcan automatismos de las solicitudes, y debe realizarse una labor de identificación e individualización del obligado tributario que soporta una ejecución forzosa del domicilio, que pueden generar una grave arbitrariedad por la desproporción de la medida dentro del ámbito de la proporcionalidad.

No debería admitirse, y este es el mayor riesgo de las entradas domiciliarias realizadas por la inspección, que las solicitudes de entrada sean sustentadas sobre indicios, riesgos de carácter tributario y presunciones, supuestamente razonables de comportamientos irregulares de los administrados, lo cual vulneraría claramente la inviolabilidad del domicilio pudiendo caer en la categoría de un registro ilícito, como claro conflicto de derechos fundamentales.

Referencias bibliográficas

- Delgado Sancho, C. (2018). Entrada y registro en el domicilio del contribuyente. *Técnica Tributaria*, 122, tercer trimestre 2018.
- Falcón y Tella, R. (2016). *Derecho Financiero y Tributario*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Garrido Falla, F.; Palomar Olmeda, A. y Losada González, H. (2013). *Tratado de Derecho Administrativo*. Volumen 1. Parte General. Decimocuarta Edición. Tecnos.
- Mantero Sáenz, A. y Giménez-Reyna, E. (2005). *Ley General Tributaria, antecedentes y comentarios*. Asociación Española de Asesores Fiscales.
- Morell Ocaña, L. (2009). *Curso de Derecho Administrativo. La actividad de las Administraciones Públicas. Su control administrativo y jurisprudencial*. Servicio de Publicaciones Derecho. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Muñoz Machado, S. (2011). La actividad administrativa. *Tratado de Derecho Administra-*
- tivo y Derecho Público General*. Tomo IV. Madrid: Iustel.
- Pérez de Ayala, J. L. (2008). *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución Española en un contexto jurisprudencial*. Madrid: Thomson Civitas.
- Pérez Royo, F. y Carrasco González, F. M. (2018). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Navarra: Thomson Reuters Civitas.
- Pulido Quecedo, M. (1999). *La inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas*. Repertorio del Tribunal Constitucional. Aranzadi.
- Sainz de Bujanda, F. (1979). *Lecciones de Derecho financiero*. Sección de Publicaciones Facultad de Derecho. Madrid: Universidad Complutense.
- Serantes Peña, F. (2019). *Competencia para dictar el auto de entrada en el domicilio*. Recuperado de <www.politicafiscal.es>.

Bibliografía

- Aguallo Avilés, A. (2003). Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990. *Quincena Fiscal*, 21.
- Checa González, C. (2010). La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas. *Quincena Fiscal*, 19.
- García Moreno, A. (2015). Procedimiento inspector, validez del consentimiento otorgado para acceder al domicilio y derecho a no incriminarse (a propósito de la STC 54/2015). *La Ley*, 3880.
- Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. M. (2007). Intimidad, tributos y protección de datos personales. *InDret*, 2.
- Méndez Moreno, A. (2018). *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Lecciones de Cátedra.
- Rives Seva, P. (2012). *La autorización judicial de entrada en domicilio para la ejecución forzosa de los actos de la Administración*. Recuperado de <www.noticiasjuridicas.com>.