

## ¿Es necesaria la previa notificación de un procedimiento inspector para que el juez autorice la entrada en domicilio?

Análisis de la [STS de 1 de octubre de 2020, rec. núm. 2966/2019](#)

**Ada Tandazo Rodríguez**

*Tutora del Centro Universitario Ramón Areces. UNED*

**Pedro Manuel Herrera Molina**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED*

### Extracto

Según la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020, cuando la Administración solicite autorización judicial para una entrada en domicilio ha de fundamentar la necesidad de esta medida y el juez debe realizar un detallado análisis de proporcionalidad. En concreto, no son suficientes argumentos genéricos basados en que el contribuyente declara un margen de beneficios inferior a la media del sector o la «proporción de los pagos mediante tarjeta respecto a los efectuados en metálico».

Además, la sentencia exige que, antes de la solicitud, se haya notificado al interesado el inicio de un procedimiento inspector. A nuestro juicio, esta conclusión es errónea. Quizá quepa una interpretación correctiva según la cual el tribunal solo ha intentado atajar las *expediciones de pesca* basadas en meros indicios genéricos y desarrolladas mediante entradas en domicilios constitucionalmente protegidos.

## 1. Supuesto de hecho

La Agencia Tributaria solicitó al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Córdoba autorización para la entrada en el domicilio de la empresa Taberna La Montillana, SL. Dicha actuación no formaba parte de un procedimiento inspector.

Según la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Andalucía de 8 de marzo de 2019 (rec. núm. 69/2018 –NFJ079885–), los motivos por los que se solicitaba la entrada eran los siguientes (FF. JJ. 2.º y 3.º): «los bajos resultados de la actividad económica, con una muy baja rentabilidad en relación con la media nacional de las empresas del sector» y los «bajos ingresos en efectivo en entidades bancarias, por lo que podrían estar ocultándose ingresos y ventas».

Además, se consideraba necesario desarrollar la entrada *inaudita parte* «pues en otro caso la labor inspectora quedaría desnaturalizada, perdiendo toda su lógica y sentido si se produce anuncio previo pues, evidentemente, el obligado tributario podría hacer desaparecer pruebas».

En su Auto de 4 de octubre de 2017, el Juzgado de lo Contencioso considera que la entrada resulta necesaria, proporcionada y que la motivación facilitada por la Administración tributaria resulta suficiente.

La entidad recurrió el auto en apelación ante el TSJ de Andalucía (Sevilla). La correspondiente Sala de lo Contencioso desestima el recurso considerando que:

[...] los razonamientos del auto combatido son correctos y ajustados a lo que una constante jurisprudencia ha delimitado en torno a las entradas en domicilios a los efectos de ejecutar actos administrativos firmes. Y los hechos también han sido apreciados correctamente. (STSJ de Andalucía de 8 de marzo de 2019, rec. núm. 69/2018 –NFJ079885–, FJ 2.º).

Dicha sentencia fue recurrida en casación. El Auto del Tribunal Supremo (TS) de 3 de octubre de 2019 (rec. núm. 2966/2019 –NFJ075040–) admitió el recurso considerando como cuestiones de interés casacional las siguientes:

- 1) Determinar el grado de concreción de la información de 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 autorización.
- 2) Precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en solicitud de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- 3) Especificar si la decisión administrativa deliberada de no iniciar procedimiento inspector previo, la preservación del secreto en que se basa esa omisión y la presunción –por conjetura o suposición– de fraude fiscal que parece ampararlo, son constitucionalmente válidos, desde la perspectiva de la necesidad, la proporcionalidad y la accesoriadad de la medida pedida de entrada en domicilio y, en consecuencia, si las resoluciones judiciales que amparan la petición y autorizan la entrada vulneran tales límites y exigencias constitucionales.
- 4) En particular, si la entrada en domicilio puede justificarse, en el auto judicial que lo autoriza, preponderantemente, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, con base en los datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese solo dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas.

## 2. Doctrina del tribunal

La doctrina de la Sala se refleja en el FJ 5.º:

- 1) La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ).
- 2) La posibilidad de adopción de la autorización de entrada *inaudita parte*, no guarda relación con la exigencia del anterior punto, sino que se refiere a la eventualidad de

no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. Tal situación, de rigurosa excepcionalidad, ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio, como aquí ha sucedido.

3) No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado.

4) Es preciso que el auto judicial motive y justifique –esto es, formal y materialmente– la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríticas de los datos ofrecidos. Solo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno.

5) No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

Tal análisis, de hacerse excepcionalmente, debe atender a todas las circunstancias concurrentes y, muy en particular, a que de tales indicios, vestigios o datos generales y relativos –verificado su origen, seriedad y la situación concreta del interesado respecto a ellos– sea rigurosamente necesaria la entrada, lo que exige valorar la existencia de otros factores circunstanciales y, en particular, la conducta previa del titular en respuesta a actuaciones o requerimientos de información efectuados por la Administración.

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. Planteamiento

A nuestro entender, las cuestiones de interés casacional planteadas en el auto –y las respuestas de la sentencia– son excesivamente prolijas. La cuestión clave debía haberse limitado a precisar el grado de concreción que deben presentar los indicios de defraudación para que sea posible autorizar la entrada en domicilio, con particular referencia a que solo se alegue un margen de beneficio inferior a la media del sector y una reducida proporción de pagos realizados mediante tarjetas de crédito frente a los pagos en metálico.

## 3.2. Motivación y control de proporcionalidad

El tribunal comienza resumiendo la jurisprudencia elaborada por el Tribunal Constitucional (TC) y por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) –FJ 3.º 4–, y destacando la importancia del control de proporcionalidad (en su triple vertiente de idoneidad, necesidad y equilibrio). La sentencia concluye que el auto de autorización no ha realizado dicho análisis con el debido rigor.

En concreto, la sentencia considera que no constituyen elemento suficiente para autorizar la entrada la alegación de que «... el margen comercial declarado es bastante inferior al declarado por las empresas del sector, lo que induce a pensar que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas».

El tribunal añade que:

[...] se desconoce en qué informes o documentos oficiales, con cita del organismo que los recopila o sistematiza, se ha basado el concepto indeterminado de media del sector. Por lo demás, parece una referencia nacional, según la sentencia de apelación –ni la solicitud ni el auto aluden al ámbito territorial donde rige ese factor–, lo que aún hace más problemática la fijación de una media de ingresos o márgenes de validez general que fuera a la vez irrecusable o indiscutible, así como demostrativa de una desviación. Se ignora, por lo demás, a qué denomina la Administración sector de actividad y qué clase de negocios comprende y si tales medias se subdividen o singularizan por razón de circunstancias tan determinantes como el tamaño del local, el número de empleados, la concreta y específica actividad, la localización dentro del municipio u otras más. Al no ofrecerse información alguna sobre el particular, parece que se trata de datos de manejo interno de la Administración, no publicados –o nada se dice al respecto– y, lo que es cualitativamente más importante, no susceptibles de controversia o contraste dentro del procedimiento –*inaudita parte*– de entrada en domicilio protegido, ni sujetos tampoco a duda metódica o a análisis mínimo en el auto judicial. (FJ 4.º).

En cuanto al segundo indicio alegado por la Administración –la proporción de los pagos mediante tarjeta respecto a los efectuados en metálico–, el tribunal lo considera «fruto de otra presunción de carácter comparativo o estadístico que no singulariza el caso concreto ni atiende a eventuales posibilidades distintas del fraude, ni el auto judicial lo valora en modo alguno» (FJ 4.º).

El tribunal concluye que:

[...] no cabe acceder al domicilio definido en el artículo 18.2 CE con un propósito meramente prospectivo o indeterminado, *por sí acaso*, pues [...], la naturaleza fundamental del derecho que la Constitución ampara y permite excepcionalmente

sacrificar o excluir, lo debe ser en presencia de un bien constitucionalmente protegido –y el deber de contribuir del artículo 31.1 CE es uno de ellos, expresado en términos generales (FJ 4.º).

La argumentación del tribunal nos parece correcta. Aunque la Administración deba velar por el cumplimiento del deber de contribuir, la entrada en domicilio mediante autorización judicial supone la restricción de un derecho fundamental especialmente relevante, por lo que no puede justificarse por la mera circunstancia de que la actuación resulte *útil* para descubrir posibles infracciones.

En tales casos, aunque la actuación –o el conjunto de actuaciones de entrada en domicilio basadas en sospechas genéricas– pueda resultar *idónea* para proteger el deber de contribuir no parece *necesaria* (existen otros mecanismos menos intrusivos como los requerimientos de información) y, desde luego, no es equilibrada (en un platillo de la balanza tenemos una restricción a la inviolabilidad del domicilio y en la otra la mera *utilidad* para la Administración). Esta idea enlaza con la desproporción que supone la entrada en domicilio mediante autorización judicial para realizar las llamadas *expediciones de pesca* a que nos referiremos en los epígrafes siguientes.

Desde esta perspectiva, los razonamientos del tribunal constituyen un desarrollo de la doctrina sobre el control de proporcionalidad elaborado por la STS de 10 de octubre de 2019 (rec. núm. 2818/2017 –NFJ075314–), si bien en este último caso no se superaba el mero control de necesidad:

[...] la Inspección de los tributos no necesitaba entrar en el domicilio de la entidad y hacerse con los datos relativos a esas (supuestas) reinversiones indebidas porque le bastaba con solicitar del contribuyente los extremos necesarios de la materialización y, si estos no acreditan la idoneidad de la misma, rechazarla, incluyendo en el impuesto sobre sociedades del ejercicio final para reinvertir (que ya se está inspeccionando) lo dotado y no reinvertido. (FJ 3.º 3)¹.

<sup>1</sup> Debe mencionarse también el ATS de 16 de enero de 2020, rec. núm. 6718/2019 (NFJ075999), en el que se planteaba:

[...] si la ausencia de justificación material suficiente de las razones ofrecidas en el auto judicial que autoriza la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido [...] 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.

Es una lástima que esta cuestión no vaya a encontrar rápida respuesta, al haberse producido el desistimiento de la recurrente (sobre dicho auto cfr. Herrera Molina y Tandazo Rodríguez, 2020, pp. 147 y ss.). En el suplico del escrito de interposición del recurso de casación que ahora analizamos se pedía, además de la estimación de tal recurso y la anulación de las resoluciones judiciales impugnadas, que se precisaran «... las consecuencias legales inherentes a dicha declaración de nulidad, incluida la devolución de los documentos o archivos obtenidos en el registro llevado a cabo, y dejando sin efecto las liquidaciones que

### 3.3. La previa notificación de un procedimiento inspector como requisito para que el juez autorice la entrada en domicilio

#### 3.3.1. Inconsistencia de los argumentos del tribunal

El TS fija como *doctrina jurisprudencial* que:

[...] la autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ). (FJ 5.º 1).

¿En qué argumento se basa la sentencia para sostener que los artículos 113 y 142 de la Ley General Tributaria (LGT) exigen la previa notificación de un procedimiento inspector para que pueda solicitarse al juez la entrada en domicilio?

A nuestro entender, ni la letra ni el espíritu de los preceptos citados ofrecen apoyo alguno a esta interpretación. El artículo 113 de la LGT señala literalmente:

*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 (énfasis nuestro).*

Por su parte el artículo 142.3 de la LGT establece que «Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley» (énfasis nuestro).

Por tanto, para que pueda obtenerse del juez la autorización, es imprescindible que la entrada en domicilio sea necesaria para «el ejercicio de las actuaciones inspectoras» (en la terminología del art. 142.3 LGT) o bien que lo sea «en los procedimientos de aplicación de los tributos» (art. 142.3 LGT), que incluyen los de gestión, inspección, recaudación y –en sentido amplio– el procedimiento sancionador.

---

se pudieran dictar con base a la misma». El tribunal se niega a pronunciarse sobre esta cuestión «pues no se trata de una consecuencia directa y necesaria de nuestro fallo que casa las resoluciones judiciales como efecto de la estimación del recurso, que es la decisión que consideramos procedente. (FJ 6.º 3).

Pues bien, el tribunal considera que:

[...] la ausencia de ese acto de decisión [el acto de inicio del procedimiento de inspección ya notificado] –máxime si es deliberada– impide el ejercicio de la competencia judicial, pues decae la finalidad explícita que justifica, en la ley, la autorización a la Administración a entrar en el domicilio de las personas cuyo acceso requiera consentimiento del titular. Si no hay nada que ejecutar, amparado en un acto precedente, difícilmente se puede acceder a lo pedido. (FJ 2.º 2)².

Es cierto que el artículo 113 de la LGT exige que la entrada se incardine en un «procedimiento de aplicación de los tributos». Sin embargo, para interpretar este mandato, conviene tener en cuenta dos consideraciones.

- a) Aunque el procedimiento inspector se inicie generalmente «mediante comunicación notificada al obligado tributario» (art. 177.1 Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria... –RGGI–) también es posible que, cuando «se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones» su inicio se produzca «sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial» (art. 177.2 RGGI). Tal precepto no menciona expresamente el *domicilio constitucionalmente protegido*, pero este puede coincidir con la sede de la *empresa* o con el domicilio de una persona física *donde exista alguna prueba de la obligación tributaria*.

Está claro que la mera «conveniencia» de la Administración no justifica que el procedimiento se inicie mediante la entrada en domicilio, pero –a nuestro entender– nada impide que dicha entrada pueda solicitarse al juez contencioso para iniciar el procedimiento *cuando se aporten elementos concretos que demuestren la idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto* de tal entrada. Ese *acto de inicio* forma parte del procedimiento inspector y para su *ejecución* puede pedirse, con carácter previo, la autorización judicial.

- b) Además, las «actuaciones inspectoras» (art. 142.3 LGT) no se limitan al desarrollo del *procedimiento inspector* en sentido estricto, sino que abarcan también el ejercicio de otras funciones, como las «actuaciones de obtención de información» (art. 93.2 LGT en relación con el art. 57.3 RGGI)³. Estas pueden dirigirse al propio

² El inciso entre guiones es nuestro.

³ Según este último precepto:

[...] Las actuaciones de obtención de información [...] podrán desarrollarse mediante requerimiento a la entidad para que aporte los datos o antecedentes objeto del mismo o

contribuyente o a un tercero sin necesidad de que se haya iniciado previamente un procedimiento inspector.

Pues bien, no parece que la LGT prohíba la entrada en domicilio en el seno de una actuación de obtención de información y el desarrollo reglamentario contempla expresamente esta posibilidad (art. 57.3 RGGI). Cuestión distinta es que, en tal caso, la Administración deba justificar especialmente la necesidad de tal actuación y el juez contencioso deba realizar un control de proporcionalidad aún más riguroso que el correspondiente a la entrada desarrollada en el seno de un procedimiento inspector.

Pensamos, por tanto, que la entrada en domicilio (mejor dicho, la solicitud al juez para que la autorice) no debe venir precedida *necesariamente* de la *notificación de un acto de inicio del procedimiento inspector*. Tal exigencia no deriva de la ley y no parece tener tampoco apoyo en la construcción que han realizado el TC, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) o el TEDH<sup>4</sup>.

El Alto Tribunal alude a la STC 50/1995, de 23 de febrero (NFJ003467), para sostener que:

[...] la autorización judicial habrá de considerar, como presupuesto propio, la existencia de un acto administrativo que ha de ejecutarse que, en principio, habrá de ser un acto definitivo o resolutorio, aunque son igualmente susceptibles de ejecución otros actos de trámite cualificados o no (como las inspecciones administrativas o tributarias u otros), cuando su naturaleza y la efectividad así lo impongan y concurran. (STS de 1 de octubre de 2020, rec. núm. 2966/2019 –NFJ079139–, FJ 3.º 4.2)<sup>5</sup>.

A nuestro entender, de la citada sentencia del TC no cabe deducir la exigencia de que haya notificado un acto susceptible de ejecución, antes de que se solicite la entrada. Es más, el propio TC considera que la autorización de la entrada en domicilio no se refiere a «la ejecución forzosa de un acto administrativo» (supuesto previsto en los entonces vigen-

---

mediante personación en su oficina, despacho o domicilio para examinar los documentos en los que consten.

<sup>4</sup> Al menos, no encontramos referencia alguna en las citas que realiza la propia STS de dicha jurisprudencia, ni parece que exista tampoco en otras sentencias (cfr. Gómez Requena, 2020, pp. 304 y ss.).

<sup>5</sup> Las palabras literales de la STC 50/1995 a que parece aludir el TS son las siguientes:

[...] el Juez [...] actúa no para controlar la legalidad y ejecutividad del acto administrativo, bastando la mera apariencia de tal, sino de la entrada domiciliaria, excepción de la inviolabilidad, para lo cual ha de comprobar que se identifica al sujeto pasivo de la medida, así como que la entrada es *realmente necesaria para la efectividad de la ejecución forzosa de la decisión administrativa*. (FJ 5.º).

tes arts. 87.2 Ley Orgánica del Poder Judicial –LOPJ–<sup>6</sup> y 130 LGT<sup>7</sup> en su redacción original de 1963) sino al «curso de la función investigadora de la Hacienda Pública», que se presenta como algo distinto. El tribunal concluye que los citados preceptos procesales, relativos a la ejecución de actos administrativos, pueden aplicarse *por analogía* a las actuaciones investigadoras de la Administración (STC 50/1995, de 23 de febrero –NFJ003467–, FJ 6.º).

El mismo argumento *analógico* puede trasladarse al vigente artículo 91.2 de la LOPJ, según el cual:

[...] 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...*<sup>8</sup>

En definitiva, el TC no exige un acto previo susceptible de ejecución, sino que el ejercicio de potestades administrativas sea sometido a un riguroso control de proporcionalidad por parte del juez (FJ 7.º)<sup>9</sup>.

Por otra parte, aunque el TS se esfuerce en desvincular la exigencia de notificar previamente el procedimiento inspector de la posibilidad de autorizar la entrada *inaudita parte* (FJ 5.º 2), parece indudable que la notificación del inicio de un procedimiento inspector puede poner sobre aviso al interesado con el riesgo de que oculte o destruya pruebas antes de

<sup>6</sup> «Corresponde también a los Juzgados de Instrucción la autorización en resolución motivada para la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares de acceso dependiente del consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración» (redacción original).

<sup>7</sup> «Prevía exhibición del documento acreditativo del crédito tributario o, en su caso, de la relación de deudores debidamente providenciados de apremio, los Jueces de paz, comarcales o municipales, según sea el que exista en cada localidad, autorizarán dentro de las veinticuatro horas siguientes a la entrada del Recaudador en el domicilio de los deudores responsables». Como puede observarse, en este caso sí se contempla la ejecución de un acto administrativo.

<sup>8</sup> Redacción establecida por la disposición final primera de la Ley Orgánica 8/2015, de 22 de julio. El énfasis es nuestro. A nuestro entender, por tanto, es erróneo que el TS invoque el artículo 91.2 de la LOPJ y el casi idéntico artículo 8.6 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) afirmando que:

[...] la ausencia de ese acto de decisión –máxime si es deliberada– impide el ejercicio de la competencia judicial, pues decae la finalidad explícita que justifica, en la ley, la autorización a la Administración a entrar en el domicilio de las personas cuyo acceso requiera consentimiento del titular. Si no hay nada que ejecutar, amparado en un acto precedente, difícilmente se puede acceder a lo pedido. (FJ 2.º 1).

<sup>9</sup> En el caso concreto, el auto se declaró «nulo y sin efecto alguno» porque se permite la entrada «*en las fechas que [la Administración] estimara conveniente* [...] No hay, pues, limitación de visitas, que pueden prolongarse indefinidamente al arbitrio de los inspectores, sin que se razone en la resolución la necesidad de tales medidas exorbitantes» (FJ 7.º).

que se intente la entrada. Esta crítica ha sido formulada, con acierto, por la asociación Inspectores de Hacienda del Estado (13 de octubre de 2020).

Coincidimos con el TS cuando indica que la entrada por sorpresa en el domicilio:

[...] ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio.

Ahora bien, *cuando se demuestre tal necesidad atendiendo a las circunstancias del caso concreto*, no parece razonable exigir que el interesado conozca previamente el inicio de un procedimiento inspector.

### 3.3.2. Una interpretación conciliadora

La profesora Ana María Juan Lozano (10 de noviembre de 2020) ha formulado una interpretación de la sentencia, que quizá podría superar las críticas antes señaladas.

Como punto de partida, la citada autora propone una lectura de la sentencia a la luz de las siguientes consideraciones:

- Las resoluciones de los actuales recursos de casación presentan dos vertientes que no siempre se distinguen de modo claro: la «tutela del interés subjetivo» y «la función nomofiláctica concretada en la interpretación de los preceptos concernidos por las cuestiones a las que se atribuye interés casacional objetivo». Como consecuencia el tribunal realiza algunas afirmaciones relativas al caso concreto que generan la falsa impresión de dictados universales.
- La propia sentencia advierte que *no* es «posible establecer aquí una doctrina general esto es, válida y universal para cualesquiera supuestos– sobre la concurrencia de aquellas exigencias» [los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada] (FJ 3.º 1). Por tanto, debe interpretarse que la «doctrina jurisprudencial» elaborada por la sentencia no es un criterio general, sino, tan solo, la solución aplicable al supuesto litigioso y a otros en que concurren las mismas circunstancias.
- El tribunal no pretende innovar lo señalado por la STS de 10 de octubre de 2019 –a la que efectúa una «remisión integral»– sino tan solo aplicar su doctrina a unas circunstancias distintas. Por tanto, no parece que quepa hablar de un «giro jurisprudencial» ni de la creación de nuevas exigencias para la entrada en domicilio.

Según añade esta autora, el caso analizado por el tribunal parece reaccionar frente a una práctica administrativa en la que se realizan «actuaciones de visita», basadas en meros indicios genéricos para descubrir supuestos de fraude.

En nuestra opinión –coincidimos en este punto con Juan Lozano– resulta claramente desproporcionado acudir a la entrada en domicilio con el carácter meramente preventivo propio de las llamadas «operaciones de pesca»<sup>10</sup> (actuaciones en las que se utilizan meros indicios para realizar un barrido que permita descubrir supuestos de fraude)<sup>11</sup>. Este parece ser el caso en el supuesto analizado, lo que explicaría la reacción especialmente dura del tribunal.

Por tanto, en la interpretación de Juan Lozano, el tribunal no prohíbe que –cuando resulte idóneo, necesario y proporcionado– el procedimiento de inspección se inicie *por sorpresa* mediante la entrada en domicilio autorizada preventivamente por el juez. Lo que resultaría incompatible con el derecho a la inviolabilidad del domicilio es la realización de «visitas preventivas» con la mera finalidad de «echar las redes».

Suscribimos la crítica de Juan Lozano a las *visitas preventivas*. Además, parece probable que la reacción del tribunal se explique por las circunstancias del caso concreto y nos gustaría pensar que se impondrá la interpretación conciliadora defendida por la citada autora. Al mismo tiempo, tememos que la literalidad de la sentencia lleve a los juzgados de lo contencioso a denegar las solicitudes de entrada en domicilio –aunque cuando se encuentren debidamente fundadas– cuando la Administración no aporte la notificación de inicio del procedimiento inspector.

### 3.3.3. La posibilidad de desarrollar actuaciones de *obtención de información* mediante entrada en domicilio con anterioridad al procedimiento inspector

Para atajar las prácticas abusivas no es necesario exigir una previa notificación al contribuyente del inicio del procedimiento inspector, sino motivar suficientemente con elementos concretos *por qué es idónea, necesaria y proporcionada* la entrada en domicilio.

Por una parte, resulta claro que el procedimiento inspector puede iniciarse mediante dicha entrada (y así lo destaca Juan Lozano, 10 de noviembre de 2020). En tales casos, la

<sup>10</sup> Utilizamos la terminología anglosajona (*fishing expeditions*) de la que se hace eco la STJUE de 16 de mayo de 2017, C-682/15 (NFJ066518), Berlioz Investment Fund SA (ap. 66, con cita del art. 9 de la Directiva 2011/16).

<sup>11</sup> Es cierto que, en algún caso, el TS ha permitido utilizar requerimientos de información con este fin (STS de 18 de febrero de 2015, rec. núm. 3479/2012 –NFJ079886–, relativa a las tarjetas de El Corte Inglés), pero en algún otro supuesto ha seguido un criterio más restrictivo (STS de 13 de noviembre de 2018, rec. núm. 620/2017 –NFJ071915–, sobre requerimientos a colegios de abogados sobre las actuaciones de sus miembros).

previa solicitud de autorización judicial constituye un acto preparatorio del procedimiento inspector (así lo admite claramente la STS de 7 de julio de 2020, rec. núm. 641/2018, FJ 3.º, relativa al inicio del plazo de dicho procedimiento). La literalidad de la sentencia que comentamos parece negar esta posibilidad, pero –como hemos visto– no ofrece ningún argumento sólido que sustente tal postura.

Es más, también parece posible que se desarrollen, mediante entrada en el domicilio del contribuyente (o de un tercero), actuaciones de obtención de información previas al inicio del procedimiento inspector.

Ahora bien –como ya hemos apuntado– en este último caso sería necesaria una *especial motivación sobre la necesidad y proporcionalidad de la entrada en domicilio*. En efecto, en el caso de una entrada «preparatoria» en el domicilio del contribuyente ¿cómo es posible que existan elementos concretos que la justifiquen y que, sin embargo, no sean suficientes para adoptar el inicio del procedimiento inspector? Recordemos que si estamos ante una mera sospecha basada en consideraciones genéricas no puede justificarse la entrada en domicilio.

Pensamos que, en estos casos, podríamos estar ante un abuso de las *actuaciones preparatorias* con el fin de *dilatar la inspección más allá del generoso plazo de dieciocho meses* previsto en la ley. Como veremos, el TS admite la práctica de actuaciones de obtención de información –incluso ante el propio contribuyente– antes de que se inicie el procedimiento inspector. No obstante, pensamos que una entrada, mediante orden judicial, en el domicilio de la persona posteriormente inspeccionada presenta tal intensidad que –con ciertas cautelas– debería considerarse ya parte del citado procedimiento.

La STS de 7 de julio de 2020 (rec. núm. 641/2018 –NFJ078372–), FJ 3.º, señala que no forma parte del procedimiento inspector la solicitud de autorización judicial para una entrada en domicilio *en la que se comunique el inicio de dicho procedimiento* y añade que:

[...] los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no suponen el inicio de un procedimiento inspector, aunque se tenga en cuenta el resultado del requerimiento de información para acordar el posterior procedimiento de investigación o comprobación.

Ahora bien, entendemos que podría llegarse a una conclusión distinta en el caso de que el requerimiento de información se ejecute *directamente* mediante una entrada en domicilio, pues no se explica que dicha entrada sea necesaria si no se dispone de unos indicios de incumplimiento tributario de tal calibre que exijan el inicio de un procedimiento inspector. Por tanto, si en estos casos la entrada en domicilio no se acompaña de la comunicación de inicio del procedimiento inspector, la Administración estaría llevando a cabo una conducta artificiosa (un fraude de ley en el sentido del art. 6.4 del Código Civil –CC–) para eludir el

plazo máximo de dicho procedimiento, de tal modo que la consecuencia debería estar en la aplicación de la norma eludida (el entender que dicho procedimiento ya se ha iniciado)<sup>12</sup>.

### 3.3.4. Una posible reforma legislativa

Según el Alto Tribunal:

[...] se necesitaría –para evitar la grave precariedad e inconcreción de las normas que hemos de manejar– una ley de desarrollo del artículo 18.2 CE, cuyo contenido no es *per se* suficiente para regular todos los aspectos y límites del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, sin perjuicio de considerar que, aparte del rango, sería necesaria una ley (ahora en sentido material) habilitante de la entrada para casos distintos de la ejecución forzosa de actos de la Administración (vid. 100.3 Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común –LPAC–). (FJ 2.º 3).

En una reciente comparecencia ante el Congreso de los Diputados, don Jesús Gascón, Director General de la Agencia Tributaria, ha manifestado la necesidad de *conciliar* la protección constitucional del domicilio «con el hecho de que un investigador con autorización judicial pueda acceder a esos locales sin previo aviso»<sup>13</sup>. Tras la sentencia del TS la vía más rápida para conseguir dicha *conciliación* consistiría en introducir una enmienda en el *Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*<sup>14</sup>, en tramitación en el momento de redactarse estas líneas. Tal reforma –que correría el riesgo de resultar precipitada– no sería necesaria si prosperase la interpretación de la sentencia propuesta por Ana María Juan Lozano.

Como señala José Andrés Rozas Valdés (13 de noviembre de 2020), en el caso de que se abordase una reforma, debería realizarse «con calma, estudio, tramitación ordinaria y, quizás, rango orgánico. No en caliente, mediante aceleradas enmiendas de la LGT y la LJCA, a lomos de la enésima ley batiburrillo de represión del fraude». En cualquier caso, nos parece difícil que una reforma legislativa sea capaz de solucionar los problemas que derivan de un control de proporcionalidad, pues este ha de atender necesariamente a las circunstancias del supuesto concreto.

<sup>12</sup> Encontramos este argumento en las SSTs de 8 y 22 de abril de 2019, recs. núms. 4632/2017 (NFJ073149) y 6513/2017 (NFJ075909), y de 30 de septiembre de 2019, rec. núm. 4204/2017 (NFJ079887), relativas a requerimientos de información previos al procedimiento inspector, aunque en los supuestos litigiosos no se observara la concurrencia de dicho fraude de ley.

<sup>13</sup> *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, año 2020, núm. 204, p. 71.

<sup>14</sup> BOCG de 23 de octubre de 2020, Congreso de los Diputados, serie A, núm. 33-1, p. 1.

## 4. Conclusiones

El TS considera que la solicitud de autorización judicial para la entrada en domicilio debe fundarse en indicios concretos de defraudación y no en meras sospechas derivadas de que el contribuyente declare beneficios inferiores a la media del sector, o bien de que la proporción de ingresos mediante tarjetas de crédito sea relativamente reducida.

Además, los juzgados de lo contencioso deben realizar un concreto control de proporcionalidad de la solicitud, en su triple vertiente de idoneidad, necesidad y equilibrio en sentido estricto. La mera conveniencia de la Administración no justifica la entrada.

La entrada sin previo aviso –mediante la autorización judicial– requiere indicios concretos sobre el riesgo de destrucción de pruebas (ligadas a los elementos que se alegan para justificar la entrada) y no meras conjeturas genéricas.

La doctrina en que se fundan estos requisitos ya había sido formulada por el TS, aunque ahora se exprese con mayor detalle. En estos aspectos, coincidimos plenamente con los razonamientos de la sentencia.

Sin embargo, la resolución comentada va más allá y exige que la solicitud de autorización judicial vaya precedida de la *notificación* al contribuyente del inicio de un procedimiento inspector. El tribunal dice basar su razonamiento en los artículos 113 y 142 de la LGT así como en la STC 50/1995, de 23 de febrero (NFJ003467). Pensamos, sin embargo, que dichos preceptos no prestan apoyo alguno a la citada teoría, que tampoco viene respaldada por la jurisprudencia constitucional.

Una tesis conciliadora interpreta la sentencia en el sentido de que solo quiere prohibir las entradas en domicilio «preventivas» que no inician un procedimiento inspector sino que se desarrollan a partir de indicios genéricos con la esperanza de descubrir situaciones de fraude. Pensamos que tales *expediciones de pesca* no justifican la entrada en domicilio mediante autorización judicial. Ahora bien, la solución para evitar estos posibles abusos no está en exigir una notificación del procedimiento inspector previa a la solicitud al juez de la autorización para la entrada en domicilio. En cambio, deben reforzarse las exigencias de motivación por parte del órgano tributario (incluyendo indicios concretos del riesgo de destrucción de pruebas) y el triple control de proporcionalidad (idoneidad, necesidad y equilibrio) por parte de los juzgados de lo contencioso. Desearíamos que la *tesis conciliadora* se impusiera en la práctica (o, mejor, aún, que fuera acogida expresamente por el TS), aunque esto puede ser difícil, dado el tenor literal de la sentencia que comentamos.

En ocasiones, puede suceder que la Administración disponga de indicios suficientes para iniciar el procedimiento inspector mediante entrada en domicilio (sin notificación previa) pero que prefiera realizar dicha entrada como «actuación preparatoria». En tales supuestos –dependiendo de las circunstancias del caso concreto– la Administración podría incurrir en

un fraude de ley para eludir el plazo máximo del procedimiento inspector. En estos casos, la solución estaría en considerar que el inicio de tal procedimiento debe computarse desde la propia entrada en domicilio (ex art. 6.4 CC).

La sentencia del Alto Tribunal ha recibido críticas desde el seno de la Administración tributaria. Como consecuencia, se debate si sería conveniente una reforma legislativa: bien como mera reacción a la sentencia, precisando que la Administración tributaria puede solicitar y obtener la entrada en domicilio sin necesidad de notificar previamente el inicio de un procedimiento inspector, o bien mediante una regulación más detallada en el seno de una ley orgánica (como ha pedido el propio TS).

En nuestra opinión, es difícil que una nueva regulación legal sea capaz de solucionar los problemas que derivan de un control de proporcionalidad que ha de realizarse necesariamente caso por caso.

## Referencias bibliográficas

- Gómez Requena, J. A. (2020). La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario: un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Nueva Fiscalidad*, número monográfico sobre Derechos Humanos y Tributación.
- Inspectores de Hacienda del Estado. (13 de octubre de 2020). *Comentarios a la última sentencia del Tribunal Supremo acerca de las entradas a domicilios por órganos inspectores*.
- Juan Lozano, A. M. (10 de noviembre de 2020). El debate sobre la entrada domiciliaria y las actuaciones inspectoras: Una lectura personal de las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 y 1 de octubre de 2020; ni tanto conflicto ni tanta urgencia. *El Derecho*. <<https://elDerecho.com/Juan-Lozano>>.
- Herrera Molina, P. M. y Tandazo Rodríguez, A. (2020). ¿Es subsanable la falta de motivación en un auto de autorización de entrada en domicilio? *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 449-450, 147-156.
- Rozas Valdés, J. A. (13 de noviembre de 2020). ¡Sosegaos inspectores! *Expansión*.