



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

**INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO
CONSTITUCIONALMENTE
PROTEGIDO EN RELACIÓN A LA
ENTRADA Y REGISTRO
DOMICILIARIO DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Alumno: Francisco Javier Martínez Durillo

Tutora: Rosa María Cárdenas Ortiz

Junio, 2022

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	5
1. EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO.....	7
1.1. Marco normativo.....	8
1.2. Ámbito subjetivo del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Especial referencia a las personas jurídicas.....	10
1.3. Ámbito objetivo de la inviolabilidad domiciliaria.	12
1.3.1. Delimitación positiva	13
1.3.2. Delimitación negativa.	16
1.4. Delimitación conceptual. Distinción entre la entrada y el registro del domicilio.	17
2. EXCEPCIONES A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO.	18
2.1. Consentimiento del titular.....	19
2.1.1. Personas facultadas para la prestación del consentimiento.	20
2.1.2. Forma del consentimiento.	22
2.1.3. Características del consentimiento.	22
2.2. Delito flagrante.	23
2.3. Autorización judicial.....	24
3. REQUISITOS DE LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL DE LA ENTRADA Y REGISTRO DEL DOMICILIO. EXAMEN DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO 1343/2019, 1231/2020 y 1163/2021.....	27
3.1. Innecesariedad de audiencia previa y contradictoria.	28
3.2. Existencia de acto administrativo previo y procedimiento inspector abierto.	28
3.2.1. Implicaciones en materia competencial.	33
3.3. Expresión y motivación de la finalidad de la entrada.	33
3.3.1. Idoneidad de la medida.	34
3.3.2. Necesidad de la medida.....	34
3.3.3. Proporcionalidad en sentido estricto de la medida.	36
3.4. Indicios o pruebas que justifican la entrada y registro.....	37
3.5. Facultades del juez.....	38
3.6. Consecuencias de la eventual anulación del auto que autoriza la entrada y registro.	40
4. EJECUCIÓN DE LA ENTRADA Y REGISTRO DEL DOMICILIO POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	43
4.1. Presencia del Letrado de la Administración de Justicia.....	43
4.2. Presencia del interesado.....	46
4.3. Deber de colaboración del contribuyente durante la entrada y registro.....	48
4.4. Elemento temporal de la entrada y registro.	50
CONCLUSIONES.....	53
BIBLIOGRAFÍA.....	56

SIGLAS Y ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

ART/S: Artículo/s

ATC: Auto del Tribunal Constitucional

ATS: Auto del Tribunal Supremo

CC: Código Civil

CE: Constitución española

CFR: Confróntese

DUDH: Declaración Universal de Derechos Humanos

FJ: Fundamento Jurídico

LECrim: Ley de Enjuiciamiento Criminal

LGT: Ley General Tributaria

LJCA: Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa

LOPJ: Ley Orgánica del Poder Judicial

LPAC: Ley de Procedimiento Administrativo Común

RGAT: Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TC: Tribunal Constitucional

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos

TS: Tribunal Supremo

VID: Véase

RESUMEN: El presente Trabajo de Fin de Grado tratará de abordar la controvertida temática de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido de los contribuyentes por parte de la Administración Tributaria en ejercicio de su actividad inspectora. Dicha cuestión ha sido objeto en tiempos recientes de un intenso debate doctrinal y jurisprudencial, habiendo recaído diversos pronunciamientos del Tribunal Supremo al respecto que vienen a reprochar el comportamiento de la Administración y su inobservancia del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, consagrado en el artículo 18.2 de la Constitución española. Como consecuencia de lo anterior, se han producido una serie de reformas legales por medio de la Ley 11/2021 que, no obstante, no han conseguido por el momento satisfacer las exigencias de los Tribunales y dotar de la necesaria cobertura legal a las entradas domiciliarias en el ámbito tributario. El objetivo de este Trabajo será el análisis de todos los elementos citados, en aras de arrojar luz sobre la referida problemática y determinar su actual régimen jurídico.

PALABRAS CLAVE: Entrada y registro, domicilio constitucionalmente protegido, inviolabilidad, Administración Tributaria, Constitución, Tribunal Supremo, principio de proporcionalidad.

ABSTRACT: This Bachelor's Dissertation addresses the controversial issue of the entries carried out by the Tax Administration in the constitutionally protected home of taxpayers in the exercise of its inspection activity. This issue has recently been the subject of intense doctrinal and jurisprudential debate, and the Supreme Court has established jurisprudence through various rulings on the matter, reproaching the behaviour of the Administration and its failure to comply with the fundamental right to the inviolability of the home, enshrined in article 18.2 of the Spanish Constitution. As a result of the above, a number of legal reforms have been performed by means of Law 11/2021 which, however, have not yet managed to satisfy the demands of the Courts and provide the necessary legal coverage for house entries in the field of taxation. This Project aims to analyse all the aforementioned elements in order to shed light on the matter and determine its current legal regime.

KEY WORDS: Entry and search, constitutionally protected home, inviolability, Tax Administration, Constitution, Supreme Court, principle of proportionality.

INTRODUCCIÓN.

El presente proyecto encuentra su razón de ser en el desarrollo de un tema de candente actualidad, como es la tensión y controversia surgida entre dos previsiones constitucionales como son, por una parte, la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por medio del cumplimiento de los deberes tributarios previstos por la legalidad vigente, y por otra, el derecho a la inviolabilidad del domicilio. Controversia que, en términos muy resumidos, se traduce en el interés de la Agencia Tributaria por gozar de mayores facilidades a la hora de acceder al domicilio de personas físicas o jurídicas como parte de sus facultades inspectoras -primando la obligación de contribuir sobre la inviolabilidad del domicilio-, frente a la reacción de los obligados tributarios, tendente a buscar el amparo legal y judicial de la privacidad de su domicilio frente a cualquier injerencia, incluso de la Administración, aun cuando ello pueda repercutir negativamente en la recaudación pública.

En este sentido, encontramos en los últimos años muy notables novedades en la materia objeto de estudio, que incluyen una sucesión de resoluciones judiciales emanadas, en último término, de las más altas instancias de nuestro Poder Judicial -teniendo en cuenta, además, la especial relevancia que en esta cuestión revisten los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, así como de diversos entes supranacionales-, y determinadas reformas legislativas conducentes, con mayor o menor éxito, a adecuar las actuaciones de las autoridades tributarias a las exigencias tuitivas de los tribunales, así como una gran cantidad de aportaciones de la doctrina, que recientemente ha venido comentando y valorando la evolución de todo este proceso.

Por tanto, al carácter eminentemente práctico y de actualidad de la temática se une la multiplicidad de operadores jurídicos que han vertido sus aportaciones en ella, resultando un escenario, en el que nos encontramos actualmente, comprensivo de una enorme diversidad de aportaciones y reflexiones con respecto al régimen jurídico del domicilio y su inviolabilidad en relación a las funciones de comprobación e inspección de la Agencia Tributaria.

Se construye de esta manera una compleja pero atractiva problemática, en la que son muchos y, en ocasiones, dinámicos, los elementos a considerar, sin olvidar que los mismos presentan ramificaciones que exceden al ámbito estrictamente de derecho financiero y tributario -que es, en principio, el núcleo sobre el que pivota este Trabajo de Fin de Grado-, y se extienden al derecho constitucional, administrativo e incluso procesal, en los términos que en su momento se detallarán.

En suma, todo lo anterior invita a optar por el estudio de esta materia, por ser especialmente atractiva a efectos de integrar los conocimientos y comprensión general de la ciencia jurídica adquirida durante los estudios de Grado, en tanto en cuanto nos obligará a interpretar diversas fuentes de conocimiento y ramas del ordenamiento jurídico y sus interrelaciones, con objeto de dar una respuesta coherente y armonizada a las dificultades que se vayan planteando a medida que profundicemos en el análisis. La formulación de dicha respuesta, así como de las conclusiones que resulten oportunas, será, en definitiva, el objetivo que aquí persigamos, sin perjuicio de que el dinamismo de la cuestión pueda devenir en el futuro próximo en cambios legales o de criterios jurisprudenciales que, ciertamente, se antojan tan probables como impredecibles.

En cualquier caso, y sin tratar de adelantarnos a los acontecimientos, para la consecución de los objetivos planteados, trataremos de construir desde la base definiendo conceptos tan esenciales como el del domicilio constitucionalmente protegido, continuando con una exposición de los precedentes que nos han traído hasta el punto en que nos hallamos y cuál es, en consecuencia, el régimen jurídico que actualmente resulta aplicable. Para ello, nos apoyaremos en el análisis de la legislación aplicable en la materia, con especial énfasis en sus modificaciones, y de la jurisprudencia recaída al respecto, fundamentalmente la procedente del Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, complementando todo lo anterior, por último, con las aportaciones que se han venido haciendo por parte de la más autorizada doctrina.

1. EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO.

Planteada e introducida en estos términos la problemática a abordar, es claro por qué nos encontramos en primer lugar con un enfrentamiento o conflicto, como se adelantaba, entre dos cuestiones de ámbito constitucional¹: la obligación de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución Española (CE, en adelante) y el derecho a la inviolabilidad del domicilio del artículo 18.2 CE, sin perjuicio de la significativa influencia que puedan tener otras previsiones constitucionales, como la relativa al derecho a la intimidad (artículo 18.1), en los términos que tendremos ocasión de analizar. En tanto el mandato general de sostenimiento de los gastos públicos ni es puesto en tela de juicio aquí, ni es el objeto principal del presente trabajo, el propósito de este primer apartado será llevar a cabo una exposición genérica del muy debatido concepto de domicilio constitucionalmente protegido, con particular énfasis en las especificidades que puedan derivarse de su aplicación a la esfera tributaria.

En primer lugar con respecto a la inviolabilidad del domicilio, debemos partir de una serie de precisiones introductorias. Ante todo, nos referimos a un derecho fundamental, como evidentemente se desprende de su inclusión en la Sección 1º (*De los derechos fundamentales y de las libertades públicas*) del Capítulo Segundo (*Derechos y libertades*) de nuestra Constitución. Dicha consideración de derecho fundamental, la de mayor rango posible en las Constituciones o cartas de derechos de aplicación territorial, lleva aparejada, como es sabido, una serie de especiales cautelas en orden a su limitación, suspensión o restricción, así como a su desarrollo legislativo.

A todo lo anterior nos referiremos en el momento oportuno, si bien es conveniente detenerse previamente en la mención hecha al desarrollo legislativo del derecho en cuestión. Este desarrollo debería haberse abordado mediante ley orgánica, como expresamente ordena el artículo 81.1 CE al disponer que “*Son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, [...]*”. Pues bien, en la práctica encontramos que la inviolabilidad del domicilio no ha sido objeto de atención de forma específica por parte del

¹ A este respecto cabría mencionar, sin ánimo de exhaustividad, el debate surgido en la doctrina que apunta a una excesiva intromisión o preponderancia del estudio constitucional en la materia tributaria (SOLER ROCH, M.T.: “*Reflexiones sobre la evolución del concepto del Derecho Financiero*”), ante lo cual autores como ESCRIBANO LÓPEZ, F. han abogado por un análisis integral, proyectando los principios constitucionales al ámbito financiero con las particularidades propias del mismo (“*Por un Derecho Financiero Constitucional (Luces y sombras de la jurisprudencia constitucional tributaria)*”). En todo caso, más allá de esta reflexión, el análisis de cuestiones constitucionales que aquí hagamos será somero y circunscrito a lo estrictamente necesario para la comprensión de la cuestión central que nos ocupa.

legislador orgánico² -frente a otros derechos fundamentales con respecto a los cuales sí se han aprobado las deseables disposiciones propias, como podrían ser la libertad religiosa o el *habeas corpus*, a título de ejemplo, regulados respectivamente en las Leyes Orgánicas 7/1980 y 6/1984, con los beneficios que ello implica a efectos de estabilidad del ordenamiento y seguridad jurídica-, sino que encontramos una multiplicidad de normas que abordan casuísticas concretas. Ello no obstante, debe puntualizarse que el desarrollo legislativo, aunque conveniente, no es imprescindible para la operatividad de los derechos fundamentales, entre ellos el de la inviolabilidad del domicilio, como la jurisprudencia constitucional ha reconocido tradicionalmente³. En este sentido debe ser interpretada la temprana STC 39/1983, de 17 de mayo, en tanto afirma en su Fundamento Jurídico Segundo que “*conviene recordar una vez más que los derechos fundamentales y libertades públicas reconocidos en la Constitución son de aplicación directa, sin que sea necesario para su efectividad un desarrollo legislativo (art. 53 de la Constitución)*”.

1.1. Marco normativo.

Con independencia de lo adecuado o no del actuar del legislador, sigue existiendo una diversidad de preceptos legales, tanto nacionales como internacionales, que dan cobertura al derecho al que nos estamos refiriendo. Evidentemente, el punto de partida será el ya reiterado artículo 18.2 CE, cuya literalidad es la que sigue:

“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”.

Este derecho, como venimos diciendo, se enfrenta frecuentemente con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, previsto en el artículo 31.1 CE, según el cual:

² Fenómeno este que, dicho sea de paso, no es infrecuente en nuestro ordenamiento. En este sentido, BANACLOCHE PALAO, J. (*El desarrollo de los derechos fundamentales por el poder legislativo, el poder judicial y el tribunal constitucional*), al afirmar que “*cuanto más amplio y pluriforme es el derecho o libertad fundamental de que se trate, más difícil le resulta al legislador atreverse a afrontar una ley que lo regule y defina su contenido esencial*”.

³ En similares términos se ha pronunciado la doctrina mayoritaria. Véase la siguiente cita: “*La aplicabilidad directa que caracteriza a los derechos fundamentales no es, pues, sinónimo de su autosuficiencia, sino únicamente de su preexistencia e inmediata disponibilidad ante la acción o la pasividad de los poderes constituidos, y por tanto su indisponibilidad, respecto a la intervención del legislador*” (BASTIDA FREIJEDO, F.J., 2004).

“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”.

La compatibilidad de uno y otro precepto queda fuera de toda duda, en tanto comparten el mismo rango legal -constitucional- y, además, así ha sido manifestado por el Tribunal Constitucional, como se infiere del Fundamento Jurídico Tercero de su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, que dice (el subrayado es nuestro):

*“La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el art. 31.1. [...] 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”.*

Por otra parte, en el ámbito de los derechos fundamentales, el artículo 10.2 CE emplaza a llevar a cabo su interpretación de acuerdo a la Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH), así como a los demás tratados y acuerdos internacionales aplicables que hayan sido ratificados por España. Por tanto, debe tenerse en cuenta, a efectos de interpretación y delimitación del derecho a la inviolabilidad domiciliaria, lo que estos textos legales de carácter supranacional disponen al respecto. En primer lugar, el artículo 12 de la citada DUDH dispone que:

“Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias”.

Por su parte, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea prevé en su escueto artículo 7 lo siguiente:

“Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones”.

Serían susceptibles de cita otras disposiciones, como el artículo 17.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, o el artículo 8 del Convenio Europeo para la

Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales; no obstante, estos son sustancialmente coincidentes con los ya citados, luego a partir de ellos puede delimitarse perfectamente el marco regulador de la inviolabilidad del domicilio a nivel conceptual, como punto de partida de cualesquiera análisis jurídicos sean llevados a cabo a continuación.

1.2. Ámbito subjetivo del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Especial referencia a las personas jurídicas.

En tanto la Constitución no hace referencia alguna⁴ al ámbito subjetivo del derecho del artículo 18.2, debe entenderse que este se extiende, en la terminología utilizada por la misma norma en otros preceptos, a “todos” o a “toda persona”.

La cuestión que ello suscita está relacionada con la tradicional distinción que efectúa el ordenamiento jurídico español entre personas físicas y personas jurídicas, siendo estas últimas las que han dado lugar a un debate de mayor intensidad en los tribunales y en las discusiones doctrinales.

La problemática emana, en buena medida, del hecho que la inviolabilidad domiciliaria se ha vinculado en ocasiones al derecho a la intimidad personal y familiar del artículo 18.1 CE⁵. Así lo ha hecho el Tribunal Constitucional en reiteradas ocasiones⁶; por todas, la STC 126/1995, de 25 de julio, que en su Fundamento Jurídico Segundo afirma lo siguiente:

“la norma constitucional que proclama la inviolabilidad del domicilio y la consiguiente interdicción de la entrada y registro en él (artículo 18.2 CE) no es sino una manifestación de la norma precedente que garantiza el derecho a la intimidad personal y familiar (artículo 18.1 CE)”.

⁴ La única referencia que se hace es la del “titular” del domicilio, en lo que se refiere a la excepción de la inviolabilidad por consentimiento de este, inciso que no es suficiente para resolver la cuestión que aquí estamos abordando, puesto que sigue sin delimitar si dicho titular podrán ser solo las personas físicas o si, por el contrario, es comprensivo asimismo de las personas jurídicas.

⁵ El artículo 18.1 CE dispone en este sentido que: “Se garantiza el derecho al honor, **a la intimidad personal y familiar** y a la propia imagen”.

⁶ Se podrían citar aquí, por una parte, otras resoluciones como las SSTC 94/1999, de 31 de mayo (FJ 4), 10/2002, de 17 de enero (FJ 2) o 22/1984, de 17 de febrero, cuyo FJ 5 da una clásica definición del domicilio como “un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima. Por ello, a través de este derecho no sólo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado, sino lo que en él hay de emanación de la persona y de la esfera privada de ella”. Por otra parte, son merecedoras de mención determinadas aportaciones doctrinales, como la de REBOLLO DELGADO, L., que entiende que no es baladí la ubicación de sendos derechos -a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio- en el mismo precepto constitucional, sino que ello debe ser determinante de una relación directa, en virtud de la cual el segundo trae causa del primero (*El derecho fundamental a la intimidad*. Madrid. Dykinson).

Pues bien, mientras que la titularidad de este derecho a la intimidad queda fuera de toda duda para las personas físicas, no puede predicarse lo mismo de las personas jurídicas, para las cuales la jurisprudencia ha ido manifestándose de forma errática y cambiante⁷, y puede afirmarse que, cuando menos, es dudoso que las personas jurídicas gocen de intimidad con la misma amplitud y protección que las personas físicas. En estos términos, y de forma más categórica, se han expresado autores como NAVAS SÁNCHEZ, que afirma que *“Es sabido que el TC desde muy pronto reconoció este derecho a las personas jurídicas a las que, sin embargo y al menos hasta el momento, no ha reconocido titularidad alguna sobre el derecho a la intimidad personal y familiar”*⁸.

Cabría alcanzar con los anteriores razonamientos la conclusión (incorrecta, podemos adelantar) de que, en tanto el derecho a la inviolabilidad del domicilio se ha venido construyendo en base al derecho a la intimidad, si las personas jurídicas carecen de este último -o, al menos, lo tienen limitado-, idéntico desenlace se aplicaría a la inviolabilidad del domicilio. En realidad, se trata de otro supuesto en el que la inacción del legislador en el cumplimiento de sus obligaciones de desarrollo de los derechos fundamentales, a la que nos referíamos con anterioridad en alguna ocasión, conduce a un escenario de incertidumbre y contradicción entre las fuentes normativas y las corrientes jurisprudenciales, imposibilitando el conocimiento certero del régimen jurídico de una determinada realidad; en este caso, los derechos de los apartados 1 y 2 del artículo 18 CE, y la interrelación de los mismos.

Muy al contrario de lo anterior, puede afirmarse que, gracias a la interpretación amplia del artículo 18.2 CE mantenida por los tribunales, las personas jurídicas han venido viendo reconocida la inviolabilidad de sus domicilios. Esta postura ha sido defendida tanto por la doctrina -en otros, NAVARRO FAURE⁹- como por la jurisprudencia, notoriamente en la STC 137/1985, de 17 de octubre, cuyo Fundamento Jurídico Tercero dispone lo siguiente:

⁷ Desde el ATC 257/1985, de 17 de abril, según el cual *“El derecho a la intimidad que reconoce el art. 18.1 de la C. E. por su propio contenido y naturaleza, se refiere a la vida privada de las personas individuales, en la que nadie puede inmiscuirse sin estar debidamente autorizado, y sin que en principio las personas jurídicas, como las Sociedades mercantiles, puedan ser titulares del mismo”*, hasta la STC 292/2000, de 30 de noviembre, que en su FJ 7 dispone que el derecho a la intimidad *“no se reduce sólo a los datos íntimos de la persona, sino a cualquier tipo de dato personal, sea o no íntimo, cuyo conocimiento o empleo por terceros pueda afectar a sus derechos, sean o no fundamentales, porque su objeto no es sólo la intimidad individual, que para ello está la protección que el art. 18.1 CE otorga, sino los datos de carácter personal”*.

⁸ Cfr. SÁNCHEZ, M. D. (2011). *¿Inviolabilidad o intimidad domiciliaria? A propósito de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*. Revista de derecho político, N° 81, 2011, págs.155-198.

⁹ Cfr. NAVARRO FAURE, A.. (2008). Afirma esta autora al respecto que: *“En mi opinión, la conexión de la inviolabilidad del domicilio con el derecho a la intimidad no es incompatible con que se otorgue tal derecho a las*

“este derecho a la inviolabilidad del domicilio tiene también justificación en el supuesto de personas jurídicas, y posee una naturaleza que en modo alguno repugna la posibilidad de aplicación a estas últimas, las que -suele ponerse de relieve- también pueden ser titulares legítimos de viviendas, las que no pueden perder su carácter por el hecho de que el titular sea uno u otra, derecho fundamental que cumple su sentido y su fin también en el caso de que se incluyan en el círculo de los titulares de este derecho fundamental a personas jurídicas u otras colectividades. En suma, 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 venga a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional”.

No obstante, pese a partir de esta rotunda afirmación en defensa de la inviolabilidad domiciliaria de la persona jurídica, ello se ve matizado o atenuado en posteriores pronunciamientos que, sin denegar la titularidad del derecho, sí reducen su intensidad en comparación con las personas físicas. Así se interpreta el Fundamento Jurídico Segundo de la STC 69/1999, de 26 de abril, cuando afirma que la protección *“sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”.*

Parte de la doctrina, como BOSCH CHOLBI¹⁰, se ha mostrado crítica hacia esta distinción hecha por el Tribunal Constitucional, por entender que no se justifica la menor protección y tutela judicial dispensada a las personas jurídicas. En cualquier caso, este parece ser el actual estado de la cuestión, concluyendo que también las personas jurídicas están amparadas por el derecho del artículo 18.2 CE, dato que resultará de particular relevancia para el estudio de determinados casos jurisprudenciales que serán analizados en mayor detalle en sucesivos apartados.

1.3. Ámbito objetivo de la inviolabilidad domiciliaria.

Conocido ya, con carácter general, lo que entendemos por domicilio constitucionalmente protegido, cuál es el marco normativo vigente, y quiénes son los titulares de tal derecho,

personas jurídicas”. El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, 138, págs. 229–256.

¹⁰ Cfr. BOSCH CHOLBI, J. L. “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”. *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 2.º, post núm. 632, 2014, p. 38.

corresponde concluir este apartado con una determinación más precisa de qué vamos a entender exactamente -delimitación positiva- y qué no -delimitación negativa- cuando hablemos de domicilio inviolable, puesto que solo el primero de los casos será relevante a los efectos aquí estudiados¹¹.

1.3.1. Delimitación positiva.

Aun a riesgo de ser reiterativos, es conveniente recordar aquí la ya citada definición del domicilio brindada por la STC 22/1984 como *“un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima. Por ello, a través de este derecho no sólo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado, sino lo que en él hay de emanación de la persona y de la esfera privada de ella”*.

La importancia de dicha cita deriva del hecho de que, como la misma sentencia aclara en su Fundamento Jurídico Segundo, se evidencia que el domicilio constitucionalmente protegido es un concepto de mayor amplitud y apertura que el domicilio considerado en el plano jurídico-privado, tomando como referencia a estos efectos el artículo 40 del Código Civil¹². Idéntica conclusión habría de alcanzarse con respecto al domicilio fiscal del artículo 48¹³ de la Ley General Tributaria (LGT, en lo sucesivo), y al domicilio contemplado en el artículo 554.2^o¹⁴ de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim), que igualmente resultan sendos conceptos más restringidos que al que nos estamos refiriendo aquí.

Por tanto, al domicilio entendido en su dimensión más básica y tradicional como el lugar de residencia habitual de la persona, habrán de adicionársele cualesquiera otras estancias o

¹¹ Esta delimitación resulta de la mayor importancia. De la lectura del artículo 142.2 LGT se desprende que, cuando la entrada y registro deba producirse en un lugar que no tenga la consideración de domicilio (*“fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen”*) únicamente será necesaria, en ausencia de consentimiento del titular, *“la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine”*. Mientras que, *“cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley”*, remitiendo este último precepto a la autoridad judicial para obtener su autorización de entrada y registro en el domicilio.

¹² El citado artículo 40 CC establece que: *“Para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual, y, en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil”*

¹³ El domicilio fiscal se identifica, con carácter general, con la residencia habitual en el caso de las personas físicas (artículo 48.2.a LGT) y con el domicilio social cuando se trate de personas jurídicas (artículo 48.2.b LGT).

¹⁴ En virtud del artículo 554.2^o LECrim: *“Se reputan domicilio [...] el edificio o lugar cerrado, o la parte de él destinada principalmente a la habitación de cualquier español o extranjero residente en España y de su familia.*

espacios, físicos o no¹⁵, estables o accidentales¹⁶, haya considerado pertinentes la jurisprudencia, una vez más a falta de pronunciamiento expreso del legislador. Como quiera que sea, sin pretensiones de exhaustividad, algunos de los ámbitos a los que se ha extendido hasta ahora la consideración de domicilio amparado por el artículo 18.2 CE, además del lugar de residencia habitual¹⁷, son los siguientes:

a) Trasteros y garajes, siempre que presenten las notas características de contigüidad a la morada, unidad física y comunicabilidad interna con la misma, y cerramiento del espacio. Así lo determinó la Sala Segunda del Tribunal Supremo, en Acuerdo del Pleno No Jurisdiccional de 15 de diciembre de 2016.

b) La “trastienda-sótano” de un domicilio, como han entendido la STS 553/1994, de 7 de abril, y autores como PORTILLAS CONTRERAS¹⁸.

c) Los jardines, incluso cuando la puerta de acceso a ellos esté abierta. Así lo dispuso el Tribunal Supremo en Sentencia de 4 de noviembre de 2002.

d) Los camarotes de embarcaciones, cuando sean utilizados, como venimos diciendo, “*como reducto de su vida privada*” -en términos de la STS 312/2011, de 29 de abril-, lo cual excluye, por tanto, la consideración de domicilio a otros espacios como la cubierta o las bodegas de las mismas embarcaciones, precisamente por ser inidóneas para dicho ejercicio de la vida estrictamente privada. A algunas de estas excepciones se refiere la STS 2292/2001, de 29 de noviembre, al disponer que anteriores pronunciamientos del mismo tribunal “*excluyen la necesidad de autorización judicial previa al registro efectuado sobre la bodega de un buque – por no constituir domicilio de una persona*”.

¹⁵ Como han venido entendiendo doctrina y jurisprudencia, el concepto de domicilio no está necesariamente ligado a la existencia de un elemento físico o tangible. En este sentido CÁRDENAS ORTIZ, R.M. (2022) afirma que “*con la evolución de las nuevas tecnologías [...] parece claro que, en la actualidad, la protección debe extenderse a otros espacios aunque no tengan carácter físico sino virtual, es decir, a las denominadas “nubes”, en la medida que en ellas se custodia la misma información que se pretende proteger*”, con cita de resoluciones judiciales como la STC 173/2011, que se expresa en términos similares.

¹⁶ También han incluido esta matización autores como DEL POZO PÉREZ, M. (2014), al definir el domicilio como “*Cualquier lugar o espacio [...] donde viva una persona o una familia desarrollando su vida íntima, personal o familiar, y pretendiendo la exclusión de un tercero ajeno; con independencia de que el domicilio tenga carácter fijo o transitorio. No siendo relevante a estos efectos que sea estable y habitual, incluyéndose el accidental o transitorio*”.

¹⁷ La vivienda habitual, debe precisarse, es constitutiva de domicilio protegido incluso si no se encuentra habitada en el momento de su registro (STC 94/1999, Fundamento Jurídico Quinto).

¹⁸ Vid. PORTILLA CONTRERAS, G. (1997). Delitos cometidos por los funcionarios públicos contra las garantías constitucionales. En M. Del Rosal Cobo, C. Carmona Salgado, & G. Portilla Contreras, *Curso de Derecho Penal español. Parte Especial*. Madrid. Marcial Pons.

e) La rebotica de las farmacias, cuando la misma sirva como lugar de descanso a las personas que se desempeñen profesionalmente en dicha farmacia. En este sentido, la STS 576/2002, de 3 de septiembre.

f) Por último, a modo de cajón de sastre, podrían citarse una serie de supuestos que, atendidas las circunstancias del supuesto de hecho, podrían llegar a constituir domicilio, tales como una cueva, un coche-caravana, la segunda vivienda, una barraca, una tienda de campaña, una casa prefabricada con ruedas, las habitaciones particulares de una casa de salud, un remolque o los coches-cama del ferrocarril¹⁹.

Por otra parte, haciendo una especial referencia a las personas jurídicas, debe conjugarse la menor intensidad de su derecho a la inviolabilidad domiciliaria a la que se hacía referencia anteriormente (STC 69/1999) con posteriores pronunciamientos (p. ej. la también citada STC 292/2000) que ofrecen especial protección a los datos reservados no solo de las personas físicas, sino también de las jurídicas, pudiendo concluir que el domicilio de estas últimas estará constituido tanto por el que figure como domicilio social, como por *“los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento”*²⁰.

Para concluir, apuntar que una vez determinado que un concreto espacio es subsumible en alguna de las categorías anteriores, y por tanto tiene la consideración de domicilio protegido, resultará indiferente a tales efectos que su titular (persona física o jurídica, vid. apartado anterior) lo sea en concepto de propietario o en virtud de cualquier otro título jurídico, como el arrendamiento, posesión, usufructo, etc²¹. Lo único importante, en definitiva, es la existencia de título legítimo que una al sujeto del titular con el objeto del mismo. En caso contrario, llegaríamos al absurdo de dotar de diferente protección a dos situaciones con una completa identidad de objeto y sujeto, por motivos cuyos efectos y relevancia deberían circunscribirse a la esfera jurídico-privada (como es la distinción entre diferentes derechos reales, por ejemplo),

¹⁹Todos estos supuestos, siguiendo las consideraciones de HERNÁNDEZ DOMÍNGUEZ, J.J. (2016). *“Supuestos constitucionales que posibilitan la entrada y registro en domicilio”*. Revista de Derecho Penal, nº 36, 2012, págs. 98 a 100.

²⁰ STSJ de Castilla y León de 30 de diciembre de 2011.

²¹ Vid. ARNALDO ALCUBILLA, E. (1992). González Trevijano, Pedro J.: «La inviolabilidad del domicilio» (Recensión). Revista De Las Cortes Generales, (27), págs. 441-448.

sin llegar a incidir sobre cuestiones de orden constitucional y/o relativas a derechos fundamentales.

1.3.2. Delimitación negativa.

Por último, conviene detenerse brevemente en aclarar qué *no* se entiende por domicilio constitucionalmente protegido, de nuevo con apoyo de la jurisprudencia, fundamentalmente.

Con carácter general, el Fundamento Jurídico Sexto de la repetida STC 10/2002 ha dispuesto que *“En una delimitación negativa de las características que ha de tener cualquier espacio para ser considerado domicilio hemos afirmado que ni el carácter cerrado del espacio ni el poder de disposición que sobre el mismo tenga su titular determinan que estemos ante el domicilio constitucionalmente protegido. [...] hemos declarado que no todo “recinto cerrado merece la consideración de domicilio a efectos constitucionales”*.

Con base en dichas nociones básicas, pueden excluirse del ámbito de protección del artículo 18.2 CE los almacenes, fábricas, oficinas y locales (ATC 171/1989, de 3 de abril, FJ 2), en tanto queden afectos al desarrollo de una actividad profesional o económica, a las que no se extienden los derechos a la privacidad e intimidad en los mismos términos que al desarrollo de la vida privada y familiar. A similares conclusiones se podría apuntar con respecto a los bares (STC 283/2000, de 27 de noviembre, FJ 2).

No tienen tampoco la consideración de domicilio, entre otros, las taquillas de los trabajadores (STS 973/2003, de 5 de julio), las cajas de seguridad, en tanto están situadas en un lugar público como son los Bancos (STS de 19 de febrero de 2003), los locales dedicados a la prostitución (STC 129/1996, de 9 de julio) o el buzón de correos (STS 777/2008, de 18 de noviembre).

Un último supuesto particularmente reseñable es el de las celdas de una prisión. Dicho espacio no reviste la condición de domicilio puesto que este necesariamente debe corresponderse con el *“espacio limitado que la propia persona elige”*²², de tal forma que aun cuando un recluso desarrolle en su interior su vida privada e íntima -al menos, hasta donde ello es posible en el contexto de una pena privativa de libertad-, la falta del rasgo de libre determinación por parte del ocupante impide su consideración domiciliaria.

²² Vid. STC 22/1984, Fundamento Jurídico Quinto.

1.4. Delimitación conceptual. Distinción entre la entrada y el registro del domicilio.

Hasta el momento se ha presentado, con carácter genérico, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y los elementos más importantes de su régimen jurídico, como garantía frente a la entrada y registro efectuados por la Inspección de los Tributos. No obstante, a modo de broche de este primer epígrafe, merece la pena perfilar brevemente la distinción entre estos dos términos -entrada y registro-, a los que nos referiremos profusamente en lo sucesivo.

En primer lugar, debe apuntarse que esta diferenciación se apoya en la redacción literal de los textos legales que se refieren a la materia. Así, el ya reproducido artículo 18.2 CE se refiere a “*entrada o registro*”, dando a entender con dicha conjunción que se trata de conceptos autónomos y que no actúan siempre y necesariamente de forma conjunta -aunque, en la práctica, sea frecuente que ocurra así-.

Al hilo de lo dicho, conviene partir de sendas definiciones clásicas y generalmente aceptadas en la materia. La entrada se ha conceptualizado como “*la penetración física o material en el recinto que constituye el domicilio*”²³, mientras que el registro se puede definir como “*la búsqueda en el domicilio de personas, cosas o hechos dignos de saberse, por el que un portador del poder público entra en él con el fin de conseguir medios de prueba o vestigios, el apresamiento de personas o el embargo de cosas*”²⁴.

De lo anterior parece concluirse, de forma lógica, que el registro constituye una actuación más gravosa para quien la sufre, frente a la mera entrada, que incide con menor intensidad en el derecho a la inviolabilidad domiciliaria. Ello ha llevado a la jurisprudencia, en pronunciamientos ya superados²⁵, a afirmar que la entrada constituye un mero presupuesto objetivo o “*trámite de carácter instrumental*” con respecto al registro, tesis que debe rechazarse conforme a la actual opinión mayoritaria²⁶.

En esta línea, puede afirmarse asimismo que, si esta hubiera sido la intención del legislador constitucional, se habría referido a la “*entrada y registro*”, como actuaciones vinculadas e inseparables. No habiendo sido así, parece razonable asumir que, pese a la menor

²³ Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. (1998). *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*. Madrid. Marcial Pons.

²⁴ Cfr. MACHO, R. J. (1982). *La inviolabilidad del domicilio*. Revista española de derecho administrativo, Nº 82, 1982, págs. 855-866.

²⁵ Vid. SSTC de 17 de febrero de 1984 y de 10 de febrero de 2003, entre otras.

²⁶ En este sentido, RODRÍGUEZ SOL, L. (1998), que afirma: “*normalmente la entrada en el domicilio se decreta para proceder al consiguiente registro (pero) la entrada no supone necesariamente un registro posterior*”.

entidad de la entrada domiciliaria, es innegable su afectación sobre la inviolabilidad del domicilio de forma individual y con independencia de la práctica de un posterior registro. De esta forma, cabe no solo separar sendos conceptos, sino también afirmar que tanto a uno como a otro le serán aplicables las cautelas a las que a continuación nos refiramos en orden a la protección del domicilio frente a la Administración tributaria, ya sea la intención de esta la de llevar a cabo una simple entrada, o acompañar la misma de un registro del domicilio.

2. EXCEPCIONES A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO.

Pese al insuficiente desarrollo legislativo, con carácter general, del derecho a la inviolabilidad del domicilio, al menos en la materia que ahora pasamos a tratar, sus excepciones, el propio artículo 18.2 CE resulta suficientemente claro y amplio para poder perfilar a grandes rasgos el régimen aplicable, como por otra parte resulta lógico a la vista del carácter absolutamente esencial de la cuestión. La mera existencia de una serie de disposiciones constitucionales referentes a su limitación ya nos permite comprobar que hablamos -como era previsible, por otra parte- de un derecho relativo y limitado, no absoluto²⁷.

Debe partirse aquí de la base de que el contenido del derecho a la inviolabilidad del domicilio es fundamentalmente negativo²⁸, esto es, su ámbito de protección se traduce o concreta en lo que el Tribunal Constitucional ha definido como *“la facultad del titular de excluir a otros de ese ámbito espacial reservado, de impedir o prohibir la entrada o la permanencia en él de cualquier persona y, específicamente, de la autoridad pública para la práctica de un registro”* (STC 22/2003, de 10 de febrero, Fundamento Jurídico Tercero). O, en

²⁷ Si es que existe tal cosa como los derechos absolutos, lo cual es más que cuestionable.

²⁸ En tiempos recientes se ha tratado de construir una suerte de vertiente positiva. A este respecto, véase la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso HOTI c. CROACIA) cuya Sentencia de 26 de abril de 2018 dispone en su considerando 122 que *“el Tribunal reitera que las medidas que restrinjan el derecho a residir en un país podrán, en determinados casos, implicar una violación del artículo 8 de la Convención [...] en algunos casos, como el que nos ocupa, el artículo 8 podrá suponer una **obligación positiva** de garantizar el disfrute efectivo de la vida privada y/o familiar del solicitante”*, y en su considerando 123, que *“La **obligación positiva** podría ser interpretada en el sentido de imponer a los Estados la obligación de proporcionar medios efectivos y accesibles de protección del derecho al respeto de la vida privada y/o familiar”*. (Tanto la traducción como el énfasis son propios). En todo caso, debido a su mayor tradición jurisprudencial y doctrinal, y su mayor calado práctico, en lo sucesivo nos referiremos a la inviolabilidad del domicilio exclusivamente en su vertiente negativa.

términos diferentes pero sustancialmente coincidentes, “*una facultad de exclusión de terceros del espacio domiciliario*” (STC 209/2007, de 24 de septiembre, Fundamento Jurídico Tercero).

Con la premisa de esta definición, escueta pero suficiente por el momento, se comprenderá la importancia de los supuestos de excepción -es decir, aquellos casos en los que cede la referida facultad de exclusión, y cabe la entrada y/o registro del domicilio por parte de la Inspección Tributaria, como aquí nos interesa fundamentalmente- previstos por la Constitución²⁹. De la lectura del artículo 18.2 CE se desprende que son los siguientes:

1. Consentimiento del titular.
2. Delito flagrante.
3. Resolución judicial.

A todos ellos nos referiremos a continuación, si bien el último de los supuestos, por su mayor trascendencia, será objeto de un análisis más detallado en apartados posteriores.

2.1. Consentimiento del titular.

El primero de los casos constitucionalmente previstos en que no se ve conculcada la inviolabilidad domiciliaria es cuando medie el consentimiento del titular para su entrada y registro, de lo cual podemos afirmar con carácter inicial que nos encontramos ante un derecho disponible por parte de quienes lo ostentan. En similares términos³⁰ se expresa el artículo 113 LGT -y, de forma casi idéntica, el artículo 172.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT, en lo sucesivo)-, ciñéndonos a la esfera tributaria, al disponer lo siguiente en su párrafo primero:

*“Cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, **la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial**”.*

²⁹ Debe subrayarse que esta opción del legislador constitucional difiere -en nuestra opinión, de forma acertada- de la tendencia seguida por otros textos legales de nuestro entorno que preceden a nuestra Constitución y que, en otros ámbitos, le sirvieron de inspiración. Así, la Constitución italiana, en su artículo 14, se remite a la ley para la determinación de las causas de excepción -al igual que hace el artículo 8 del Convenio Europeo de los Derechos Humanos-, mientras que el artículo 13.2 de la Ley Fundamental de Bonn, la Constitución alemana, permite la autorización judicial de entrada forzosa en el domicilio en caso de urgencia.

³⁰ También, y con objeto de nombrar todas las fuentes legales coincidentes, aun cuando esta sea de ámbito penal, el artículo 545 LECrim: “*Nadie podrá entrar en el domicilio de un español o extranjero residente en España sin su consentimiento, excepto en los casos y en la forma expresamente previstos en las leyes*”.

De este régimen normativo, junto a las aclaraciones hechas por la jurisprudencia³¹, se evidencia que, mediando el debido consentimiento, quedará justificada la entrada y/o registro en el domicilio de una persona física o jurídica. Lo importante, por tanto, será determinar qué es preciso exactamente para que se entienda emitido dicho consentimiento de forma eficaz, libre y voluntaria, siendo varias las cuestiones que estudiar al respecto. Podemos partir de una definición general de lo que se entiende por consentimiento en este ámbito, como la ofrecida por la STS 628/2002, de 12 de abril, al afirmar su Fundamento Jurídico Primero que:

“El consentimiento o la conformidad implica un estado de ánimo concreto en virtud del cual la persona interesada, ante la situación también concreta que las circunstancias le presentan, accede al registro porque soporta, permite, tolera y otorga, inequívocamente, que ese acto tenga lugar. Se trata en suma de una aprobación, una aquiescencia, un asentimiento, una licencia o una venia que soslaya cualquier otra exigencia procedimental”.

En cuanto a los requisitos exigibles, podemos referirnos a los siguientes:

2.1.1. Personas facultadas para la prestación del consentimiento.

Cuando del domicilio de una persona física se trate, la cuestión no suscitará mayores dudas, en tanto el artículo 113 LGT es suficientemente claro en sus términos al exigir que el consentimiento proceda del propio obligado tributario, entendido este como la persona física a la que la normativa tributaria imponga el cumplimiento de obligaciones tributarias, ex artículo 35.1 LGT, pudiendo adoptar, se entiende, cualquier de las formas previstas en el apartado 2 del mismo precepto (contribuyente, sustituto, retenedor, etc.).

Más allá de la dicción literal de los anteriores preceptos, debe apuntarse asimismo que será válido -al igual que sucede en registros domiciliarios alejados del ámbito fiscal³²- el registro efectuado con el consentimiento de otros moradores del domicilio, así como del representante legal del titular. Así lo ha declarado, además, la jurisprudencia; véase la STSJ de Cataluña de 30 de julio de 1999, según la cual *“la entrada de los inspectores de finanzas [...]”*

³¹ Véase a este respecto la STS de 23 de enero de 1998: *“la autorización o el consentimiento voluntario se constituye en una de las causas justificadoras de la intromisión en el domicilio ajeno, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.2 de la Constitución”.*

³² Principalmente en cuestiones de carácter penal. Al respecto, ha afirmado la Sala Segunda del Tribunal Supremo, en STS 777/2008, de 18 de noviembre, que *“la jurisprudencia de esta misma Sala ha proclamado la idea de que en los supuestos de domicilio compartido el consentimiento de otros moradores distintos al acusado o imputado legitima el registro domiciliario”.* Se trata, no obstante, de una posibilidad polémica y discutida por los autores, como GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N. (1993), que considera que los derechos a la intimidad y a la inviolabilidad domiciliaria son personalísimos, y no cabe que una persona disponga de ellos en nombre propio y de los demás moradores de su vivienda.

no constituye vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio de la recurrente [...] porque la entrada se franqueó a los agentes públicos por el representante legal que detenta la custodia de la vivienda y que mostraba tener plena disposición sobre el recinto físico”.

No obstante, cuando de personas jurídicas se trate, será necesario llevar algunas consideraciones adicionales, como viene siendo habitual, en la medida que habrá de determinarse con exactitud quién es la persona o pluralidad de ellas que podrán manifestar válidamente el consentimiento.

La doctrina ha entendido que “*en el caso del domicilio de una persona jurídica, [...], la autorización para que un tercero pueda registrar el domicilio solo pueda ser otorgada por la persona o personas físicas que, de hecho o de derecho, ostenten facultades de dirección o gobierno de la persona jurídica*”³³. En realidad, dicho criterio, aceptado general y pacíficamente, es tanto como decir que el consentimiento habrá de proceder del representante legal de la persona jurídica, definido en el artículo 45.2 LGT como “*las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado*”.

Cuando en el seno de una persona jurídica hablamos de titular de los órganos de representación, nos estamos refiriendo, en definitiva, a los administradores³⁴, órgano social que puede adoptar diversas formas, como es sabido. Así, cuando de un administrador único se trate, al igual que sucedía con las personas físicas, no se plantea una gran problemática.

No obstante, cuando haya una multiplicidad de administradores, habrá que distinguir si estos son:

a) Mancomunados, en cuyo caso la negativa de uno solo de ellos impide la válida emisión del consentimiento, en tanto han entendido los autores que, si hubiera conflicto de voluntades, habría de primar la prohibición de entrada³⁵. Sí será válida la entrada, no obstante,

³³ Cfr. GOYENA HUERTA, J. (2020). *La entrada en un domicilio con consentimiento del titular*. Revista Aranzadi Doctrinal, pág. 10.

³⁴ Como dispone el artículo 209 de la Ley de Sociedades de Capital, en virtud del cual: “*Es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley*”

³⁵ Cfr. MATIA PORTILLA, F.J. *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág.113.

cuando un administrador preste su consentimiento, y los demás no se pronuncien expresamente³⁶.

b) Solidarios, cuyo poder de representación habilita para que cada uno de ellos pueda individualmente prestar el consentimiento de la persona jurídica.

2.1.2. Forma del consentimiento.

Volvemos a encontrarnos aquí con una posible doble casuística. Por una parte, el consentimiento podrá ser expreso -escrito u oral-, en cuyo caso no cabrá duda acerca de la voluntad del obligado tributario de permitir el acceso al domicilio.

No obstante, también es admisible el consentimiento tácito³⁷, en cuyo caso deben puntualizarse una serie de cautelas, que se resumen en que este consentimiento no se identifica con una ausencia de negativa, sino que debe ser claro e indubitado, esto es, la Administración debe cerciorarse de su existencia. En similares términos se ha pronunciado GARCÍA MACHO: *“El consentimiento [...] puede ser deducido de hechos evidentes o de la conducta del titular. Ahora bien en caso de duda, no puede darse por supuesta la autorización y entrar”*³⁸.

2.1.3. Características del consentimiento.

El consentimiento habrá de ser libre y espontáneo, entendido el mismo como *“absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo”*, en palabras de la STS de 18 de febrero de 2005. Asimismo, es necesario que la prestación del consentimiento se haga con conocimiento de que el fin perseguido es la ejecución de un registro domiciliario.

Para lo anterior será imprescindible el cumplimiento, por parte de los funcionarios de la Administración tributaria, de una serie de obligaciones, a saber: informar al obligado de su derecho a negarles el acceso, abstenerse de proceder a la entrada en caso de duda acerca del consentimiento y evitar en todo caso el uso de cualquier forma de coacción o presión³⁹.

³⁶ Cfr. BUQUERAS, J. M. (2000). El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos (Un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio). *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, N° 1, 2000, págs. 607-664.

³⁷ Vid. STS de 25 de enero de 2012, Fundamento Jurídico Sexto: *“el consentimiento del interesado no siempre ha de ser expreso, de modo que debe entenderse prestado cuando, una vez informado éste del derecho que le asiste a negar la entrada, no realiza ningún acto del que se desprenda la oposición”*.

³⁸ Vid. GARCÍA MACHO, R.: «La inviolabilidad de domicilio» en *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 32, enero-marzo 1982, pág. 85 y ss., Sección Estudios.

³⁹ Vid. ROJÍ BUQUERAS, J.M., op. cit.

Podría añadirse a lo anterior que, junto al derecho a denegar la entrada, debe informarse asimismo al obligado de la justificación y las razones que motivan la entrada en su domicilio, así como de los límites del consentimiento -esto es, qué se está facultando a hacer exactamente a la Administración, tanto a nivel material como temporal- y su carácter revocable, expresamente dispuesto por el artículo 172.5 RGAT, y en cuyo caso cabría la adopción de las medidas cautelares previstas en el artículo 146 LGT.

Así perfilado el régimen jurídico del consentimiento del obligado tributario, debe concluirse que, de incumplirse todos o alguno de los requisitos citados, el consentimiento resultaría viciado, y el acceso al domicilio, de haberse producido, devendría inválido, así como las pruebas que con ocasión del mismo hayan podido obtenerse, debido al cuestionable proceder en ese caso de la Administración (más problemático sería determinar si serían o no válidas las pruebas obtenidas en una entrada autorizada por un auto afectado de algún vicio. Sobre dicha cuestión volveremos con posterioridad).

2.2. Delito flagrante.

Se incluye este inciso en aras de realizar un análisis íntegro de la norma, si bien lo cierto es que la excepción de la inviolabilidad domiciliaria por la comisión de delito flagrante tiene escasa o nula aplicabilidad en el ámbito tributario.

Efectivamente, un delito contra la Hacienda Pública⁴⁰ podrá ser flagrante en el sentido usual de la palabra⁴¹, pero no será susceptible de satisfacer los requisitos que exige el concepto normativo de delito flagrante, que según han apuntado doctrina⁴² y jurisprudencia⁴³, son a muy grandes rasgos: a) inmediatez temporal, b) inmediatez personal, esto es, que el autor de los hechos se encuentre en tal situación con respecto al objeto que resulte una prueba de su involucración, y c) necesidad urgente que justifique la actuación, la cual no existe cuando quepa la posibilidad de acudir al juzgado para obtener la oportuna autorización.

A esta conclusión han llegado autores como SENDÍN CIFUENTES, que afirma que “*En relación con la posible existencia de un delito flagrante, en el ámbito de estudio del presente*

⁴⁰ Tipificados, junto a los delitos contra la Seguridad Social, en el Título XIV (arts. 305 y ss.) del Código Penal

⁴¹ El Diccionario de la Real Academia Española define “flagrante” como lo que es “*De tal evidencia que no necesita pruebas*”. Huelga decir que, en el ámbito sancionador, nada está exento de necesidad de prueba.

⁴² Cfr. SOTO NIETO, F., “Delitos flagrantes. Doctrina Jurisprudencial a la vista de la Ley sobre Juicios Rápidos”, *La Ley. Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 1, 2003, págs. 1735 a 1737.

⁴³ En el mismo sentido, STS de 6 de marzo de 2001.

trabajo, la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, por su propia definición, excluye dicha posibilidad”⁴⁴.

2.3. Autorización judicial.

La última de las causas constitucionalmente previstas de excepción a la inviolabilidad domiciliaria, y probablemente la de mayor relevancia práctica, es la existencia de una resolución judicial que habilite a la autoridad u órgano solicitante -en nuestro caso, la Inspección Tributaria- para acceder a un domicilio protegido, aun sin consentimiento del titular.

Una primera particularidad reseñable es que ya no hablamos de supuestos de hecho únicamente con dos sujetos intervinientes -Administración tributaria y titular del domicilio-, sino que entra en juego una tercera parte, la autoridad judicial, con todo lo que ello implica. En primer lugar, hablamos ahora de una realidad en la que deben considerarse los aspectos formales y procedimentales que son inherentes a cualquier trámite sustanciado por la vía judicial, de tal forma que en primer lugar conviene delimitar el cuerpo normativo aplicable.

Partiendo del elemento básico que constituye el artículo 18.2 CE, deben apuntarse asimismo los artículos 113 LGT y 172.3 RGAT, ya citados con anterioridad, y de cuya lectura se deduce que no ofrecen ningún desarrollo material relevante de lo ya dispuesto por la Constitución. Tampoco ofrece más información el artículo 142.2 LGT, al disponer que para la entrada y registro de aquellos lugares que no tengan la consideración de domicilio constitucionalmente protegido será necesario el consentimiento del titular o, en su defecto, una autorización administrativa, y que con respecto a los lugares que sí tengan dicha consideración se limita a remitirse al artículo 113.

Por lo demás, en cuanto los anteriores preceptos meramente se refieren a “*autorización judicial*”, adquieren relevancia las normas de carácter procesal⁴⁵ que determinan cuál será exactamente el juez competente para conocer la cuestión. A este aspecto se refieren los artículos 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ, en términos prácticamente idénticos, el segundo de los cuales dice:

⁴⁴ Cfr. SENDÍN CIFUENTES, J. L. (2017). Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas. *Revista Quincena Fiscal*, N° 3, 2017, págs. 65-94

⁴⁵ Contrariamente a lo que cabría esperar, estas cuestiones han dado lugar en el pasado a intensos debates, si bien los mismos se encuentran ya aparentemente superados. La controversia emana del hecho de que, hasta las reformas legales efectuadas por la LO 6/1998, la competencia para autorizar la entrada y registro recaía sobre los juzgados de instrucción. Autores como NIETO GARCÍA, A. (1987) se posicionaban en contra de esta opción legislativa, en tanto consideraba que dicha autorización no guardaba relación alguna con cuestiones de ámbito criminal. Otros, como COLOM PASTOR, B. (1984), sostenían que la competencia debía recaer en la jurisdicción civil, por su *vis atractiva*.

“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”.

De tal forma que encontramos que el único aspecto que la ley parece regular de forma más o menos satisfactoria es el procedimental -además de la competencia de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo en primera instancia, cabe interponer recurso de apelación al TSJ correspondiente⁴⁶ y, en su caso, de casación ante el TS⁴⁷-, mientras que la regulación del fondo de la cuestión es del todo insuficiente. Ello ha supuesto, en la realidad práctica, graves problemas de seguridad jurídica, toda vez que hasta que no ha recaído jurisprudencia del Tribunal Supremo dictando doctrina -que analizaremos posteriormente-, eran del todo dudosos los requisitos que debían concurrir para la concesión de la autorización judicial de entrada y registro del domicilio. De hecho, tal era la gravedad de la situación que se ha llegado a hablar de que el control previo o autorización judicial resultaba, en muchas ocasiones, un mero trámite previo a la concesión casi incondicionada del requerimiento, y ello pese a que la ya conocida STC 22/1984, de 17 de febrero, disponía en su Fundamento Jurídico Tercero lo que sigue:

“Y nada autoriza, finalmente, a pensar que el Juez a quien el permiso se pide y competente para darlo debe funcionar con un “automatismo formal”. No se somete a su juicio, ciertamente, una valoración de la acción de la Administración, pero sí la necesidad justificada de la penetración en el domicilio de una persona”.

No deja de ser llamativo que, pese a que el TC lanzaba ya estos mandatos hace prácticamente cuatro décadas, sigamos viendo en la actualidad recientes sentencias que se ven obligadas a recordar que *“la posición del juez de garantías lleva consigo el deber de poner en entredicho, como método que forma parte esencial de su control, los datos o indicios que se le proporcionen, a fin de adoptar la decisión que proceda sin dejar en manos del órgano administrativo fiscal una encomienda vaga y general respecto de la cual el auto de autorización sea una especie de nihil obstat, de respaldo rutinario y complaciente”*⁴⁸.

⁴⁶ Vid. artículo 74.2 LOPJ.

⁴⁷ Vid. artículo 58.2 LOPJ.

⁴⁸ Vid. STS 1231/2020, de 1 de octubre, Fundamento Jurídico Segundo.

En todo caso, ello se debe probablemente a la ausencia de una regulación exhaustiva llevada a cabo por el legislador, como referíamos antes, que ha imposibilitado a los tribunales adaptar su respuesta a las exigencias del intérprete constitucional, y ello pese a que tampoco escasea vetusta jurisprudencia que advertía de esas lagunas normativas. Decía en este sentido la Audiencia de Albacete, en sentencia de 1 de octubre de 1982 que *“al no existir en la actualidad ninguna ley que, por regla general, confiera a los Juzgados la función de otorgar autorizaciones para la entrada en domicilios particulares cuando la Administración pretenda ejecutar sus propias decisiones, como ocurre en el caso de autos, no es posible encomendar a la autoridad judicial funciones como la pretendida”*. Como hemos visto, el legislador ha colmado las lagunas legales de carácter procesal -e incluso esto es discutible, como después analizaremos-, pero no ha hecho lo propio con las sustantivas, acaso más complejas de abordar.

Para concluir, no debe dejar de hacerse notar la llamativa particularidad de que esta necesidad de autorización judicial supone una clara excepción al principio general de autotutela de la administración pública (en este caso, la Administración tributaria) imperante en nuestro ordenamiento, que pese a su escueta previsión legal⁴⁹, se ha definido como la regla en virtud de la cual *“salvo previsión legal expresa en contra, ésta crea, modifica, extingue y realiza situaciones jurídicas unilateralmente, por su propia autoridad, sin necesidad de auxilio judicial”* (MÍGUEZ MACHO⁵⁰). Considerando esta definición, es claro que se trata este de la situación opuesta: un acto que desea ejecutar la Administración tributaria y no puede ser decidido unilateralmente por esta, sino que requiere de la aprobación de un juez.

Al respecto de esta cuestión, la doctrina mayoritaria ha entendido que este planteamiento es aceptable atendiendo a la especial sensibilidad de los derechos fundamentales en juego, de tal forma que la exigencia de autorización judicial no debe entenderse contraria ni incompatible con la autotutela administrativa; en este sentido, SOLER ROCH afirma que *“los actos relativos al procedimiento de apremio, como manifestación de aquel privilegio, se realizan, en todo momento, con sujeción al principio de legalidad en la actuación administrativa, cuya legitimidad exige además, ante todo, la observancia de los preceptos constitucionales”*⁵¹.

⁴⁹ Prevista en los artículos 38, 39, 98.1 y 99 LPAC, fundamentalmente, sin perjuicio de que los Tribunales puedan controlar, en todo caso, la legalidad de la actuación administrativa, ex artículo 106.1 CE.

⁵⁰ Vid. MÍGUEZ MACHO, L. (2018). Autotutela administrativa y tutela judicial efectiva: nuevas perspectivas para el proceso contencioso-administrativo. *Revista General de Derecho Administrativo*, Nº 38, 2015.

⁵¹ Cfr. Comentarios a la Leyes Tributarias y Financieras. T. II. Dir. por N. Amorós Rica. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1983, pg. 286.

Por último, resulta de la mayor importancia delimitar los requisitos que deben concurrir para que se produzca la efectiva concesión de esta autorización judicial, necesitada de una atención especial delicada en tanto el auto dictado en primera instancia será ejecutivo aun cuando sea elevado al TSJ oportuno en recurso de apelación, toda vez que dicho recurso únicamente produce un efecto devolutivo, no suspensivo⁵². No obstante, toda vez que la parquedad de la ley imposibilita llevar a cabo este análisis por medio del estudio de los textos legales, nos remitimos a este respecto al apartado siguiente, de análisis jurisprudencial.

3. REQUISITOS DE LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL DE LA ENTRADA Y REGISTRO DEL DOMICILIO. EXAMEN DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO 1343/2019, 1231/2020 y 1163/2021.

Continuando con la línea argumental anterior, procede ahora detenerse a examinar los requisitos que habrá de revestir necesariamente el auto judicial que autorice a la Inspección de los Tributos para efectuar una entrada y registro domiciliario. Se trata esta de una cuestión de la máxima importancia y actualidad, puesto que su estudio pivotará sobre una serie de recientes resoluciones judiciales que han fijado una nueva y definida posición doctrinal del Tribunal Supremo que, como se adelantaba en la introducción, ha motivado a su vez determinadas modificaciones legislativas, en los términos que ahora detallaremos.

La relevancia del epígrafe para la comprensión de la materia hace que resulte conveniente una brevísima introducción metodológica propia. En aras de realizar un análisis sistematizado, se procederá a un examen no de cada sentencia de forma aislada, sino -aprovechando el hecho de que cada resolución construye sobre las anteriores, dando por buena jurisprudencia ya sentada, y añadiendo a continuación nuevos elementos de interpretación- partiendo de los intereses casacionales concurrentes en cada caso y poniendo el foco en los aspectos en los que incide especialmente cada pronunciamiento, al tiempo que se referencian los cambios normativos vinculados a cada uno de ellos.

⁵² En base al artículo 80.1.d LJCA.

3.1. Innecesariedad de audiencia previa y contradictoria.

Una de las primeras cuestiones que se suscitaba, dado el patrón de actuación que venían siguiendo la Administración y los tribunales en esta materia⁵³, actuando sin presencia de una de las partes interesadas, suponía y supone una anomalía en el funcionamiento habitual de nuestro sistema procesal, caracterizado por la aplicación del principio de contradicción que se deriva del artículo 24 CE.

Cierto es que las decisiones judiciales *inaudita parte* no son una figura ajena a nuestros tribunales ni enteramente excepcionales, sino que operan con relativa frecuencia en sede cautelar; pero tampoco deja de ser cierto que, en puridad de conceptos, la solicitud de la Administración tributaria⁵⁴ no puede caracterizarse como medidas cautelares (pese a ser habitual la apelación a conceptos propios de estas, como el *periculum in mora*). En realidad, el procedimiento y solicitud en sí, pese a venir expresamente dispuestos por ley, resultan ciertamente llamativos y confusos, precisamente por la excepción que supone al principio de autotutela administrativa⁵⁵, como se aludía anteriormente. Como quiera que sea, probablemente debido a esta peculiar naturaleza, lo cierto es que el Tribunal Supremo ha dispuesto en su Sentencia de 10 de octubre de 2019 que “*No resulta necesaria, en principio y en todo caso, la audiencia previa y contradictoria de los titulares de los domicilios o inmuebles concernidos por la entrada*”, apoyándose fundamentalmente en la ausencia de exigencia de dicho requisito en los artículos 18.2 CE, 92.1 LOPJ, 8.6 LJCA o 113 y 142.2 LGT (todos ellos, en su caso, en su redacción vigente a la fecha del fallo).

3.2. Existencia de acto administrativo previo y procedimiento inspector abierto.

En primer término, afirmó la STS 1343/2019, de 10 de octubre, en su FJ Segundo, que la concesión judicial de la solicitud de entrada y registro “*habrá de considerar, como presupuesto propio, la existencia de un acto administrativo que ha de ejecutarse*”, ya sea este definitivo o

⁵³ A muy grandes rasgos, podría decirse que el supuesto de hecho prototípico ha venido siendo, al menos hasta ahora, la solicitud de autorización por parte de la AEAT al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo para la entrada y registro de un domicilio constitucionalmente protegido, la concesión de la misma *inaudita parte* y ejecución por parte de la Inspección de los Tributos, de forma consecuentemente sorpresiva para el interesado, con las deficiencias que en cuanto a garantía de los derechos del contribuyente ello implica, lógicamente.

⁵⁴ El Tribunal Supremo, en su Sentencia 1163/2021, de 23 de septiembre, al referirse a la peculiar naturaleza de este procedimiento, ha afirmado también, en aras de caracterizarlo e insertarlo en un marco conocido, que “*se asemeja, en su naturaleza, a la vieja categoría procesal de los actos de jurisdicción voluntaria*”.

⁵⁵ En este sentido, JUAN LOZANO, A.M., en otros muchos autores, que afirma asimismo que “*la necesidad de autorización judicial para que la Administración pública pueda entrar en un inmueble para ejecutar forzosamente una previa actuación administrativa [...] constituye una excepción constitucional y legal al principio de autotutela administrativa*”. 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. Obtenido de elderecho.com.

resolutorio, o se trate de un mero acto de trámite. No reviste mayor complejidad esta cuestión, que se limita a servir de mero recordatorio por parte del TS de una línea jurisprudencial tradicionalmente seguida y aceptada (véase, por ejemplo, la STC 50/1995, de 23 de febrero), y que además fue reiterada en posterior Sentencia de 1 de octubre de 2020, al afirmar de forma muy ilustrativa que *“Si no hay nada que ejecutar, amparado en un acto precedente, difícilmente se puede acceder a lo pedido”*.

Mayor interés presentan, no obstante, las consideraciones que el TS hizo, profundizando en la cuestión anterior, en su citado pronunciamiento de 2020. Se le preguntaba en esta ocasión al Alto Tribunal si resulta válido que la Administración opte por llevar a cabo sus actividades de inspección y presentación de solicitud de entrada y registro sin la previa apertura del correspondiente procedimiento inspector, con objeto de preservar el secreto de las actuaciones. Esta venía siendo la forma de proceder más habitual por parte de la Inspección de los Tributos, y además cuenta con ciertos apoyos doctrinales; así, hay quien ha entendido que las actuaciones inspectoras *“no son propiamente hablando ejecución de ningún acto administrativo”*⁵⁶ y que el artículo 113 LGT *“no dice que el procedimiento deba estar previamente constituido formalmente”*⁵⁷.

No obstante, la respuesta dada por el Tribunal Supremo a la cuestión es negativa, exigiendo por tanto que la AEAT incoe procedimiento inspector, y lo comunique al contribuyente afectado, siempre y en todo caso como prerequisite para la autorización de una entrada y registro domiciliario. Ello se apoya en una serie de argumentos que pueden resumirse, entre otros, en los que siguen:

- La admisión de dicha posibilidad supondría una clara vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio -cuyo régimen, garantías y protección hemos venido analizando-, privando al titular del domicilio del derecho de la seguridad jurídica que se deriva de que la actividad inspectora se sustancie en el marco de un procedimiento formal.
- Si se admite, en los términos antes citados, que se aparte al inspeccionado de las actuaciones judiciales, se hace obligatorio dotar de un mecanismo de protección y participación al interesado por medio de un procedimiento formal. En caso contrario, ha indicado el Tribunal Supremo, se estaría *“poniendo en riesgo la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE)”*, al convertir

⁵⁶ Cfr. ALONSO MURILLO, F. (2021). La inviolabilidad del domicilio frente a las actuaciones de la inspección de los tributos. Análisis de tres pronunciamientos recientes del tribunal supremo. *Revista española de derecho financiero*, nº 189, 2021, págs. 13-40.

⁵⁷ Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, J., & RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2021). *Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (Ley 11/2021)*. Madrid. Ediciones Lefebvre.

al titular de un derecho en “*un mero espectador pasivo de lo que pide la Administración y acuerda un juez*”. Se podría añadir, a su vez, el quebranto que ello supondría para otro principio rector de todo proceso judicial, como es la igualdad de armas de las partes, que también debe entenderse aplicable indudablemente en la jurisdicción contencioso-administrativa⁵⁸ -sin perjuicio de que la Administración tenga la consideración de *potentior persona*, como se apuntó con anterioridad-.

- Con independencia de las consideraciones que puedan hacerse en relación a la protección del artículo 18.2 CE, la letra de la ley es suficientemente clara al respecto, disponiendo el artículo 87.1 RGAT que: “*La iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio*”⁵⁹.

- Junto a lo anterior, a la misma conclusión habría que llegar tras la lectura de los artículos 113, 142 y 145 LGT, puesto que todos ellos, en su redacción vigente, presuponían la existencia de un procedimiento formalmente tramitado en cuyo seno se podrían acordar las actividades que resulten oportunas, inadmitiendo tácitamente que se pudiera obviar dicho requisito de forma, ya sea por razones de secreto o de cualquier otra índole.

Pues bien, pese a que de lo anterior se desprende que son múltiples las razones en base a las cuales el juzgador decidió negar a la Administración la posibilidad de llevar a cabo sus actuaciones inspectoras sin un procedimiento formal previo, el legislador optó, con una técnica ciertamente cuestionable⁶⁰, por acometer una serie de reformas que abordaban únicamente la última de las cuestiones referidas. En particular, se trata de las modificaciones introducidas por la Ley 11/2021⁶¹, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que se traduce en la ampliación de una serie de preceptos, cuya redacción vigente es la que sigue:

⁵⁸ Así lo han entendido autores como GONZÁLEZ PÉREZ, J. (2001), según el cual “*no deben concederse a una de las partes medios o armas procesales superiores o inferiores en cuanto a su eficacia a los que a la otra otorgan*”. Cfr. *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, 3ª edición, Civitas, Madrid, 2001, págs. 167-169.

⁵⁹ Ello se ve reforzado, además, por el apartado 2 del mismo precepto, que exige la comunicación al obligado tributario del comienzo del procedimiento. Difícilmente podría comunicarse el comienzo de un procedimiento que no existe, derivándose de ello que la apertura del mismo se erige en requisito *sine qua non*.

⁶⁰ En este sentido, el profesor CALVO VÉRGEZ, J. se ha referido a la reforma legal que ahora se detalla como «*un ejemplo más del conocido principio “acción-reacción” al que, lamentablemente, viene acudiendo en estos últimos tiempos el Ejecutivo*». *La entrada de la inspección en la sede de las empresas*. Quincena Fiscal núm. 1/2022.

⁶¹ Norma que no ha estado exenta de polémica, y cuyas modificaciones que ahora se citan han llegado a ser tachadas de inconstitucionales, en tanto se refiere a un derecho fundamental como es la inviolabilidad del domicilio aun teniendo rango de ley de ordinaria. Vid. BOSCH CHOLBI, J. L. (2021). *La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad*, págs. 44 y ss. Madrid. aedaf.

Según este autor, y en interpretación de la doctrina del TC, la regulación de materias tales como el juez competente, el procedimiento adecuado o el contenido de la resolución habrían debido ser materia de ley orgánica y, en particular, de la LOPJ.

Artículo 113 LGT: “Cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.

La solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada.

Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial.”⁶²

Artículo 8.6 LJCA: “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.

[...]

Los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán también de las autorizaciones para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos aún con carácter previo a su inicio formal cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición.”

Pese a que podría citarse algún precepto más que ha sido objeto de modificaciones⁶³, los anteriores son lo suficientemente ilustrativos para comprobar cómo el legislador ha actuado tanto en materia sustantiva como procesal en aras de dotar de cobertura legal al patrón de funcionamiento que venía siendo seguido por la AEAT, y reprochado al momento de las reformas hasta en dos ocasiones por el Tribunal Supremo. Ello no obstante, no parece que la Sala Tercera haya compartido hasta la fecha el parecer del legislador, como se desprende de la STS 1163/2021, de 23 de septiembre⁶⁴, que al resolver un caso sustancialmente idéntico a los que motivaron las SSTS de 2019 y 2020 se limita a hacer una remisión a esta última resolución, dando por buenas las consideraciones allí hechas acerca de la ineludible necesidad de apertura previa de procedimiento inspector como prerequisite para la ejecución de una entrada y

⁶² En negrita, tanto en este precepto como en el siguiente, se identifican las disposiciones de nueva planta añadidas por la Ley 11/2021, que no se encontraban presentes a la fecha de publicación de las SSTS 1343/2019 y 1231/2020.

⁶³ Vid. Artículo 142 LGT.

⁶⁴ Estando ya vigente, por tanto, la Ley 11/2021, cuya entrada en vigor se produjo el día 11 de julio de 2021.

registro en domicilio constitucionalmente protegido, evidenciando la inidoneidad de las modificaciones legales para la salvedad de este requisito, como pretendía el legislador⁶⁵.

Asimismo, podría citarse en último lugar el ATS de 17 de noviembre de 2021, por el que se admite el recurso de casación interpuesto por una entidad mercantil, y que con ocasión del estudio del interés casacional concurrente vuelve a remitirse a las Sentencias antes analizadas y afirma que *“La autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado”*, luego debe concluirse que esta es la actual posición del Tribunal Supremo al respecto, la cual no se ha visto afectada, aparentemente, por las reformas de la Ley 11/2021.

De hecho, al hilo de esta conclusión resultan especialmente significativas las palabras del Magistrado ponente de las SSTs de 1 de octubre de 2020 y 23 de septiembre de 2021, Francisco José Navarro Sanchís, según el cual: *“La nueva ley es una especie de trampa dialéctica que no arregla las cosas. La ley no tapa todos los huecos que la jurisprudencia ha puesto de manifiesto, es de una evidencia notable”*⁶⁶.

Ahora bien, sin perjuicio de todo lo anterior, debe apuntarse que no es lo mismo eludir la apertura del procedimiento -que, como se ha visto, no está permitido- que no anunciar la visita; esto es, no indicar exactamente al contribuyente el día y hora en que se sustanciarán las actuaciones inspectoras. Esto último sí será admisible, si bien solo en situaciones *“de rigurosa excepcionalidad”*, y debiendo constar *“expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto”*, en términos de la STS 1231/2020, de 1 de octubre, que toma como base para esta decisión lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en su Auto 129/1990, de 26 de marzo, cuyo principal argumento en esta materia es que de aceptar la tesis contraria -la obligatoriedad de anunciar la visita- *“la eficacia de la actuación de la Administración tributaria [...] podría*

⁶⁵ Intención esta que es manifestada expresamente en la Exposición de motivos, en su apartado XI, que dice: *“A la luz de la última doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, se incluyen algunas modificaciones [...] que, sin afectar al contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ni a las garantías de control judicial, clarifican el régimen de autorización judicial de entrada en el domicilio del obligado tributario o la obligada tributaria que haya sido solicitada por la Administración tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos”*.

Pese a esta declaración de intenciones, no parece que haya compartido dicha conclusión el Tribunal Supremo, bajo cuya interpretación las modificaciones introducidas ni son suficientes para dicha clarificación del régimen de autorización judicial, ni es cierto que no haya afectación al derecho fundamental a la inviolabilidad domiciliaria. No deja de ser sorprendente, además, que el párrafo reproducido aluda a la solicitud de entrada y registro *“en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos”*, cuando lo que se pretende es, precisamente, obviar las exigencias procedimentales que fijan la ley y la jurisprudencia.

⁶⁶ Palabras pronunciadas con ocasión del XXXI Congreso de Inspectores de Hacienda del Estado.

frustrase injustificadamente, si la investigación de la Inspección de los Tributos [...] hubiera de aplazarse aun estando provista de una autorización judicial”.

3.2.1. Implicaciones en materia competencial.

Con ocasión de la cuestión que acaba de ser analizada, se podrían añadir a su vez algunos comentarios o conclusiones que se siguen en referencia a la competencia de los Jueces y Tribunales, en relación no a la determinación de cuál es el órgano judicial encargado de conocer de la cuestión⁶⁷, sino a la concurrencia de los presupuestos necesarios para que la autoridad pertinente (los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo) pueda ejercer las funciones que le son encomendadas.

Habría de hacerse aquí mención del conocido principio de justicia rogada, que indudablemente opera también en la jurisdicción contencioso-administrativa⁶⁸. La solicitud de entrada y registro domiciliario habrá de ser planteada por la Administración a un juez, y ello habrá de hacerse necesariamente en el contexto de un procedimiento de inspección, como acabamos de ver. O lo que es lo mismo, haciendo una interpretación análoga en la línea de la realizada por el Tribunal Supremo, en ausencia de procedimiento no cabe admitir que la Administración esté legitimada para elevar la referida solicitud, y en consecuencia, el juez al que le sea presentada “*se vería privado de su propia competencia, dirigida a la ejecución de un acto*”, en palabras de la STS de 23 de septiembre de 2021, que ahonda en la cuestión al afirmar que: “*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 pesquisa tributarias, por falta de competencia*”.

3.3. Expresión y motivación de la finalidad de la entrada.

En realidad, este tercer requisito o característica que ahora citamos no deja de ser una nueva manifestación del ya mencionado principio dispositivo (o de justicia rogada) del proceso, puesto que viene a decir, como así indica el Tribunal Supremo en Sentencia de octubre de 2019, que en la solicitud de la Administración tributaria habrá de constar “*la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a llevar a cabo, la justificación y prueba de su*

⁶⁷ Cuestión sobre la cual ya se ha hecho un breve acercamiento en el presente trabajo. Vid. Apartado 2.3.

⁶⁸ En virtud del artículo 33.1 LJCA, que dispone: “*Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición*”.

necesidad, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, [...] y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas”.

Por tanto, lo que el juzgador viene a hacer -y reitera en 2020 y 2021- es recordar a la Administración que toda decisión que se inste de un juez habrá de venir precedida de una estricta motivación fáctica y jurídica, tanto más cuando entre los intereses involucrados se encuentren derechos fundamentales contemplados en la Constitución, como es el caso aquí.

La clave residirá, por tanto, en la determinación de cuándo concurre dicha justificación que avale la concesión de la autorización, para lo cual el Tribunal Supremo ha recurrido a la clásica figura del denominado triple juicio de proporcionalidad, que viene a resumirse en lo siguiente⁶⁹:

3.3.1. Idoneidad de la medida. Este primer requisito exige que la medida sea útil para la consecución de los objetivos perseguidos por la Inspección de los Tributos, como es lógico, puesto que de lo contrario se estaría corriendo el riesgo de que el órgano judicial consintiera el menoscabo de un derecho fundamental en vano, sin que la autoridad administrativa obtuviera a cambio un resultado beneficioso para el interés de carácter público que, en principio, persigue. En otras palabras, constituye el primer y más rudimentario filtro del triple juicio⁷⁰, una suerte de mero juicio de eficacia, obviando por el momento la eficiencia (o, en un contexto jurídico-tributario, la afectación a otros derechos y la ponderación entre los mismos) de lo que se propone.

3.3.2. Necesidad de la medida. Se dice que concurre la necesidad de una medida en ausencia de otra alternativa igualmente eficaz y menos problemática; esto es, en las palabras del Tribunal Supremo en 2021, la necesidad de la medida dependerá de *“la constatación de que tal actuación es el único medio apto para obtener el fin legítimo perseguido por la Administración”*, y supondrá *“que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende”*.

⁶⁹ Téngase en cuenta que esta será una enunciación genérica de lo que, en abstracto, significa el triple juicio y cada uno de sus elementos, si bien resulta prácticamente imposible dictar unas normas genéricas al respecto, sino que en cada caso habrá que descender al terreno de la práctica, estudiar minuciosamente los detalles fácticos, y determinar consecuentemente si la solicitud de entrada propuesta es, en definitiva, idónea, necesaria y proporcional.

⁷⁰ O, en otros términos, *“el primer canon para precisar la proporcionalidad de una medida es que esta sea susceptible de alcanzar el objetivo perseguido con ella”*. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL, Conferencia trilateral España, Italia, Portugal, Roma, 24 a 27 de octubre de 2013, p.16.

El Tribunal Supremo ha entendido que este segundo nivel del triple juicio “*resulta especialmente relevante*”, como se desprende del hecho de que en la primera de las resoluciones comentadas, la de 2019, se citara su inobservancia como una de las causas por las cuales fallaba en contra de la AEAT. En particular, apunta la Sentencia que “*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*”.

Es decir, siendo idónea la medida propuesta, se ve rechazada por el hecho de que existía otra de carácter alternativo, y que habría resultado menos problemática para el contribuyente. De esta forma, además, parece estar construyéndose (o intentándolo) prácticamente una obligación de la Administración de tratar de solventar sus pesquisas por medio de la colaboración con los afectados de las mismas, al deber dirigirse en primer término a ellos y tratar de obtener por esta vía cualquier información que estimen oportuna y necesaria, y cerrando la vía judicial en tanto en cuanto no se satisfaga este trámite previo.

En similares términos, e igualmente siguiendo una posición jurisprudencial especialmente restrictiva, se han pronunciado determinados órganos judiciales supranacionales, como el TEDH, que en Sentencia de 9 de octubre de 2003 (Caso *Slivenko contra Letonia*), ha dictaminado que la entrada domiciliaria habrá de ser considerada en todo caso excepcional, y debiendo ocurrir únicamente cuando exista una “*necesidad imperiosa*”.

La exigencia de necesidad de la medida ha de ponerse en relación, a su vez, con el denominado principio de subsidiariedad, con el que guarda una estrecha relación y que refuerza su posición, en tanto viene a exigir y reiterar la idea de que la entrada y registro habrá de ser el último recurso del que haga uso la Administración, únicamente cuando haya constatado la imposibilidad de obtener la información precisa por otra vía. Lo cual por otra parte resulta del todo razonable, teniendo en cuenta que son pocas las alternativas de actuación inspectora tributaria que podrían llegar a generar un resultado tan gravoso como es la limitación de un derecho fundamental del contribuyente.

Ahora bien, debe entenderse que la subsidiariedad opera en relación a la propia actividad inspectora en sí, y no en lo que se refiere a la solicitud. Esto es, como acabamos de decir, la entrada y registro habrá de ser la última vía a la que recurra la Administración, pero si esta es procedente, el requerimiento a la autoridad judicial será una *vía alternativa*, que no subsidiaria, a la de recabar el consentimiento del afectado. En este sentido, algunos autores han afirmado

que del “*tenor literal del art. 18.2 [...] no se desprende, en modo alguno, ningún tipo de exigencia que venga a condicionar la eficacia conferida a la autorización judicial, otorgándole por el contrario a ésta, a través del empleo de una fórmula alternativa, idéntico valor que al consentimiento del titular del domicilio*”⁷¹. Idéntico parecer ha manifestado en este ámbito el Tribunal Constitucional, en Auto de 26 de marzo de 1990⁷², por lo que la conclusión alcanzada se puede considerar pacífica. Huelga decir, por tanto, que también sería válido presentar la solicitud al juez tras ser denegado el consentimiento del titular del domicilio, si bien ello implicaría evidentes riesgos como consecuencia de la demora que supondría, durante la cual podría el contribuyente llevar a cabo acciones tendentes a frustrar la finalidad perseguida de obtención de información.

3.3.3. Proporcionalidad en sentido estricto de la medida. Por último, la tercera condición que habrá de satisfacer será que la medida sea proporcional en sentido estricto, lo cual exigirá una pormenorizada identificación de cada uno de los intereses y derechos que se vean involucrados y afectados, con objeto de ponderar los beneficios que se derivan del ejercicio de la entrada y registro en relación con el sacrificio que supone para el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio del contribuyente que sufre la inspección.

En la misma línea, la doctrina se ha referido al juicio de proporcionalidad en sentido estricto afirmando que consiste en la evaluación o análisis de una determinada medida “*atendiendo su grado de injerencia en un ámbito protegido así como el carácter y alcance del sacrificio que impone sobre los derechos o intereses afectados*”⁷³.

En cualquier caso, salta a la vista la especial complejidad que esta última fase del triple juicio reviste, tanto más aún en un supuesto de hecho como el que nos ocupa, puesto que exige ponderar intereses de distinta índole: colectiva, como sería el interés de la AEAT por obtener información de los contribuyentes tendente a reducir el fraude tributario y maximizar la recaudación pública, e individual, en el caso del contribuyente que ve menoscabado el derecho que ostenta sobre su vivienda.

⁷¹ Vid. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007). *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, pág. 233 y ss.. Madrid. La Ley.

⁷² Dice el citado Auto: “*De no ser así, el propio texto constitucional habría modulado de algún modo la eficacia habilitante de la autorización Judicial o, al menos, no se la habría atribuido, como se sigue de la fórmula alternativa que el art. 18.2 utilizada, en idéntico grado en que se la ha atribuido al consentimiento del titular del domicilio*”.

⁷³ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL, Conferencia trilateral, op. cit.

3.4. Indicios o pruebas que justifican la entrada y registro.

En alusión a lo anterior, si venimos diciendo que la solicitud presentada por la Administración habrá de estar debidamente motivada y justificada, y que la misma solo admitirá su concesión por parte del juez cuando supere el triple juicio antes examinado, cobra una importancia capital la determinación de aquellos argumentos que puedan ser considerados suficientes y adecuados.

Sobre esta cuestión se pronunció el Tribunal Supremo en 2020⁷⁴, habiendo sentado jurisprudencia en la materia en el sentido de concluir que no es suficiente que la Administración arguya que las liquidaciones tributarias de un contribuyente son inferiores a lo que cabría esperar razonablemente (en este caso, al tratarse de una persona jurídica, por debajo de la media del sector en que desarrollaba su actividad principal).

En realidad, lo sorprendente es que las instancias judiciales previas al Tribunal Supremo no repararan en este hecho, o no le dieran la necesaria importancia, puesto que admitir el argumento de la Administración tributaria supondría incurrir en “*una especie de presunción iuris et de iure de fraude fiscal*”, lo cual resulta lógicamente inadmisibile, puesto que sería tanto como dar carta blanca a la Administración para acometer directamente una de sus actividades inspectoras más gravosas contra prácticamente cualquier contribuyente que no arroje los resultados que serían previsibles en su sector profesional. Esto último es lo que el Alto Tribunal, a la vez que prohíbe, ha denominado “*corazonada o presentimiento*” de la Administración.

Completando este concepto, a similares conclusiones se llegaría cuando la base fáctica en la que se apoyen los solicitantes sea “*información meramente fragmentaria, nacida de la proyección de datos genéricos obrantes en documentos o cuadros estadísticos*”⁷⁵. Es decir, tratándose de simple información estadística que, de por sí, no implica necesariamente la concurrencia de ninguna clase de ilícito fiscal -administrativo o penal-, no será suficientemente relevante a efectos de motivación, y el juez habrá de denegar la solicitud.

La última posibilidad a la que se refiere la Sala es la remisión por parte de la Administración como argumento motivador a la proporción de pagos efectuados en metálico y mediante tarjeta, que en realidad no vuelve a ser más que “*otra presunción de carácter*

⁷⁴ Poniendo la situación en contexto, el supuesto de hecho del que traía causa la STS de 1 de octubre de 2020 era el de una empresa que, en el período 2013 a 2015, presentaba unos resultados empresariales y tributarios inferiores a la media de su sector.

⁷⁵ Tanto más cuando dicha información sea de manejo interno de la Inspección de los Tributos y no se encuentre publicada, luego no quepa contrastar ni su veracidad ni la metodología empleada para su obtención.

comparativo o estadístico que no singulariza el caso concreto ni atiende a eventuales posibilidades distintas del fraude”, puesto que en realidad no consiste más que en aducir que podría haber un fraude fiscal por el mero hecho de que un determinado contribuyente recurra al dinero en efectivo con mayor asiduidad que otros sujetos con características similares, lo cual no deja de ser una nueva “corazonada” o sospecha sin fundamento suficiente.

En definitiva, pese a que la casuística es inmensa y resulta imposible que la jurisprudencia se pronuncie acerca de todas y cada una de las situaciones que son dables, con lo apuntado hasta ahora existe una base suficiente para sentar, con carácter general, que no será admisible aquella solicitud de entrada y registro que vaya acompañada por una motivación vaga y genérica, que ni resulte objetivable ni evidencie a priori y de forma creíble un posible fraude fiscal.

Habiendo hecho el Tribunal Supremo esta suerte de delimitación negativa de la información que podría servir de base a una entrada y registro, queda por ver cuál es la reacción de la Administración y cómo -si es que lo hace- adapta sus procedimientos y solicitudes a las exigencias jurisprudenciales, de forma que cuando sus actividades inspectoras, previsiblemente, lleguen a los tribunales, estos puedan pronunciarse esta vez en sentido positivo, y arrojar luz sobre cuáles son los indicios que, efectivamente, podrán habilitar al juez para otorgar la entrada.

Cuestión distinta a la anterior, no obstante, sería que se desee efectuar la entrada y registro precisamente para hallar información ignorada por la autoridad y que pueda evidenciar algún tipo de fraude. Es lo que se ha denominado “*entrada con fines prospectivos*”, que no queda permitida en ningún caso, como resulta lógico, toda vez que supondría una extralimitación administrativa aun mayor; o, en otras palabras, si se ha concluido que no es admisible una entrada y registro apoyados en una evidencia débil e insuficiente, tanto menos lo será una en la que ni tan siquiera se cuenta con dicha evidencia, sino que pretende ser hallada en el domicilio del investigado. En realidad, cabría remitirse aquí una vez más al triple juicio, puesto que salta a la vista que nos encontraríamos con un problema de necesidad de medida, que pese a ser idónea, cuenta con alternativas menos gravosas y susceptibles de generar idénticos resultados.

3.5. Facultades del juez.

Todo lo comentado hasta el momento vendría a ser, a grandes rasgos, el conjunto de requisitos a tener en cuenta por el juez competente a la hora de fallar a favor o en contra del solicitante, esto es, de permitir o no a la Administración efectuar la entrada y registro.

A este respecto coinciden las tres resoluciones estudiadas en apuntar que en el momento de la solicitud no estamos todavía ante un “juez del proceso”, es decir, encargado de velar por la legalidad de la actuación administrativa necesitada de ejecución, sino ante un “juez de garantías”, cuya misión es precisamente ponderar los distintos intereses y conflictos que hay en juego, en base a los criterios que se han venido comentado, y decidir en base a ello. Como ha afirmado el Tribunal Constitucional, “*no se somete a su juicio una valoración de la acción de la Administración, pero sí la necesidad justificada de la penetración en el domicilio de una persona*”⁷⁶.

Lógicamente, si se viene incidiendo en la necesidad de que la solicitud esté debidamente motivada dado el especial valor de los derechos en juego, otro tanto podría decirse acerca del propio auto emitido por el juez, que habrá de expresar justificadamente los motivos del fallo⁷⁷. Así lo ha entendido igualmente la doctrina, habiendo afirmado que la función del órgano judicial será “*realizar una correcta ponderación de los intereses en juego, a partir del correspondiente juicio de proporcionalidad, que deberá quedar plasmado en una motivación adecuada de la restricción del derecho fundamental protegido*”⁷⁸.

El propio Tribunal Supremo se ha encargado de recordar esta obligación al juez *a quo*, indicando que pese a no ser el juzgador del fondo del asunto, le corresponde poner en entredicho todas las afirmaciones y pruebas presentadas por la Administración, no pudiendo dar nada de lo presentado por supuesto, bajo riesgo de que “*el auto de autorización sea una especie de nihil obstat, de respaldo rutinario y complaciente*” (STS de 23 de septiembre de 2021, Fundamento Jurídico Segundo).

No es esta, lógicamente, la intención del legislador constitucional, en cuyo caso no habría previsto la necesaria intervención judicial y su ponderación de intereses si pretendiera que la misma no fuera más que un mero formalismo. No obstante, esto es lo que ha venido ocurriendo en la realidad práctica con frecuencia⁷⁹, de ahí que se haya advertido que tal comportamiento podría llegar a suponer que “*el afectado por unas actuaciones de la Administración tributaria*

⁷⁶ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero, Fundamento Jurídico Segundo.

⁷⁷ En realidad, dicha exigencia no viene a ser más que una reiteración, a efectos de recordatorio por su relevancia, de la norma general prevista en el artículo 248.2 LOPJ: “*Los autos serán siempre fundados y contendrán en párrafos separados y numerados los hechos y los razonamientos jurídicos y, por último, la parte dispositiva*”.

⁷⁸ Vid. SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (2022). De nuevo ante el derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿El Tribunal Supremo sienta Jurisprudencia? (STS de 23 de septiembre de 2021). *Quincena Fiscal*, núm. 3/2022.

⁷⁹ Prueba de ello es que las tres Sentencias analizadas, de 2019, 2020 y 2021, presentan el mismo fallo: la anulación tanto del auto de autorización de entrada original, como de la posterior Sentencia del correspondiente TSJ recaída en apelación (en los tres casos, los TSJ ratificaron el auto), precisamente por falta de motivación.

se encuentra en una situación más desfavorable y gravosa para el disfrute pleno de ese derecho que la que ocupa el encausado en una instrucción penal, para el caso en que se solicite y autorice la entrada en su domicilio”.

Debe añadirse no obstante que, siendo claro que el juez está obligado a tomar una decisión motivada y no meramente limitarse a conceder lo que la Administración solicita, una cuestión que suscita más dudas es el plazo en que debe proceder a ello, toda vez que nada dice al respecto la legislación procesal. Siendo evidente que la entrada no podrá acometerse hasta contar con un auto que la avale⁸⁰ -y considerando el riesgo que supone toda demora-, la celeridad y brevedad de los plazos se eleva en un objetivo fundamental. Partiendo de esta base, y siguiendo a autores como ÁLVAREZ MARTÍNEZ⁸¹, dicha cuestión habría de responderse apelando a la necesidad de un plazo “razonablemente breve”, que podría cifrarse entre aproximadamente cuarenta y ocho y noventa y seis horas desde la formulación de la petición, salvo cuando concurren hechos excepcionales que lo impidan, como podría ser la concesión de audiencia al titular del domicilio⁸².

3.6. Consecuencias de la eventual anulación del auto que autoriza la entrada y registro.

Una vez se han estudiado el conjunto de requisitos y formalidades que resultan exigibles para que la autoridad judicial autorice una entrada domiciliaria solicitada por la AEAT, se plantea a modo de conclusión la cuestión de qué ocurre cuando la autorización es otorgada -y la entrada ejecutada- y con posterioridad se anula el auto de instancia en sede de apelación, en cuyo caso la Administración dispondría de una información a la que, en realidad, no tenía derecho a acceder.

En primer lugar a este respecto, se ha llegado a plantear la posibilidad de que pudiera considerarse que la Administración hubiera actuado en vía de hecho⁸³, toda vez que el auto

⁸⁰ Vid. STC de 20 de diciembre de 1999: “*el único requisito necesario y suficiente por sí mismo para dotar de licitud constitucional a una entrada y registro de un domicilio, que no sea el consentimiento expreso de quien la ocupa o la flagrancia del delito, es la existencia de una resolución judicial que con antelación lo mande o lo autorice*”.

⁸¹ Op. cit. Pág. 294 y ss. El autor se apoya para alcanzar estas conclusiones en antiguos cuerpos legales ya derogados, como la LGT de 1963 (que exigía una respuesta judicial en 24 horas) o la Ley de Defensa de la Competencia de 1989 (que ampliaba dicho plazo a 48 horas), así como en las críticas doctrinales vertidas al respecto por la excesiva brevedad prevista.

⁸² Que, como ya se analizó, no es un requisito ineludible. Vid. Apartado 3.1 del presente trabajo.

⁸³ No existe una definición legal del concepto de vía de hecho, pero se puede definir la misma por contraposición a la “vía de derecho”, en palabras del Tribunal Constitucional en su Sentencia 160/1991, de 18 de julio, “*como una pura actuación material no amparada siquiera aparentemente por una cobertura jurídica*”.

original quedara anulado⁸⁴. No obstante, no parece que esta posibilidad vaya a tener mayor recorrido en los Tribunales, después de que el Tribunal Supremo haya afirmado en su Sentencia 1174/2021, de 27 de septiembre, que “*la actuación de la AEAT no puede calificarse, en rigor, de vía de hecho*”.

Dicha conclusión resulta lógica, puesto que en los supuestos fácticos que estamos manejando la AEAT venía ciñéndose a las exigencias legales, en virtud de las cuales debía solicitar la autorización oportuna al juez de lo contencioso-administrativo; debe entenderse lo anterior no obstante, como hemos venido analizando, sin perjuicio de que la legislación aplicable presentara claras deficiencias (de ahí las reformas legales introducidas) o que los Jueces vinieran concediendo las solicitudes presentadas de forma sistemática, sin el necesario juicio crítico de los elementos que deben concurrir (de ahí la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo que se ha analizado). No obstante, esto último escapa al control de la Administración, que debe limitarse a actuar por los cauces legalmente previstos, sin que le sea imputable la falta de motivación, en su caso, del auto dictado como respuesta a su requerimiento⁸⁵.

Ahora bien, el descartar la vía de hecho no implica que la entrada domiciliaria sea ajustada a Derecho cuando el auto en virtud del cual se procedió no sea válido, puesto que la autorización judicial, sigue argumentando el TS, “*no puede ser configurada como un requisito de perfeccionamiento sucesivo, ni menos aún susceptible de subsanación a posteriori*”⁸⁶. En consecuencia, puede afirmarse que no será admisible una entrada precedida de una autorización judicial declarada no válida, en atención al “*blindaje constitucional*” del derecho a la inviolabilidad del domicilio, que solo puede ceder ante “*la única llave constitucionalmente*

⁸⁴ Lo cual no deja de ser consecuencia del hecho, antes mencionado, de que la interposición de recurso de apelación solo lleva aparejado el efecto devolutivo, pero no suspensivo de la ejecución de la entrada autorizada por el auto. Esta problemática podría resolverse si dicha ejecución estuviera condicionada a la confirmación del auto por parte del Tribunal Superior de Justicia correspondiente, si bien no ha sido esta la dirección elegida por el legislador, probablemente por la necesidad de acortar los plazos en esta materia.

⁸⁵ Como dice la citada STS 1174/2021, de 27 de septiembre, “*si un auto de autorización de entrada en domicilio adolece de alguna deficiencia conducente a su anulación, ello es siempre -por definición- imputable al Juez que lo ha dictado*”. No obstante, añade a renglón seguido -de forma ciertamente llamativa- que si la Administración considera que la autorización está insuficientemente motivada, “*lo diligente sería, antes de hacer uso de ella, hacerle ver la posible deficiencia al Juez*”.

⁸⁶ El Tribunal incluye una referencia a la inadmisibilidad de la subsanación a posteriori como respuesta al hecho de que, en el caso de autos, el TSJ de la Rioja había instado en Sentencia de 7 de junio de 2019 al juez contencioso a dictar un nuevo auto para subsanar la insuficiente motivación del original en el que concedía a la Administración la entrada solicitada y ya ejecutada, de forma que la misma pasaría a ser válida a todos los efectos. Ello se debe a que el TSJ declaró la “*nulidad limitada*” del auto, con respecto a lo cual afirma el TS que es “*cuanto menos dudoso que un auto de autorización de entrada en domicilio pueda ser anulado sólo en parte*”. En todo caso, este requerimiento judicial de dictado de una nueva resolución es catalogada de “*inusual*”, y no parece ser admitida por el Alto Tribunal.

idónea”. De lo contrario, si se admitiera la validez de las entradas que traigan causa de autos insuficientemente motivados y/o subsanados a posteriori, se podría “*abrir la puerta a graves abusos*”, a juicio del Tribunal Supremo.

En definitiva, la conclusión será que la anulación del auto de autorización producirá efectos *ex tunc*⁸⁷, y esto con independencia de que la anulación responda a la ausencia de motivación (aun cuando se hubiera ordenado al juez que dictara otro auto con la motivación necesaria) o de los presupuestos exigibles para la concesión de la autorización. Consecuentemente, la AEAT quedará obligada a la devolución de los documentos, soportes informáticos y demás efectos que fueran incautados. En suma, el objetivo del Tribunal Supremo parece querer desvincular el debate acerca de a quién corresponde -juez o Administración- la responsabilidad y subsanación de las deficiencias procedimentales que rodean a la entrada y registro del esencial mandato constitucional de protección del contribuyente y titular del domicilio, que debe ver amparada judicialmente la inviolabilidad de su domicilio con independencia de las discusiones doctrinales, jurisprudenciales y legislativas que se eleven al respecto.

Cuestión distinta a la anterior es que, aunque la Administración deba devolver al contribuyente la documentación incautada, cabe presumir más allá de toda duda que previamente a ello se encargará de analizar y, en su caso, obtener copia de todo aquello que pueda resultar útil a efectos de inspección y recaudación para emplearlo en una posterior liquidación, puesto que su valor probatorio no queda prejuzgado por la anulación del auto de autorización⁸⁸. Sin embargo, no entra a resolver esta cuestión la STS de 27 de septiembre de 2021, por no estar comprendida en el objeto de interés casacional, emplazando para ello al “*procedimiento administrativo o jurisdiccional en que se intente hacer valer tal medio de prueba*”. Estaba previsto que el TS resolviera esta cuestión tras la admisión de recurso de casación que versaba sobre esta materia, mediante ATS de 16 de enero de 2020, si bien dicho pronunciamiento no llegará a producirse por desistimiento de las partes, de forma que la respuesta a esta cuestión queda en el aire mientras tanto.

⁸⁷ De ser sus efectos *ex nunc*, como defendía la Abogacía del Estado en el proceso conducente a la STS 1174/2021, la anulación desplegaría únicamente sus efectos desde el momento en que recayera sentencia en segunda instancia, y por tanto no tendría consecuencia alguna sobre la ejecución material de la entrada, efectuada normalmente con anterioridad a dicho momento.

⁸⁸ Vid. STC 97/2019, de 16 de julio, sobre la denominada *lista Falciani*.

4. EJECUCIÓN DE LA ENTRADA Y REGISTRO DEL DOMICILIO POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS.

Llegados a este punto, se han perfilado a grandes rasgos cuestiones tales como el contenido y extensión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y los espacios que están amparados por su protección y los que no, así como las circunstancias constitucionalmente previstas en las que cabe que la AEAT haga acto de presencia en el domicilio de un contribuyente, con especial detenimiento en la posibilidad de que ello se haga por medio de autorización judicial. No obstante, todo lo anterior debe descender desde el plano estrictamente teórico al de la práctica, en el momento en que efectivamente se ejecuta la entrada y registro, que debe ser llevada a cabo de una determinada forma y cumpliendo ciertos requisitos y formalidades con objeto de materializar y dar cumplimiento a las exigencias dictadas por el legislador y por los tribunales.

En este contexto, algunas de las cuestiones cuyo análisis presenta un mayor interés son las siguientes.

4.1. Presencia del Letrado de la Administración de Justicia.

Una cuestión que entraña particular interés e importancia es la de la presencia física o no del Letrado de la Administración de Justicia en el domicilio registrado por la AEAT, en sus funciones de ejercicio de la fe pública judicial⁸⁹. Solo tiene sentido plantearse esta posibilidad, debe puntualizarse, cuando la entrada y registro se hagan bajo el amparo de la autorización de un juez, y no cuando medie el consentimiento del titular, lógicamente, puesto que en este último caso no se está produciendo ningún acto con trascendencia procesal a efectos de la autoridad judicial.

Pues bien, pese al interés del asunto, nos encontramos, como viene siendo habitual, con el silencio de la ley al respecto, que no se pronuncia ni en sentido favorable ni desfavorable con respecto a esta posibilidad. No obstante, este silencio es particularmente significativo, puesto que en ausencia de jurisprudencia asentada exigiendo lo contrario⁹⁰, parece concluirse que la

⁸⁹ Véase, respecto a la importancia de estos funcionarios judiciales y las funciones por ellos desarrolladas cuya mención resulta relevante a los efectos considerados, el artículo 453.1 LOPJ: *“Corresponde a los Letrados de la Administración de Justicia, con exclusividad y plenitud, el ejercicio de la fe pública judicial. En el ejercicio de esta función, dejarán constancia fehaciente de la realización de actos procesales en el Tribunal o ante éste y de la producción de hechos con trascendencia procesal mediante las oportunas actas y diligencias”*.

⁹⁰ A diferencia, por ejemplo, de los requisitos de la autorización judicial que se analizaban en el epígrafe anterior, que pese a no ser dispuestos por ley, son igualmente de obligada observancia en cumplimiento de lo dispuesto por el Tribunal Supremo en sus pronunciamientos. Ello no obsta para que, aun así, los tribunales hayan manifestado lo indeseable del vacío legal en esta cuestión, así como lo anómalo de la ausencia del Letrado de la

entrada y registro domiciliario con autorización judicial no debe estar asistida por el Letrado de la Administración de Justicia, sino que es suficiente con la presencia de los funcionarios de la AEAT competentes al efecto⁹¹.

Esto último sería, al menos, la interpretación más evidente que se podría extraer de la falta de previsión legal. Aun así, hay autores que apuntan en sentido contrario y consideran que, incluso con el actual marco regulador, es preceptiva la presencia de la citada figura judicial en los reconocimientos domiciliarios ejecutados por la Inspección Tributaria. En esta línea se sitúa SESMA SÁNCHEZ⁹², al afirmar que “*si el registro domiciliario se realiza previa autorización judicial son necesarios requisitos formales y procedimentales tales como la autorización por el juez competente, la presencia del secretario judicial⁹³ durante el registro [...]*”.

De forma similar se expresa, entre otros⁹⁴, PALACIOS ARROYO, según el cual, “*En el art. 569.4 LECr se establece la obligatoriedad de la presencia del Secretario Judicial en la entrada y registro domiciliario. A partir de aquí, y dado el carácter judicial de la entrada y reconocimiento de domicilio efectuadas por la Inspección de los Tributos, hay que reconocer el carácter obligatorio de la presencia de Secretario en este tipo de actuaciones*”⁹⁵.

Administración de Justicia en estas actuaciones de la AEAT, dando a entender que sería conveniente una modificación por parte del legislador en esta materia. En este sentido es particularmente clara en sus términos la STS 1231/2020, en su Fundamento Jurídico Segundo, al afirmar lo siguiente: “*Se echa de menos, en la parca e insuficiente regulación legal, que se trate del único acto procesal del juez que se ejecuta por la Administración - no por el órgano judicial-, y sin la presencia del fedatario público judicial, ahora Letrado de la Administración de Justicia*”.

⁹¹ En esta línea parece apuntar el ATC de 18 de junio de 1990, y en base a dicha resolución, también autores como ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007), entendiendo que no son aplicables en este caso las exigencias de la LECrim.

Más recientemente, y refiriéndose ya estrictamente a la vigente Ley General Tributaria, llega a la misma conclusión la STSJ del País Vasco de 15 de marzo de 2017, según la cual: “*[...] se trata de una entrada autorizada por un Juez de lo Contencioso-Administrativo al amparo de lo dispuesto en los artículos 8.6 LJCA, 91.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial y 113 LGT, no existiendo, en consecuencia, base normativa alguna que justifique la exigencia de intervención del Letrado de la Administración de Justicia*”.

⁹² Vid. SESMA SÁNCHEZ, B. (2001). La obtención de información tributaria. Pamplona. Aranzadi. El énfasis es nuestro.

⁹³ Nótese que se emplea la nomenclatura “Secretario Judicial”, en vez de “Letrado de la Administración de Justicia”, por ser la obra referenciada anterior en el tiempo (2001) al cambio de denominación del cuerpo, efectuado mediante Ley Orgánica 7/2015. No obstante, en lo sucesivo, el empleo de uno u otro término debe entenderse indiferente a los efectos que interesan en este apartado, por ser idénticas la estructura y funciones de los funcionarios referidos antes y después de la citada reforma.

⁹⁴ Cabría citar a otros autores como ABAJO ANTÓN, L.M (2000) o PEÑA GARBÍN, J.M. (2008), y de igual forma, podría encontrarse apoyo jurisprudencial de forma muy puntual, en resoluciones como la STSJ de Cataluña de 13 de noviembre de 2003, que entiende incursas en causas de nulidad las diligencias prácticas por la AEAT en el domicilio de un contribuyente por no estar debidamente formalizadas ni documentadas, labor que habría de hacerse recaer sobre el Letrado de la Administración de Justicia.

⁹⁵ Cfr. PALACIOS ARROYO, L. F. (1999). La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, N° 199, 1999, págs. 105-152.

Como quiera que sea y sin perjuicio de lo anterior, puede reorientarse la cuestión en el sentido de analizar, precisamente, la conveniencia de una reforma legal al respecto y si sería deseable o positivo, en definitiva, que se previera de forma expresa e indubitada la presencia indispensable del Letrado de la Administración de Justicia en las entradas en domicilio. La pregunta se deriva, en buena medida, del hecho de que sí se prevé este extremo en otros ámbitos, como el penal, al disponer el artículo 569 LECrim lo siguiente:

“El registro se practicará siempre en presencia del Secretario del Juzgado o Tribunal que lo hubiera autorizado, o del Secretario del servicio de guardia que le sustituya, quien levantará acta del resultado, de la diligencia y de sus incidencias y que será firmada por todos los asistentes”.

De la lectura del referido precepto -cuya aplicación se circunscribe a situaciones de orden penal⁹⁶- se deriva lo conveniente de una regulación tan clara y taxativa por cuestiones de seguridad jurídica, que no es predicable de las entradas y registros de carácter tributario. En esta materia, la doctrina parece estar relativamente de acuerdo en reclamar una reforma legislativa, y que la misma sea en el sentido de exigir la presencia del fedatario judicial.

De esta forma, se posiciona favorablemente SEVILLA BERNABÉU⁹⁷ al afirmar que *“resulta necesario que esta cuestión debatida se regule expresamente en el plano tributario, y [...] resultaría conveniente que el Letrado de la Administración de Justicia estuviera presente no solo para verificar la entrada, sino también para controlar su correcta práctica”*. Y continúa posteriormente, añadiendo a mayor énfasis que *“nos atreveríamos a pronosticar que puede que incluso la presencia del Letrado de la Administración de Justicia sirva para prevenir entradas abusivas o desproporcionadas”*.

Por otra parte, puede citarse a BOSCH CHOLBI⁹⁸, en cuyas palabras: *“Aunque, en el ámbito penal, la Ley de Enjuiciamiento Criminal exige, en una entrada o registro domiciliario, la presencia del Secretario Judicial, la Ley 29/1998⁹⁹ nada establece al respecto, cuando sería conveniente su asistencia para garantizar la efectividad del derecho fundamental y asegurar el cumplimiento estricto de lo dispuesto en el Auto judicial”*.

⁹⁶ Cfr. NAVARRO FAURE, A. (2011), op. cit.: *“no parece preceptiva la necesidad de la presencia del secretario judicial, ya que no habiéndolo establecido la ley, la aplicación analógica de la Ley de Enjuiciamiento criminal, es discutible”*. Pág. 47.

⁹⁷ Cfr. SEVILLA BERNABÉU, B. (2021). La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva. *Revista Quincena Fiscal*, págs. 63-85.

⁹⁸ Op. cit.

⁹⁹ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

4.2. Presencia del interesado.

Cuestión anexa a la anterior, pero merecedora de un breve comentario propio, es el carácter preceptivo o no de la presencia del interesado en el momento de efectuar la entrada y registro de su domicilio.

Cuando la entrada se haga mediando consentimiento del titular, es evidente que el mismo estará presente durante el desarrollo de la misma. De igual forma, cuando el consentimiento haya sido prestado por persona distinta al titular pero facultada para ello¹⁰⁰, en tanto se admite la validez del registro, se sigue de ello que en ese concreto supuesto no es necesaria la presencia física del obligado tributario, sin que constituya impedimento alguno para la admisibilidad del registro.

Por su parte, cuando medie autorización judicial la cuestión no resulta tan evidente, toda vez que no parece este un extremo que esté típicamente previsto en el auto dictado por el juez. Siguiendo la tónica habitual, la ley no se pronuncia al respecto¹⁰¹, por lo que debe acudir a la jurisprudencia y a la opinión experta. Así, DELGADO SANCHO, en referencia a las denominadas pruebas ilícitas y pruebas irregulares, advierte en primer lugar que su régimen jurídico “se aplica en todos los órdenes jurisdiccionales, si bien para determinar la ilegalidad de una prueba determinada¹⁰² habrá que acudir a las normas procedimentales del respectivo orden jurisdiccional”¹⁰³, y a continuación cita al Tribunal Constitucional en su Sentencia 219/2006, de 3 de julio, según la cual:

¹⁰⁰ Vid. Apartado 2.1.1. *Personas facultadas para la prestación del consentimiento.*

¹⁰¹ Una vez más, al contrario de lo que sucede en los registros domiciliarios de ámbito penal. El ya citado artículo 569 LECrim dispone al respecto, de forma particularmente garantista, lo siguiente:

“El registro se hará a presencia del interesado o de la persona que legítimamente le represente.

Si aquél no fuere habido o no quisiese concurrir ni nombrar representante, se practicará a presencia de un individuo de su familia mayor de edad.

Si no le hubiere, se hará a presencia de dos testigos, vecinos del mismo pueblo.”

Sin perjuicio de que la legislación procesal penal, por lógicos motivos, debe llevar aparejadas unas mayores cautelas y garantías que cualquier otro ámbito del ordenamiento, se echa en falta tal claridad legislativa y seguridad jurídica en el plano tributario. Más aún si tenemos en cuenta que, en otras materias en el ámbito de la inspección tributaria, sí incluye el legislador estas consideraciones; por ejemplo, el artículo 138.2 LGT, de forma limitada al procedimiento de comprobación limitada, que dispone: “El obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados”, así como los artículos 142.3 y 173.3 RGAT, que de forma en buena medida coincidente imponen un deber de asistencia del obligado tributario a las actuaciones inspectoras cuando así lo ordene el órgano de inspección; esto último, no obstante, parece más bien una forma de defender los intereses de la Administración que los derechos del investigado.

¹⁰² En este caso, la información obtenida por la AEAT durante el registro efectuado, hipotéticamente, sin presencia del investigado, circunstancia que habría que analizar si es o no suficiente para determinar la irregularidad o ilicitud de la prueba obtenida.

¹⁰³ Cfr. DELGADO SANCHO, C. (2018). Entrada y registro en el domicilio del contribuyente. *Revista técnica tributaria*, Nº 122, 2018, 37-62.

“aunque ciertas irregularidades procesales en la ejecución de un registro, como la preceptiva presencia del interesado, puedan determinar la falta de valor probatorio [...] ello no impide que el resultado de la diligencia pueda ser incorporado al proceso por vías distintas a la propia acta”.

No obstante, en tanto que dicha sentencia se refiere a una diligencia efectuada en el contexto de un proceso penal -no administrativo- y por parte de la Policía Nacional -no de la AEAT-, es discutible en principio que el citado pronunciamiento sea de aplicación a los efectos que nos interesan. Ahora bien, podría apoyarse ese planteamiento en base a pronunciamientos como el del ATS de 15 de octubre de 2020, que afirma¹⁰⁴:

“Salvo la presencia del Secretario Judicial en la práctica de la entrada y registro llevada a cabo con motivo de una actuación inspectora de la Agencia Tributaria, el Tribunal Constitucional (con cita de la STC 50/1995 del 23 febrero) exige que se cumplan los mismos requisitos que si de una investigación penal se tratara, siendo de aplicación los preceptos de la LECRIM que regulan la entrada y registro. El sometimiento de la facultad inspectora de la Agencia Tributaria a los principios rectores del proceso penal (con ciertos matices) ha sido proclamado por el Tribunal Constitucional en STC 8/06/1981, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado”.

Partiendo de dicho razonamiento, *sensu contrario*, si a la actividad inspectora de la AEAT le son aplicables los mismos requisitos que a una investigación penal en lo que a registros domiciliarios se refiere, ello nos llevaría a la conclusión de que la presencia del interesado tiene carácter preceptivo.

En todo caso, con independencia de las conclusiones que se alcancen, lo que parece claro es que sería deseable que el legislador se pronunciara al respecto e impusiera una solución definida y unívoca. Así lo ha entendido, entre otros, NAVARRO FAURE (2011), al afirmar que *“la regulación de la LGT y del Reglamento resultan excesivamente parcas, debiéndose haber incluido [...] como garantías mínimas que debería recoger la ley, la presencia del interesado o su representante”*¹⁰⁵.

¹⁰⁴ En realidad, lo que hace el citado Auto es reproducir el tenor literal de la Sentencia núm. 31/2019 de la Audiencia Provincial de Pontevedra, que a su vez hace lo propio con respecto a la Sentencia núm. 50/2018 del Juzgado de lo Penal N. 1 de Pontevedra. No obstante, en tanto dicho argumento es mantenido en cada una de las sucesivas resoluciones judiciales, se tiene por confirmado.

¹⁰⁵ Cfr. NAVARRO FAURE, A. (2011). La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad. Crónica tributaria, págs. 39-49.

4.3. Deber de colaboración del contribuyente durante la entrada y registro.

En relación con lo anterior, debe también hacerse una especial referencia a la aplicación que en este caso tiene la genérica figura del deber de colaboración del contribuyente con la Administración tributaria en el transcurso y ejecución de sus actividades inspectoras -la entrada y registro domiciliario, en este caso-. Este deber se ha entendido tradicionalmente como un corolario del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31.1 CE, que *“al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias, para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como potentior persona en una situación de superioridad sobre los contribuyentes”*¹⁰⁶.

Un primer aspecto que podría entenderse comprendido en este deber es la obligación de estar presente en la entrada y registro cuando así lo determine la autoridad competente, materia con respecto a la cual cabe remitirse a las reflexiones hechas en el apartado anterior, así como a los preceptos citados en el mismo, que más allá de lo que se refiere a la presencia del interesado, dicen lo siguiente:

Artículo 142.3 LGT: *“Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración el desarrollo de sus funciones”*.

En reiteración y desarrollo de lo anterior encontramos el artículo 173 RGAT (intitulado *“Obligación de atender a los órganos de inspección”*), que en su apartado 1 reproduce de forma exacta las palabras del anterior precepto, y en su apartado 5 indica algunas de las facultades del personal inspector, tales como exigir la exhibición de objetos, la obtención de fotografías, croquis o planos o la verificación de los sistemas de control interno de la empresa, entre otros. Ello debe ponerse en relación con el artículo 171.1 del mismo texto legal, según el cual:

“1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.

¹⁰⁶ Vid. STC de 26 de abril de 1990, Fundamento Jurídico Noveno.

b) *Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.*

c) *Libros registro establecidos por las normas tributarias.*

d) *Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.*

e) *Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.”.*

En definitiva, siendo las anteriores algunas de las facultades que asisten a la Inspección de los Tributos, y habiendo quedado ya claro que el contribuyente debe colaborar con dicho órgano en el ejercicio de las funciones para las que esté habilitado legalmente, es claro que el titular del domicilio registrado habrá de poner dicha documentación y demás registros de la persona o empresa a disposición del funcionario que los requiera¹⁰⁷.

Pese a que el deber de colaboración es más amplio y no se circunscribe únicamente a esta obligación, resulta evidente que la misma constituye su núcleo esencial, en tanto todo proceso de investigación tributaria se basa fundamentalmente en el soporte documental referente a la actividad económica y/o patrimonial del inspeccionado¹⁰⁸. De ahí que, poniendo el foco en esta cuestión, hayan surgido en ocasiones controversias acerca de su compatibilidad con el derecho a no declarar contra sí mismo, del artículo 24.2 CE¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Conclusión lógica pero que, además, viene dispuesta expresamente en la ley, al disponer el artículo 171.3 RGAT que “*Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1*”.

¹⁰⁸ Esto es cierto, además, tanto si nos referimos a un proceso administrativo como a uno penal referentes a infracciones tributaria; de ahí la marcada relevancia de la cuestión de la aportación documental en el ámbito fiscal, frente a lo que puede suceder en procedimientos penales de delitos de otra naturaleza, o incluso en el plano civil, en los que adquieren una mayor relevancia otros medios de prueba, como la testifical o pericial.

¹⁰⁹ El artículo 24.2 CE proclama este derecho en los siguientes términos: “*Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia*”.

Tanto este derecho como el de no confesarse culpable -ambos de manifestación pasiva- han sido catalogados por el TC como “*derechos instrumentales del genérico derecho de defensa*” (STC 197/1995, de 21 de diciembre), que vienen a significar que “*la carga de la prueba en el proceso penal corresponde a la acusación, sin que pueda hacerse recaer en el acusado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación*” (STC 161/1997, de 2 de octubre). Podría plantearse, a este respecto, la ya recurrente cuestión acerca de si las cautelas previstas por el intérprete constitucional en el ámbito penal son también aplicables en materia fiscal; no obstante, ello podría solventarse acudiendo a los términos en los que se expresa el TEDH, según el cual “*El derecho a no autoincriminarse, en particular presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la 'persona acusada'*” (Sentencia de 3 de mayo de 2001, caso *J.B. c. Suiza*. Traducción de la misma extraída de la STC 54/2015, de 16 de marzo). El hecho de que este pronunciamiento del TEDH recayera sobre un asunto de naturaleza tributaria, así

El debate que se ha suscitado con frecuencia responde al hecho de que la referida obligación a la que está sujeto el contribuyente de entrega de información, cuando la misma contenga señales o pruebas de la comisión de algún ilícito fiscal, es tanto como una exigencia de autoincriminación, contraria a la protección constitucional. Dicha cuestión encuentra una nota de complejidad adicional -en caso de que el obligado tributario sea una persona jurídica- en el hecho de que, con carácter general, las cuentas empresariales son públicas por imperativo legal¹¹⁰. Como quiera que sea, lo cierto es que no encontramos una respuesta claramente definida a la problemática, habiendo afirmado algunos autores que “*en el ámbito tributario el Tribunal Constitucional no ha sido capaz de establecer un equilibrio entre el deber de contribuir y el derecho a no autoinculparse*”¹¹¹, y cuando ha llegado a pronunciarse al respecto, lo ha hecho de forma tal que parece inclinar la balanza en favor de la prevalencia de la obligación de contribuir sobre el derecho a no autoinculparse al indicar, en resumidas cuentas, que no existe un derecho absoluto del contribuyente a reservarse la información económica que, según el criterio de la AEAT, presente relevancia a efectos tributarios¹¹².

4.4. Elemento temporal de la entrada y registro.

El momento en que se ejecutan de forma efectiva las actuaciones de inspección, y entre ellas el registro domiciliario, no es una cuestión baladí, como demuestra el hecho de que el legislador haya decidido abordarla de forma específica, al menos en determinados supuestos, si bien no parece quedar clara su aplicabilidad al caso que aquí que estamos analizando, es decir, el del domicilio constitucionalmente protegido.

Así, disponen los artículos 152 LGT y 182 RGAT que las actuaciones que se desarrollen “*en oficinas públicas*” o “*en los locales del interesado*” se llevarán a cabo dentro de las horas

como su posterior adopción por parte del TC en diversas sentencias, despeja cualquier duda que pudiera surgir acerca de su aplicabilidad.

¹¹⁰ Ello es así en virtud del artículo 279.1 de la Ley de Sociedades de Capital, cuya letra es la que sigue: “*Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, los administradores de la sociedad presentarán, para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social, certificación de los acuerdos de la junta de socios de aprobación de dichas cuentas, debidamente firmadas, y de aplicación del resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de ellas*”, en relación con el artículo 281 de la misma norma: “*Cualquier persona podrá obtener información del Registro Mercantil de todos los documentos depositados*”.

¹¹¹ Cfr. HIDALGO RUIZ, C. (2021). Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido: especial referencia a los dispositivos electrónicos y virtuales. Revista española de Derecho Financiero núm. 190/2021, págs. 105-152.

¹¹² Véase, en este sentido, el ATC 197/2003, de 16 de junio, que afirma: “*la colisión entre el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE) y el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos (art. 31.1 CE) implica la inexistencia, frente a la Administración tributaria u otros poderes públicos, de un pretendido derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con trascendencia tributaria o relevancia fiscal que haga inoperante el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra*”.

propias de la jornada de trabajo de dichos lugares, con carácter general, si bien será posible su realización fuera de la jornada laboral: a) cuando medie el consentimiento del obligado, y b) cuando, en ausencia de consentimiento, ello se estime necesario para evitar la destrucción o alteración de elementos probatorios. Sin embargo, solo habrá lugar a esta última posibilidad “*previa autorización del órgano competente de la Administración tributaria*”, lo cual nos llevaría a concluir que lo anterior se refiere, exclusivamente, a aquellos lugares que carezcan de la protección del domicilio constitucionalmente protegido¹¹³.

Por tanto, cuando de un domicilio constitucionalmente protegido se trate, habrá que estar a lo que disponga el auto judicial, cuando este se haya otorgado -como expresamente dispone el artículo 90.3 RGAT-, o al consentimiento del titular, cuando la entrada se haya realizado por este medio, puesto que se entenderá, lógicamente, que no solo ha aceptado dicha entrada, sino también el momento preciso en que se realizaba¹¹⁴. En el supuesto de que, mediando auto judicial, el mismo obviara la mención de este extremo temporal, la jurisprudencia tiene declarado que ello no supondría una vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, toda vez que “*no trascienden a la condición de meras infracciones procesales*”¹¹⁵.

Habiendo sido determinado, en definitiva, que el momento de comienzo de la inspección dependerá de lo que dispongan, en su caso, el juez o el titular del domicilio, otro tanto habrá de apuntarse con respecto al término de la misma, que habrá de producirse en el momento indicado por el auto judicial o cuando el investigado conmine a ello a los funcionarios (conviene recordar, a este respecto, el carácter revocable del consentimiento dado). También han sido claros los tribunales a este respecto, indicando el Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de noviembre de 2004 que “*La naturaleza del derecho a la inviolabilidad del domicilio no*

¹¹³ Puesto que, como ya es sabido, una autorización administrativa de estas características solo es idónea para permitir la entrada en espacios no comprendidos en el ámbito del artículo 18.2 CE, que requieren de autorización judicial. Véanse a este respecto los apartados 2 y 3 del artículo 172 RGAT.

¹¹⁴ Téngase en cuenta aquí que el consentimiento se emite, en todo caso, con conocimiento de causa, dados los requisitos que mencionábamos con anterioridad acerca de la información que debe brindarse al contribuyente; finalidad de la entrada y registro, motivación, posibilidad denegación, etc.

¹¹⁵ Esto último se infiere de la STS de 23 de febrero de 2011 (con cita de otras como la STS de 12 de abril de 2006 o SSTC 209/1994, de 11 de julio, 133/1995, de 25 de septiembre, y 239/1999, de 20 de diciembre), pese a recaer esta con ocasión de un proceso de ámbito penal, a cuya regulación ya nos hemos venido refiriendo y remitiendo en numerosos aspectos, acaso por ser más frecuentes los registros domiciliarios en material penal que tributaria, y por tanto, más prolija la ley y la jurisprudencia al respecto. Se entiende que estas consideraciones, al referirse principalmente al ámbito y alcance de los derechos fundamentales (que, por efecto irradiante, se hacen notar en todos los sectores del ordenamiento) son aplicables, *mutatis mutandis*, al caso que nos ocupa.

consiente que éste pueda ser sacrificado en virtud de una autorización judicial de la que se hace uso más allá del marco temporal en que se concedió”.

Con independencia del momento de comienzo y fin de la inspección, lo que también parece claro es que la misma habrá de producirse en “horas diurnas”, como repetidamente ha exigido la jurisprudencia¹¹⁶, si bien y a falta de una disposición legal que fije expresamente una distinción entre el horario diurno y el nocturno, no puede determinarse un criterio cronológico único y universal que distinga uno y otro, sino que habrá de atenderse a las circunstancias particulares de cada supuesto controvertido (época del año, hora de salida y puesta del sol, etc.).

¹¹⁶ Véase, entre otras, las SSTs de 24 de junio de 1997, 28 de enero de 1994, 9 de febrero de 1996 o 10 de junio de 2002.

CONCLUSIONES.

PRIMERA. A la vista de todo lo expuesto en el presente Trabajo de Fin de Grado, queda claro en primer lugar que la temática abordada es tan compleja y sensible como en un primer momento habría cabido esperar, siendo múltiples y de muy variada naturaleza jurídica las materias y cuestiones cuyo estudio deviene imprescindible para obtener un primer acercamiento o idea general del régimen legal que asiste a este fenómeno de la entrada y registro domiciliario efectuado por la Administración Tributaria, que admitiría no obstante un análisis aun más en profundidad del que aquí se ha propuesto.

SEGUNDA. A nivel sustancial, la impresión general que inevitablemente produce el estudio de la cuestión es la de que el legislador ha venido incurriendo -y, lo que es peor, manteniéndose e insistiendo en ello- en groseras deficiencias de técnica legislativa -cuando no directamente en una dejación de funciones del todo intolerable-, cuyo resultado inmediato es la ausencia de una cobertura legal satisfactoria para el instituto de la entrada y registro en la esfera tributaria. Debe entenderse la referencia anterior en relación, lógicamente, al legislador ordinario y orgánico, no desde luego constitucional, puesto que nuestra Constitución, y en particular su artículo 18.2 satisface plenamente el papel que le corresponde en el ordenamiento, en tanto aporta un marco general y limitado al contenido esencial del derecho fundamental a la inviolabilidad domiciliaria, en este caso. Ello no obstante, carecemos de un desarrollo mediante Ley Orgánica del citado derecho, así como de su concreción en materia de inspección tributaria.

TERCERA. En alusión a lo anterior, más grave todavía resulta la aparente inobservancia hecha de los dictados judiciales y, en particular, del Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, escalafón último de nuestro Poder Judicial y máximo intérprete de la Constitución, respectivamente. Pese a haberse pronunciado ambos en repetidas ocasiones, como hemos tenido ocasión de analizar, el Poder Legislativo no solo ha hecho caso omiso en primera instancia a los pronunciamientos de dichos órganos, sino que cuando finalmente ha reaccionado por medio de la Ley 11/2021, lo ha hecho de forma manifiestamente inidónea en orden a la protección del contribuyente que deriva de la Constitución.

CUARTA. Este planteamiento del estado de la cuestión, poniendo la nota relativamente positiva, evidencia un cierto funcionamiento -aunque lento y lejos de ser perfecto- de los resortes del Estado de Derecho, fundamentalmente la división de poderes. En este sentido, aun cuando no lo hayan hecho con la presteza que habría sido deseable, los Tribunales han cumplido satisfactoriamente su misión constitucional de salvaguarda de los derechos fundamentales: por

una parte, mediante la tutela de los particulares y empresas que individualmente han venido denunciando el indebido registro de su domicilio, y por otra y a título general, con el mandato dirigido al legislador de introducir las reformas normativas oportunas, de obligado cumplimiento. En esta misma línea, es de alabar la firmeza a la hora de declarar como insuficientes las acciones acometidas por el Poder Legislativo, síntoma del buen estado de la independencia de la judicatura. En todo caso, urge la necesidad de establecer mecanismos que obliguen a los poderes públicos a atenerse al contenido de las Sentencias, bajo riesgo de que las mismas devengan, en caso contrario, en meros pronunciamientos teóricos o doctrinales sin repercusión práctica.

QUINTA. De forma radicalmente contraria, resulta decepcionante, cuanto menos, observar la connivencia con la que actúan el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo (en particular, su rama tributaria), plegándose aquel a las necesidades de este y dictando normas a su medida, cuando deberían de operar de forma independiente y separada. Tanto más es así cuando las demandas administrativas pasan por el establecimiento de un marco jurídico a todas luces inconstitucional, que incurre en el inadmisibles vicio de pretender que el fin justifique los medios, obviando y rebajando la intensidad del contenido de un derecho fundamental con objeto de maximizar la recaudación pública, al tiempo que se convierte a toda persona -física o jurídica- en potencial sospechoso de ilícito fiscal, en tanto no se demuestre lo contrario. Es necesario, en definitiva, acometer las reformas legales pertinentes para modificar la concepción de nuestro sistema tributario y que la Administración deje de contemplar a los ciudadanos “*como súbditos*” en vez de como contribuyentes, como alguna vez se ha dicho (véase la denominada Declaración de Granada, firmada por multitud de expertos en Derecho Financiero y Tributario).

SEXTA. En particular, deben rechazarse los argumentos que en ocasiones se han esgrimido por representantes de la Administración Tributaria, que vienen a reducir la gravedad de la cuestión en base a la relativa infrecuencia de la entrada y registro domiciliario (en torno a un 0,3% de las actuaciones inspectoras), así como al hecho de que la gran mayoría (aproximadamente el 97%) de las mismas se producen en el domicilio de personas jurídicas. Dichas justificaciones son inasumibles por diversas razones. Si partimos de una definición de ley como disposición normativa con vocación de generalidad, no cabe desde luego la admisión de excepciones en la misma en atención a lo inusual del fenómeno regulado, especialmente cuando tales excepciones contravienen la Constitución. Por otra parte, tampoco resulta aceptable la noción de que las personas jurídicas han de ser objeto de una menor tutela

legislativa y judicial, tanto por razones estrictamente jurídicas como incluso de política económica, puesto que es notorio el detrimento y desincentivo a la iniciativa empresarial -y, por extensión, a la libertad de empresa del artículo 38 CE- que supondría una minoración de la cobertura legal y la seguridad jurídica que asiste a las empresas, nacionales o extranjeras, ubicadas en España.

SÉPTIMA. En lo que se refiere a la entrada y registro con autorización judicial -que, como es notorio, constituye el supuesto más controvertido-, la regulación del procedimiento en sí mismo arroja serias dudas en algunos de sus aspectos. En particular, el hecho de que la solicitud ante el juez pueda sustanciarse sin la presencia e intervención del interesado, como expresamente ha admitido el Tribunal Supremo, con el detrimento que ello supone para el derecho del investigado a defenderse con los argumentos y pruebas que estime oportunos, como es básico en todo proceso. De igual forma, resulta cuestionable que el recurso de apelación contra el auto que autorice la entrada domiciliaria no implique la suspensión de su ejecución, en cuyo caso la eventual estimación de dicho recurso devendría ineficaz para la protección del contribuyente. Es cierto, no obstante, que ambas cuestiones encuentran una justificación razonable en la necesidad de celeridad y brevedad de plazos para salvaguardar los objetivos de obtención de información por parte de la Administración, por lo que deberían legislarse estas cuestiones con especial atención y procurando la conjugación de sendos intereses.

OCTAVA. En definitiva, queda claro que la cuestión estudiada es una materia viva y lejos todavía de ser pacífica en su régimen jurídico, por lo que con independencia de los planteamientos de doctrina y jurisprudencia al respecto, que aquí se han tratado de reproducir e interpretar, el futuro se plantea incierto. Por el momento parece difícil que dejen de producirse entradas y registros domiciliarios de dudoso encaje constitucional, de forma que previsiblemente seguirán recayendo pronunciamientos judiciales en la línea de lo recientemente dispuesto por el Tribunal Supremo. Solo resta confiar en el buen hacer de nuestro sistema constitucional y esperar que finalmente tanto los procedimientos administrativos como los textos legales se adapten a las exigencias tuitivas del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

BIBLIOGRAFÍA.

ABAJO ANTÓN, L. M. (2000). *La empresa ante la inspección fiscal*. FC Editorial.

ALONSO MURILLO, F. (2021). La inviolabilidad del domicilio frente a las actuaciones de la inspección de los tributos: análisis de tres pronunciamientos recientes del tribunal supremo. *Revista Española de Derecho Financiero*, 189, 13–38.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007). *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de tributos*. La Ley.

APARICIO PÉREZ, A. (2002). *El deber de información tributaria en el ámbito de la colaboración con la Hacienda pública*.

ARNALDO ALCUBILLA, E. (1992). La inviolabilidad del domicilio. *Revista de Las Cortes Generales*, 27, 441–448.

BANACLOCHE PALAO, J. (2018). El desarrollo de los derechos fundamentales por el poder legislativo, el poder judicial y el Tribunal Constitucional. *Estudios de Deusto: Revista de Derecho Público*, 66(2), 17–46.

BASTIDA FREJEDO, F. J. (2004). La eficacia de los derechos fundamentales. En *Teoría general de los derechos fundamentales en la Constitución española de 1978* (pp. 179–195). Tecnos.

BOSCH CHOLBI, J.L. “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, en *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 2º, post núm. 632 de 11-11-2014. Enlace directo: <http://wp.me/p2wsiA-1kz>

BOSCH CHOLBI, J. L. (2021). *La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad*.

CALVO VÉRGEZ, J. (2022). La entrada de la inspección en la sede de las empresas. *Quincena Fiscal*, 1, 159–185.

CALVO VÉRGEZ, J. (2020). La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad (Análisis de la STS de 10 de octubre de 2019, rec. núm. 2818/2017). *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, 444.

CÁRDENAS ORTIZ, R. M. (2022). ¿Qué patrimonio inmobiliario tiene la consideración de domicilio a efectos fiscales? En *Tributación, economía, gestión y regulación de patrimonios*. Dykinson.

COLOM PASTOR, B. (1984). Autorización judicial a la Administración e inviolabilidad del domicilio. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 40–41, 249–256.

DEL POZO PÉREZ, M. (2014). ¿Qué es domicilio y qué no lo es? En *Derechos y libertades en la sociedad actual* (pp. 133–153). Editorial Comares.

DELGADO SANCHO, C. D. (2018). Entrada y registro en el domicilio del contribuyente. *Revista Técnica Tributaria*, 122, 37–62.

ESCRIBANO LÓPEZ, F. (2000). Por un derecho financiero constitucional (luces y sombras de la jurisprudencia constitucional tributaria). *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 50(258), 831–866.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. (1999). *La comprobación de hechos para la inspección de los tributos*. Marcial Pons.

GARCÍA MACHO, R. J. (1982). La inviolabilidad del domicilio. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 32, 855–866.

GONZÁLEZ PÉREZ, J. (2001). *Manual de Derecho Procesal Administrativo*. Civitas.

GOYENA HUERTA, J. (2020). La entrada en un domicilio con consentimiento del titular. *Aranzadi Doctrinal*, 9.

HERMOSIN ÁLVAREZ, M. (2018). Los derechos de defensa y el deber de colaboración con la administración tributaria. *Estudios de Deusto*, 66(2), 219–248.

HERNÁNDEZ DOMÍNGUEZ, J. J. (2012). Supuestos constitucionales que posibilitan la entrada y registro en domicilio. *Revista de Derecho Penal*, 36, 97–115.

JUAN LOZANO, A.M.: “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”. ElDerecho.com. Noticias de actualidad Jurídica de 10-11-2020. Disponible en: <https://elderecho.com/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-n>

LUDEÑA BENÍTEZ, Ó. D. (1 de Julio de 2009). Noticias Jurídicas. Obtenido de Presencia y ausencia del Secretario Judicial en la entrada y registro en el domicilio: historia de una polémica jurisprudencial: <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4471-presencia-y-ausencia-del-secretario-judicial-en-la-entrada-y-registro-en-el-domicilio:-historia-de-una-polemica-jurisprudencial/>

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., & RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2021). *Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (Ley 11/2021)*. Ediciones Lefebvre.

MATIA PORTILLA, F. J. (1997). *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*. McGraw-Hill Interamericana de España.

MÍGUEZ MACHO, L. (2015). Autotutela administrativa y tutela judicial efectiva: nuevas perspectivas para el proceso contencioso-administrativo. *Revista General de Derecho Administrativo*, 38.

NAVARRO FAURE, A. (2008). El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, 138, 229–256.

NAVARRO FAURE, A. (2011). La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad. *Crónica Tributaria*, 1, 39–49.

NAVAS SÁNCHEZ, M. D. M. (2011). ¿Inviolabilidad o intimidad domiciliaria? A propósito de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. *Revista de Derecho Político*, 81, 155–198.

NIETO GARCÍA, A. (1987). Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria. *Revista de Administración Pública*, 112, 7–60.

PALACIOS ARROYO, L. F. (1999). La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, 199, 105–152.

PEÑA GARBÍN, J. M. (2008). *La inspección de Hacienda. Problemas y soluciones*. CISS.

PORTILLA CONTRERAS, G. (1997). Delitos cometidos por los funcionarios públicos contra las garantías constitucionales. En *Curso de Derecho Penal español. Parte Especial*. Marcial Pons.

REBOLLO DELGADO, L. (2005). *El derecho fundamental a la intimidad*. Dykinson.

RODRÍGUEZ SOL, L. (1998). *Registro domiciliario y prueba ilícita*. Comares.

ROJÍ BUQUERAS, J. M. (2000). El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos (Un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio). *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 1, 607–664.

RUIZ HIDALGO, C. (2021). Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 190, 105–152.

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

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (2021). Reflexiones acerca de la inviolabilidad del domicilio, al hilo de la STS de 1 de octubre de 2020. *Quincena Fiscal*, 9, 167–197.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (2017). La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por parte de la Inspección de los tributos. *Quincena Fiscal*, 10, 109–118.

SENDÍN CIFUENTES, J. L. (2017). Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas. *Quincena Fiscal*, 3, 65–94.

SESMA SÁNCHEZ, B. (2001). *La obtención de información tributaria*. Aranzadi.

SEVILLA BERNABÉU, B. (2021). La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva. *Quincena Fiscal*, 13, 63–85.

SOLER ROCH, M. T. (2002). Reflexiones sobre la evolución del concepto del Derecho Financiero. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 11, 58–65.

SOTO NIETO, F. (2003). Delitos flagrantes. Doctrina jurisprudencial a la vista de la Ley sobre juicios rápidos. *La Ley: Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, 1, 1735–1737.

ZOCO ZABALA, C. (2021). ¿Hacia una reformulación de la inviolabilidad del domicilio? *Revista Española de Derecho Constitucional*, 121, 169–195.