



Fundación para la
Promoción
de los
Estudios
Financieros
(1982)



Somos,
FUNDEF

LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS DE ENTRADA EN DOMICILIOS CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDOS

(Una visión desde la doctrina administrativa y jurisprudencial)

VIDEO-COLOQUIO
(18.11.2021)

I. NORMATIVA INVOCADA

I.1. Constitución Española

✓ TÍTULO I «De los derechos y deberes fundamentales» Capítulo II Derechos y libertades

- Sec.1 «De los derechos fundamentales y de las libertades públicas»

→ Artículo 18

«1. **Se garantiza** el derecho al honor, **a la intimidad personal** y familiar y a la propia imagen»

«2. **El domicilio es inviolable.** Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo caso de flagrante delito»

- Sec. 2. «De los derechos y deberes de los ciudadanos»

→ Artículo 31

«1. 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»

✓ Título IV «Del Gobierno y de la Administración»

Artículo 105

«La ley regulará:

a) *La audiencia de los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley, en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten.*

b) *El acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y la intimidad de las personas.*

c) *El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado»*

I.2. Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales

Artículo 8 «Derecho al respeto a la vida privada y familiar»

«1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.

2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás»

I.3. Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa

Artículo 8.6

Redacción vigente:

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

Asimismo, corresponderá a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo la autorización o ratificación judicial de las medidas adoptadas con arreglo a la legislación sanitaria que las autoridades sanitarias consideren urgentes y necesarias para la salud pública e impliquen limitación o restricción de derechos fundamentales cuando dichas medidas estén plasmadas en actos administrativos singulares que afecten únicamente a uno o varios particulares concretos e identificados de manera individualizada.

Además, los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán de las autorizaciones para la entrada e inspección de domicilios, locales, terrenos y medios de transporte que haya sido acordada por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, cuando, requiriendo dicho acceso e inspección el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición.

(NUEVO PÁRRAFO)

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.

(Número 6 del artículo 8 redactado por el artículo duodécimo de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal)

I.4. **Ley Orgánica 6/1985**, de 1 de julio, del Poder Judicial

Artículo 91.2.

«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»

I.5. **Ley 50/2003, General Tributaria**

→ Artículo 48 «Domicilio fiscal»

1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

2. El domicilio fiscal será:

a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.

b) Para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

c) Para las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, el que resulte de aplicar las reglas establecidas en el párrafo b) anterior.

d) Para las personas o entidades no residentes en España, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo.

En defecto de regulación, el domicilio será el del representante al que se refiere el artículo 47 de esta ley. No obstante, cuando la persona o entidad no residente en España opere mediante establecimiento permanente, el domicilio será el que resulte de aplicar a dicho establecimiento permanente las reglas establecidas en los párrafos a) y b) de este apartado.

3. Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre

que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de esta ley.

→ Artículo 113. «Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios»

Actual redacción (Ley 11/2021)

En el primer párrafo se mantiene la redacción anterior (salvo el inciso «actuaciones») y se incorporan los párrafos segundo y tercero),

*«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»

→ Artículo 142 «Facultades de la inspección de los tributos»

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

ANTERIOR REDACCIÓN	VIGENTE DESDE 11.07.2021
2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de	2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de

<p>los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.</p> <p>Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.</p> <p>Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley.</p>	<p>los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.</p> <p>Para el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello.</p> <p>Cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.</p>
--	---

→ Artículo 151 «Lugar de las actuaciones inspectoras»

1. Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección:

- a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.

b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.

c) En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

d) En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

e) En los lugares señalados en las letras anteriores o en otro lugar, cuando dichas actuaciones se realicen a través de los sistemas digitales previstos en el artículo 99.9 de esta Ley. La utilización de dichos sistemas requerirá la conformidad del obligado tributario

2. La inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales.

3. Los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta ley deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.

4. Tratándose de los registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por éstas a los que se refiere el párrafo c) del apartado 2 del artículo 136 de esta ley, podrá requerirse su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.

5. Reglamentariamente se podrán establecer criterios para determinar el lugar de realización de determinadas actuaciones de inspección.

6. Cuando el obligado tributario fuese una persona con discapacidad o con movilidad reducida, la inspección se desarrollará en el lugar que resulte más apropiado a la misma, de entre los descritos en el apartado 1 de este artículo.

6. Reglamento General de Aplicación de los Tributos

Artículo 181 «Medidas cautelares»

«1. Los funcionarios que estén desarrollando las actuaciones en el procedimiento de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que sean necesarias para el aseguramiento de los elementos de prueba en los términos previstos en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

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

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

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

3. Para la adopción de las medidas cautelares, se podrá recabar el auxilio y colaboración que se consideren precisos de las autoridades competentes y sus agentes, que deberán prestarlo en los términos del artículo 142.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4. La adopción de las medidas cautelares deberá documentarse mediante diligencia en la que junto a la medida adoptada y el inventario de los bienes afectados se harán constar sucintamente las circunstancias y la finalidad que determinan su adopción y se informará al obligado tributario de su derecho a formular alegaciones en los términos del apartado siguiente. Dicha diligencia se extenderá en el mismo momento en el que se adopte la medida cautelar, salvo que ello no sea posible por causas no imputables a la Administración, en cuyo caso se extenderá en cuanto desaparezcan las causas que lo impiden, y se remitirá inmediatamente copia al obligado tributario.

Cuando la medida consista en el depósito se dejará constancia de la identidad del depositario, de su aceptación expresa y de que ha quedado advertido sobre el deber de conservar a disposición de los órganos de inspección en el mismo estado en que se le entregan los elementos

depositados y sobre las responsabilidades civiles o penales en las que pudiera incurrir en caso de incumplimiento.

5. En el plazo improrrogable de cinco días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la medida cautelar, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar, que deberá ratificar, modificar o levantar la medida adoptada mediante acuerdo debidamente motivado en el plazo de 15 días desde su adopción, que deberá comunicarse al obligado.

El acuerdo a que se refiere el párrafo anterior no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la adopción de las medidas cautelares en los recursos y reclamaciones que, en su caso puedan interponerse contra la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección.

6. Cuando las medidas cautelares adoptadas se levanten se documentará esta circunstancia en diligencia, que deberá comunicarse al obligado. La apertura de precintos se efectuará en presencia del obligado tributario, salvo que concurra causa debidamente justificada»

II. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

→ TRIBUNAL SUPREMO

II.1. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1343/2019 de 10 Oct. 2019, Rec. 2818/2017. Ponente: Cudero Blas, Jesús Ponente: Cudero Blas, Jesús.

Para otorgar **la autorización debe superarse un triple juicio que debe efectuar el juez competente**:- el de idoneidad de la medida (toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora), el de necesidad (esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende) y el de proporcionalidad en sentido estricto (pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el en caso controvertido).

II.1.1. En cuanto al alcance de las potestades del órgano judicial al que se pide la autorización, éste no es, ciertamente, el juez de la legalidad de la actuación administrativa necesitada de ejecución -juez del proceso-, sino el juez encargado de garantizar la ponderación previa de los derechos e intereses en conflicto y de prevenir eventuales vulneraciones del derecho fundamental subjetivo a la

inviolabilidad del domicilio -juez de garantías- reconocido en el artículo 18.2 de la Constitución Española

Pero dicha circunstancia no permite considerar que el juez competente actúe con una suerte de automatismo formal (sentencia del Tribunal Constitucional número 22/1984, de 17 de febrero) o sin llevar a cabo ningún tipo de control (sentencia del Tribunal Constitucional número 139/2004, de 13 de septiembre), sino que deberá comprobar (i) que el interesado es titular del domicilio en el que se autoriza la entrada, (ii) que el acto cuya ejecución se pretende tiene cierta apariencia de legalidad prima facie, (iii) que la entrada en el domicilio es necesaria para la consecución de aquélla, y (iv) que, en su caso, la misma se lleve a cabo de tal modo que no se produzcan más limitaciones al derecho fundamental que consagra el artículo 18.2 de la Constitución que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto (sentencias del Tribunal Constitucional números 76/1992, de 14 de mayo, ó 139/2004, de 13 de septiembre).

II.1.2. Tanto en la solicitud de entrada y registro como en el auto autorizador debe figurar -dentro de su contenido mínimo- la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a llevar a cabo, la justificación y prueba de su necesidad, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos indicios que permitan conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas (sentencias del Tribunal Constitucional de 31 enero 1985, 24 de junio y 18 de julio de 1996).

II.2. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1231/2020 de 1 Oct. 2020, Rec. 2966/2019. Ponente: Navarro Sanchís, Francisco José

II.2.1. Es necesario motivar el Auto judicial sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio. Se rechaza la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado.

II.2.2. La motivación del auto judicial es, por tanto, en exceso lacónica y, además, se abstiene de analizar, aun extrínsecamente, la veracidad aparente de los datos facilitados al efecto, máxime cuando no se refieren a la entidad en cuyo

domicilio se pretende entrar -en sí mismos considerados-, **sino por comparación con la media nacional que arrojan determinados parámetros; la existencia de un procedimiento previo de aplicación abierto en cuyo seno se haya decidido solicitar la entrada -que debió, caso de existir, acompañarse a la petición-**; la identificación de los tributos o periodos de cuya regularización se trata; se omite también el juicio de proporcionalidad, que se da por tácita e irrefragablemente cumplido, como intrínseco a la medida misma; y se silencia todo pronóstico, aun aproximado, sobre la magnitud económica a que daría lugar la entrada como medio de rescate de las pruebas sólidas para determinar la deuda y, en cualquier caso, para excluir el delito -contra la Hacienda Pública u otros no restringidos a la cuantía mínima-, pues de ser así ni siquiera la competencia y el procedimiento ampararían una petición de esta naturaleza al juez de lo contencioso-administrativo; y se da por buena, sin razonamiento alguno, la necesidad de la entrada, con relación de medio a fin, para obtener pruebas que de otro modo se sustraerían -se dice- a la actuación de la Administración y, en particular, nada se explica sobre que la medida invasiva del domicilio sea la única posible, de forma insustituible, para hacerse con los datos que, de otro modo, serían ocultados a la Administración.

II.3 Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1027/2021 de 14 Jul. 2021, Rec. 3895/2020. Ponente: Navarro Sanchís, Francisco José

II.3.1. La Administración tributaria no **puede realizar válidamente comprobaciones, determinar liquidaciones o imponer sanciones a un obligado tributario tomando como fundamento fáctico de la obligación fiscal supuestamente incumplida los documentos o pruebas incautados como consecuencia de un registro practicado en el domicilio de terceros** (aunque se haya autorizado la entrada y registro por el juez de esta jurisdicción), **cuando tales documentos fueron considerados nulos en sentencia penal firme, por estar incursos en vulneración de derechos fundamentales en su obtención**. Aun cuando tal declaración penal no se hubiera llevado a cabo formalmente, la nulidad procedería de lo establecido en el art. 11 LOPJ, conforme al cual "no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales".

II.3.2. **El exceso de los funcionarios de la Administración tributaria sobre lo autorizado en el auto judicial es contrario a derecho y deber ser controlado, a posteriori**, por el propio juez autorizando, a través del mecanismo de dación de cuenta que la Administración está obligada a realizar, art. 172 RGAT, sin que la infracción de dicho trámite deba perjudicar al afectado por él.

II.3.3. **Se consideran hallazgos casuales los documentos** referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los

que se obtuvo la autorización judicial de entrada y registro y, por tanto, supeditados en su validez como prueba y en su idoneidad para servir de base a las actuaciones inspectoras y sancionadoras a la licitud y regularidad del registro de que se trate, lo que afecta tanto a su adopción y autorización como al modo de efectuarse su práctica.

II.3.4. La acreditación, por la Administración tributaria, de que la prueba obtenida, como hallazgo casual, en el registro de un tercero, con finalidad de determinar otros tributos, no es la misma utilizada en la ulterior regularización y sanción, a efectos de determinar el alcance y extensión de la prueba nula, es carga que corresponde a la Administración, dado su deber de identificar y custodiar pertinentemente la prueba obtenida en un registro, máxime si pertenece o afecta a terceros.

II.4. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1163/2021 de 23 Sep. 2021, Rec. 2672/2020. Ponente: Navarro Sanchís, Francisco José

Impugnación de la autorización de entrada en domicilio dictada por el juzgado de lo contencioso-administrativo inaudita parte. **En fase de apelación, con ocasión de la formalización del recurso el recurrente debe tener en su poder toda la documentación posible, que haya conocido y evaluado el juez competente para la autorización, a fin de poder formular alegaciones y proponer en su caso las pruebas que considere y, en suma, para ejercitar su derecho a la tutela judicial efectiva,** a valerse de los medios de prueba y a no padecer indefensión.

II.4.1. El objeto de este recurso de casación consiste en precisar si el auto de autorización de entrada en la sede de la empresa recurrente -en particular, en el núcleo de sus instalaciones que tiene la condición, no controvertida aquí, de domicilio constitucionalmente protegido, a efectos de lo establecido en el art. 18.2 de nuestra Constitución, que consagra el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio-, observa los preceptos legales que disciplinan la competencia judicial (para otorgar la autorización) y administrativa (para solicitarla), así como los límites concretados por la jurisprudencia de esta Sala, en nuestras sentencias de 10 de octubre de 2019 10 de octubre de 2019 (recurso de casación nº 2818/2017) y 1 de octubre de 2020 (recurso de casación nº 2966/2019).

II.4.2. La naturaleza de derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, cuya entrada, cuando sea necesaria, está constitucionalmente requerida de autorización cuando su titular no la consienta, obligaría a que el desarrollo normativo de su régimen sustantivo y procesal se hiciera mediante ley orgánica, con respeto a su contenido esencial -arts. 53.1 y 81.1 CE-.

Es evidente que la LGT es una ley ordinaria y, por tanto, inidónea o inepta, por su competencia, para desarrollar el derecho fundamental, en su contenido esencial, en lo que atañe al ámbito tributario.

La dificultad estructural es que, con apenas unas escasas normas de competencia y unas exiguas prevenciones de procedimiento, el juzgador ha de decidir casos no siempre nítidos. El casuismo de las posibles situaciones, con posibles contradicciones jurisprudenciales, **lleva a cierta inseguridad jurídica a los jueces, a la Administración y, por supuesto, al contribuyente.**

II.4.3. 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.** La propia doctrina general mencionada en el auto judicial, procedente del Tribunal Constitucional, habría servido de necesaria base para ser más cauteloso al respecto.

Es cierto que tal examen no puede adentrarse en el carácter material de la información ofrecida, escudriñando su valor de prueba procesal -pues ya hemos visto que el juez de garantías no es, en nuestro patrón legal, el juez del asunto de fondo- **pero tal rigor reclama, al menos, no dar por supuesta, como verdad revelada o inalterable, lo que propone la Administración; y, además, someterla a un juicio de proporcionalidad no meramente rituario o formal.**

→ TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

TSJCV SNº 1311/2020 rec. 423/2020

«1. El precinto de cajas de seguridad bancarias queda legalmente habilitado por el art. 146 LGT siempre que se cumplan los requisitos y presupuestos que en el mismo se establecen- el precinto de cajas de seguridad. Es cierto que en la enumeración de elementos susceptibles de precinto que se contiene en el párrafo segundo del transcrito apartado primero del art. 146 LGT no se menciona expresamente a las cajas de seguridad. Sin embargo, dicha enumeración es meramente ejemplificativa, constituyendo especificaciones o ejemplos de la cláusula dispositiva del párrafo primero.

Además, no resulta inane a estos efectos comprobar cómo, entre los elementos materiales susceptibles de precinto, se contienen algunos que constituyen -de acuerdo con la doctrina de nuestro TC- domicilio constitucionalmente protegido (ya hemos visto que en el caso de las cajas de

seguridad contratadas por personas físicas en entidades bancarias resulta cuestionable su consideración como domicilio a los efectos de la protección que dispensa el art. 18.2 CE).

2. No parece que una caja de seguridad - nos referimos a aquellas de las que disponen y alquilan entidades bancarias- pueda ser considerada como domicilio constitucionalmente protegido de una persona física, pues tal espacio no presenta una recta correspondencia con la aptitud "para desarrollar en él la vida privada". Cuestión distinta es que el contenido de las cajas de seguridad pueda quedar protegido por el otro derecho constitucional también invocado en la demanda: el derecho a la intimidad personal. Este derecho es de contenido más amplio que el de domicilio, al que comprende, pero al que también supera, integrando otros ámbitos y elementos diferentes.

Y aquí sí nos parece claro que el contenido de una caja de seguridad representa "un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás". De hecho, como es conocido, usualmente la contratación de las cajas de seguridad, además de la pura finalidad de protección, viene determinada por el deseo o interés de su titular de obviar su conocimiento por terceros, esto es, de preservar aspectos de la intimidad.

3. Llegados a este punto, resta por elucidar si, partiendo de que el precinto de una caja de seguridad bancaria afecta al derecho constitucional a la intimidad, ello lleva de suyo -o no- que tal precinto requiera consentimiento del titular del contrato de alquiler o, en su defecto, autorización judicial.

Y es que, por lo que a nosotros ahora importa, si bien la inviolabilidad del domicilio es una especificación del derecho a la intimidad, estamos ante una particularización cualificada por así quererlo nuestra Constitución. La previsión del art. 18.2 CE de necesidad de consentimiento del titular o resolución judicial viene predicada de la inviolabilidad del domicilio (al igual que el apartado 3 del mismo art. 18 CE lo establece para el secreto de las comunicaciones). Sin embargo, no existe tal expresa previsión para el derecho a la intimidad en general.

4. Por tanto, y en lo que es de interés a nuestro caso, aunque la intromisión incontestada en el domicilio constitucionalmente protegido exija -para ser legítima- de una autorización judicial motivada, la afectación a otros ámbitos de la intimidad pueden no requerirlo»

III. LA OPINIÓN DE LOS AUTORES/AS

III.1. «Comentarios a la nueva Ley de Represión del Fraude Fiscal»

SANCHEZ PEDROCHE, JA. CEF, 461-462

✓ 1. Lo que pretende la nueva norma [Normativa: Ley General Tributaria y Ley de La Jurisdicción Contencioso Administrativa) es ni más ni menos, es eludir lo dispuesto por la STS de 1 de octubre de 2020 (rec. núm. 2966/2019).

Un ejemplo más, y extraordinariamente elocuente, de que, en casi todas las leyes de represión contra el fraude, los esfuerzos legislativos, cuyo impulso inicial corresponde siempre a la AEAT y la DGT, se dirigen muchas veces a combatir la doctrina fijada por el TS en aquellos supuestos (escasos, por otra parte) donde se refuerzan las garantías del ciudadano (ya hemos visto unos cuantos ejemplos en líneas anteriores)»

✓ 2. La referida Sentencia de 1 de octubre de 2020 del Alto Tribunal constituye uno de los pronunciamientos más relevantes del TS en el último lustro, y cuyo ponente y eximio jurista, don Francisco José Navarro Sánchez, no hace en ella sino recapitular la abundante doctrina jurisprudencial que la Sala Tercera del TS había ya defendido hasta la fecha en este tema, si bien sistematizándola y extrayendo de ella sus conclusiones más relevantes.

✓ 3. La motivación del Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 5 de Córdoba, sigue señalando el TS, fue de todo punto insuficiente, extremadamente lacónica y, lo que es peor, se abstuvo de analizar, aun extrínsecamente, la veracidad aparente de los datos facilitados al efecto por la AEAT³¹⁵. Ignoró que a la contribuyente se le habían requerido datos y los había cumplimentado, sin oponer excusa alguna³¹⁶. Es más, el TS afeó al Juzgado de lo Contencioso n.º 5 de Córdoba que debería haber indagado si esos datos apuntados por la AEAT pudieran dar lugar a la presunta comisión de un delito contra la Hacienda pública, pues entonces su autorización no sería siquiera suficiente, al tratarse de una competencia propia del orden jurisdiccional penal. Y tampoco explicó, como era obligado, por qué era la única medida posible para obtener los datos pretendidos.

✓ 4. En definitiva, el TS concluyó que el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 5 de Córdoba se abstuvo de analizar la naturaleza y consistencia de los indicios genéricos de fraude tributario denunciados por la AEAT. También reprochaba el Alto Tribunal que ni el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo ni el TSJ de Andalucía, cuando posteriormente se pronunció en apelación, evaluaran las estadísticas ni indagaran

mínimamente sobre esos cálculos o medias del sector, limitándose sencillamente a dar por buenas las explicaciones de la AEAT, considerando irrefutables los vestigios aportados por esta, cuando, en realidad, se trataba de meras sospechas, conjeturas o inferencias a partir de magnitudes meramente estadísticas

✓ 5. Si quitamos la paja del grano y vamos realmente a la esencia de la cuestión, la enmienda (para las modificaciones de referencia, presentada por el PSOE] trataba simplemente de garantizar el retroceso a la situación anterior al pronunciamiento del TS en su Sentencia de 1 de octubre de 2020, dejando en manos de cada juez de lo contencioso-administrativo (y en apelación los tribunales superiores de justicia de cada comunidad autónoma) la decisión final sobre la decisión o no de autorizar la entrada inspectora inaudita parte. La AEAT y la DGT han pretendido así abolir esa necesidad, exigida por el Alto Tribunal, de que la entrada sin previo aviso se enmarque ya en un procedimiento inspector abierto y notificado al contribuyente, al creer que de otra forma se restan facultades a los actuarios en su trabajo habitual de lucha contra el fraude fiscal.

✓ 6. Sin embargo, y vuelta por pasiva, el TS, con su doctrina, lo que pretende es preservar la esencia del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y ayudar mejor a los juzgados de lo contencioso y a los tribunales superiores de justicia en su decisión facultativa última de la entrada inspectora en el domicilio del contribuyente, pues, con un procedimiento inspector ya abierto, hay muchas más posibilidades de que la selección de este haya sido la adecuada y la motivación ordenada a tal fin quede convenientemente salvaguardada. La explicación del Alto Tribunal a este respecto no puede ser más convincente, pues, en caso contrario, habría un riesgo muy serio de vulnerar un derecho fundamental especialmente protegido por la CE, donde el contribuyente asistiría pasivamente, y desprovisto de cualquier garantía, a lo que finalmente decidieran acordar la AEAT y el juez [...]

✓ 7. En todos estos casos, la AEAT puede incurrir en desviación de poder (ejercer «potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico» [art. 70.2 de la LJCA] o en fraude de ley [art. 6.4 del CC]), dado que en nuestro vigente ordenamiento no existe ninguna norma que autorice a la Inspección tributaria a solicitar «la oportuna autorización judicial» (art. 113 LGT) de entrada en el domicilio de las personas para la ejecución de diligencias de investigación y obtención de pruebas de ilícitos administrativos o penales (¿cómo podrían diferenciarse a priori?) y de defraudaciones fiscales que no son propias de «los procedimientos de aplicación de los tributos», sino de los procedimientos sancionadores tributarios o, en su caso, de los procesos de instrucción penal;

resultando, por ello, constitucionalmente inaceptable integrar y/o aplicar analógicamente los artículos 113, 142.2 y 145.1 de la LGT para ampliar la injerencia en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y, con ella, su restricción o negación.

✓ 8. Además, conviene no caer en voluntarismos legislativos (aunque a la AEAT pudieran interesarle). Hasta ahora, la calidad de la motivación de los autos judiciales de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo sobre las autorizaciones de entrada son, por lo general, manifiestamente insuficientes y de una pobreza argumental rayana en la inanidad (se trata, en la inmensa mayoría de los casos, de simples cheques en blanco expedidos a favor de la AEAT, donde en tantas ocasiones no hay ni siquiera motivación in aliunde). La necesidad de motivar las resoluciones judiciales resulta directamente de lo dispuesto por el artículo 120.1 de la CE.

III.2. «¿Es necesaria la previa notificación de un procedimiento inspector para que el juez autorice la entrada en domicilio?» (Análisis de la STS de 1 de octubre de 2020, rec. núm. 2966/2019)

ADA TANDAZO RODRÍGUEZ - PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA (CEF 455)

Conclusiones:

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

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

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

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

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

✓ 4. Una tesis conciliadora interpreta la sentencia en el sentido de que solo quiere prohibir las entradas en domicilio «preventivas» que no inician un procedimiento inspector sino que se desarrollan a partir de indicios genéricos con la esperanza de descubrir situaciones de fraude. Pensamos que tales expediciones de pesca no justifican la entrada en domicilio mediante autorización judicial. Ahora bien, la solución para evitar estos posibles abusos no está en exigir una notificación del procedimiento inspector previa a la solicitud al juez de la autorización para la entrada en domicilio.

En cambio, deben reforzarse las exigencias de motivación por parte del órgano tributario (incluyendo indicios concretos del riesgo de destrucción de pruebas) y el triple control de proporcionalidad (idoneidad, necesidad y equilibrio) por parte de los juzgados de lo contencioso. Desearíamos que la tesis conciliadora se impusiera en la práctica (o, mejor, aún, que fuera acogida expresamente por el TS), aunque esto puede ser difícil, dado el tenor literal de la sentencia que comentamos.

✓ 5. En ocasiones, puede suceder que la Administración disponga de indicios suficientes para iniciar el procedimiento inspector mediante entrada en domicilio (sin notificación previa) pero que prefiera realizar dicha entrada como «actuación preparatoria». En tales supuestos –dependiendo de las circunstancias del caso concreto– la Administración podría incurrir en un fraude de ley para eludir el plazo máximo del procedimiento inspector. En estos casos, la solución estaría en considerar que el inicio de tal procedimiento debe computarse desde la propia entrada en domicilio (ex art. 6.4 CC).

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

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

III.3. «La AEAT vs el Tribunal Supremo en materia de entradas domiciliarias»

LAURA CAMPANON GALIANA TAXLANDIA (Octubre/2021)

Es recurrente el debate sobre las entradas domiciliarias por parte de la Administración tributaria. En él se cuestionan las entradas sorpresa y los motivos por los que la AEAT puede acceder a los domicilios constitucionalmente protegidos mediante el visto bueno de su conducta vía autorización judicial.

✓ 1. Hace un tiempo el Tribunal Supremo cortó las alas a estas entradas sorpresa con carácter masivo e impuso ciertos límites. En concreto, en su sentencia nº 1231/2020 de 1 de octubre, fijó la siguiente doctrina jurisprudencial [...]

El criterio sentado causó, como no podía ser de otro modo, un gran revuelo. La AEAT se alzó contra el criterio del Tribunal Supremo, manifestando públicamente su desacuerdo. Este desacuerdo culminó con la modificación del artículo 113 de la Ley General Tributaria por la Ley11/2021 de prevención y lucha contra el fraude.

Con esta modificación se añadió un tercer párrafo al artículo que regula las autorizaciones judiciales para las entradas domiciliarias, incluyendo lo siguiente [...]

Así, se pretende mantener vigente el sistema de inspecciones sorpresas. Todo ello, pese a que el Tribunal Supremo ya había avisado de que tal manera de proceder suponía una vulneración a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido.

✓ 2. Ahora bien, nuestro Tribunal Supremo en su función de garante en la aplicación de nuestro ordenamiento jurídico se ha pronunciado nuevamente -con posterioridad a la reforma legislativa-en relación con las autorizaciones para realizar entradas domiciliarias por parte de la AEAT. Nos referimos a la sentencia de 23 de septiembre de 2021, nº 1163/2021, rec. 2672/2020. En ella, el Tribunal recuerda el criterio sentado en octubre de 2020 [...]. No solo reitera su criterio, también recuerda que las entradas domiciliarias deben respetar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Indica en este sentido que la entrada al domicilio

constitucionalmente protegido requiere de autorización cuando su titular no la consienta, lo que supone que el desarrollo normativo de su régimen sustantivo y procesal debe hacerse mediante ley orgánica.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa las entradas domiciliarias se encuentran únicamente reguladas en su ámbito sustantivo por la Ley General Tributaria, ley ordinaria y, por tanto, inidónea por su competencia para desarrollar el derecho fundamental en lo que atañe al ámbito tributario.

En consecuencia, el Tribunal Supremo está de facto rechazando la aplicación práctica de la nueva redacción del artículo 113 LGT para evitar que las entradas domiciliarias se realicen con carácter previo a la notificación formal al obligado tributario del inicio de un procedimiento de comprobación.

Además, añade que el problema de que esta regulación se lleve a cabo mediante ley ordinaria es que no se contiene una regulación plena y suficiente del contenido esencial del derecho fundamental, siendo el resultado de tal carencia normativa que su concreción debe hacerse esencialmente a través de la jurisprudencia.

La relevancia de esta sentencia es manifiesta. Permite garantizar el derecho a la inviolabilidad de domicilio pese a los intentos normativos de flexibilizar su aplicación práctica en el ámbito Tributario. Con ella, se aporta un halo de esperanza a la protección de los derechos de todos los contribuyentes. También le afecta a usted, para bien.

III.4. «**A vueltas con el fraude fiscal**»

GEORGINA DE LA LASTRA Y LERALTA (BLOQ Crónica Tributaria)

Este control [de comprobación] a posteriori, que en el ámbito tributario protagonizan los procedimientos de inspección y de comprobación limitada principalmente, se viene enfrentando a ciertas corrientes de opinión que, esgrimiendo principios jurídicos de indudable importancia y necesaria aplicación (seguridad jurídica en sus distintas vertientes, buena administración, neutralidad...) pueden acabar por devaluar, a modo de efecto secundario indeseable, su eficacia y su función al servicio del mandato constitucional contenido en el artículo 31.

✓ 1. La obtención de la prueba en los procedimientos de control (y en especial en el procedimiento de inspección) es la piedra angular de cualquier descubrimiento de fraude. El artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (LGT) establece [...] lo que lógicamente obliga a la Administración tributaria a aportar pruebas de la existencia del fraude. El fenómeno se caracteriza por el engaño y la

ocultación, lo que hace poco viable para su descubrimiento la exigencia al contribuyente por parte de la inspección de hacienda de la aportación de la documentación acreditativa de las obligaciones tributarias prevista en los artículos 29.1.f) y 142.3 de la LGT (**dado que raramente se aportarán "voluntariamente" las pruebas del fraude cometido**)

✓ 2. Sin embargo es en el ámbito de actuación de la AEAT en el que se están produciendo últimamente algunas sentencias que, más allá de verificar las circunstancias habilitantes de la entrada en el supuesto concreto, detallan los requisitos que deben concurrir para autorizar judicialmente una entrada de forma que parece que únicamente sería viable en aquellos casos en que no es necesaria, es decir, cuando ya se tienen datos o indicios claros del fraude cometido.

Y aquí tenemos a lo que parece, vistos los últimos pronunciamientos judiciales - a los que ya me he referido- y algunas reacciones en el ámbito doctrinal, un reto enorme (didáctico y jurídico a la vez).

✓ 3. «Se trata de justificar y fundamentar, caso por caso, por qué es necesaria la búsqueda de la prueba allí donde presumiblemente se halla, bien entendido que para justificar las entradas no puede exigirse la prueba del fraude antes de obtenerla y que los indicios racionales de la existencia del mismo en determinadas actividades **derivan de la experiencia adquirida en su comprobación y de la posible comparación con lo que vienen declarando otros contribuyentes dedicados a lo mismo.**

Explicar que la idoneidad de las entradas en ciertos domicilios alimenta la necesidad de hacerla dado que es el único medio real y efectivo de acercarnos a la verdad (y por ese camino a la justicia tributaria).

✓ 4. Por otra parte convendría que la jurisprudencia constitucional se lea en toda su extensión, lo que convertiría posiblemente el juicio de proporcionalidad al que debe someterse toda entrada solicitada en un filtro mucho más razonable: Incidiendo en cuál es la finalidad de la protección constitucional otorgada al domicilio en el caso de las personas físicas (la intimidad personal y familiar), finalidad que puede salvaguardarse con relativa facilidad **cuando lo que se pretende con la entrada es únicamente la búsqueda en el domicilio de la actividad económica de pruebas con trascendencia tributaria**

✓ 5. El control extensivo: el fraude fiscal incluye –en un sentido amplio incumplimientos que por sus características pueden ser puestos de manifiesto y regularizados mediante la utilización de los procedimientos gestores (**principalmente la comprobación limitada**).

- Estos procedimientos presentan diferencias notables con el procedimiento inspector: tienen menor duración (seis meses máximo), se centran en riesgos concretos deducidos del contenido de las declaraciones presentadas por los contribuyentes o de los datos que ya obran en poder de la AEAT, tienen un alcance siempre limitado, no pueden examinar contabilidad salvo que sea aportada por los contribuyentes ni realizar actuaciones fuera de las oficinas y a pesar de su carácter contradictorio (garantizado por trámites como los requerimientos de información iniciales y/o las propuestas de liquidación provisional) **no requieren necesariamente de una interacción mediante comparecencias personales del contribuyente o su representante.**

Estas características de los procedimientos gestores permiten su utilización extensiva (masiva), una mayor agilidad en los procedimientos y **una finalización acotada a los riesgos comprobados mediante liquidaciones provisionales.**

Ese uso extensivo plantea una cuestión de coordinación con el procedimiento inspector (intensivo y mucho más selectivo): **la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento en los casos de contribuyentes que presenten indicios de fraude fiscal pero que previamente hayan sido objeto de una comprobación gestora por el mismo concepto y período con alcance limitado.**

El artículo 140 LGT deja la puerta abierta a esta nueva actuación cuando se detecten, con las facultades inspectoras, hechos no conocidos con anterioridad por la Administración que acrediten la existencia de fraude.

Sin embargo, esta posibilidad se encuentra en ocasiones con la oposición de los tribunales contenciosos que manejan la preclusividad de los procedimientos con una interpretación del artículo 140 LGT tan extensa como forzada.

- A saber, la imposibilidad de volver a comprobar cuando en el primer procedimiento se aportaron elementos probatorios de los que podría haberse deducido los incumplimientos que posteriormente se desea regularizar. Esta línea jurisprudencial establece la imposibilidad de realizar un nuevo procedimiento "cuando estos hechos pudieron ya haber sido descubiertos con las diligencias realizadas y no lo fueron por un comportamiento negligente de la Administración". **Afirmación con la que podríamos estar de acuerdo siempre que en el pronunciamiento del Tribunal se detallara la naturaleza y el contenido de la negligencia concreta cometida por la Administración, punto este que no suele concurrir en las sentencias analizadas.**

- Aquí es importante subrayar que el alcance de las comprobaciones es una mención obligada en el inicio de los procedimientos y constituye una garantía para el contribuyente que sabe y conoce cuál es la finalidad y ámbito de la comprobación; por ello, que la Administración no vaya más allá del alcance comunicado en el inicio del procedimiento aunque se hubieran aportado elementos probatorios que analizados desde otro prisma (o alcance) pudieran determinar incumplimientos o fraudes no significa necesariamente una actuación negligente por parte de la Administración sino que es simplemente dar cumplimiento a la actuación a la que viene obligada (por el alcance). **Lo contrario si constituiría un exceso administrativo además de convertir en “presuntas comprobaciones generales” todos los procedimientos de alcance limitado.**

- Además, no es posible volver a comprobar en todos aquellos casos en que ya se ha realizado un primer procedimiento, de alcance parcial o limitado, por el mismo concepto y período. Se dice: “no cabe afirmar que existen actuaciones distintas, cuando la Administración se limita parcialmente al examen de un determinado aspecto del concepto tributario, con ignorancia del resto”, **llegando a afirmarse en algún pronunciamiento que la limitación del alcance no es discrecional y que produce el efecto preclusivo previsto en el artículo 140 LGT salvo que no se lleve a cabo con la mera intención de prefigurar una especie de reserva de comprobación inspectora posterior, esto es, con el propósito de evitar la cosa juzgada administrativa.**

Esta interpretación presume que la limitación del alcance por parte de la Administración es siempre fraudulenta, lo que no resulta ni ponderado ni comprensible, pero además supondría dejar sin posibilidad de aplicación práctica lo previsto en los artículos 137.2 y 148 de la LGT (que precisamente prevén la existencia de procedimientos de alcance limitado o parcial).

- La lucha contra el fraude fiscal requiere la existencia de controles intensivos y extensivos y la existencia de ambos requiere a su vez la comprensión de la función y del alcance de cada uno. **Lo contrario nos llevaría (nos está llevando) a generar un ámbito de impunidad (no querido por la Ley) en aquellos supuestos en que el contribuyente ha sido objeto inicialmente de una comprobación limitada (o parcial) y en él concurren indicios de fraude, advertidos con posterioridad, y que quedaron fuera del alcance inicialmente comprobado.**

✓ 6. En los últimos tiempos, sin embargo, se aprecia en determinada jurisprudencia del ámbito contencioso-administrativo una tendencia muy marcada a considerar odiosa, no tanto la ley tributaria –como antaño– sino a la propia Administración actuante, esgrimiendo como principios jurídicos prevalentes aquellos que se refieren al procedimiento (principalmente el de seguridad jurídica y

sus diversos derivados) y relegando a un papel de principios subordinados aquellos que hacen referencia a cuestiones de fondo (justicia, igualdad, progresividad y eficacia)

✓ 7 Principios de relevancia constitucional (artículos 31 y 103 de nuestra Constitución) que deberían valorarse junto con los demás principios jurídicos cuando se revisan los "casos patológicos" que llegan a los Tribunales. Dejo de lado la mención que hace el artículo 3.1 del Código Civil a la interpretación de las normas conforme a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas –por no tratarse propiamente de un principio jurídico de directa aplicación- pero en un momento como el actual, en que la lucha contra el fraude fiscal ocupa uno de los lugares preferentes en las preocupaciones de los ciudadanos, quizá ha llegado el momento de dejar atrás la consideración de que toda acción administrativa en el ámbito tributario es una interferencia odiosa en los derechos de los contribuyentes y sustituirla por los principios de necesidad de la misma y de mínima interferencia necesaria.

III.5. JOSÉ MARÍA PELAEZ MARTOS (LA INFORMACIÓN. 07.04.2021)

«Urge definir el domicilio constitucionalmente protegido»

✓ 1. «Dice nuestra Constitución que el domicilio es inviolable y que nadie puede entrar en él, salvo consentimiento de su titular, autorización judicial o flagrante delito. En el ámbito tributario no es habitual el último caso, por lo que todas las entradas en domicilios cuentan con el consentimiento de su titular, o con el correspondiente auto de entrada concedido por un juez, a la vista de las pruebas que le aporta la Inspección. Por eso es falso que los Inspectores hayamos entrado alguna vez en un domicilio dando la patada en la puerta, o lo que es lo mismo, sin contar con la autorización de un juez»

✓ 2.«Son muy escasas las ocasiones en las que las entradas inspectoras se refieren al domicilio particular de una persona física, ya que en estos casos sólo se entra cuando existen indicios de fraudes importantes, como ha sucedido a veces con la emisión de facturas falsas, u otros fraudes de carácter organizado. Por tanto, nada más lejos de la realidad la idea y mensajes interesados lanzados desde distintos sectores acerca de que la inspección de Hacienda se dedica a entrar en el domicilio particular de los ciudadanos mientras se encuentran en la paz de su hogar»

✓ 3.«La sentencia del Tribunal Supremo [1.10.2020) mencionada hubiera pasado desapercibida, como las anteriores sobre este asunto, si no hubiera sido porque en la misma se establece el nuevo criterio de que, antes de pedir la autorización al juez para efectuar la entrada, se tiene que notificar al contribuyente que está sometido a un procedimiento de comprobación inspectora. En el

supuesto de que este criterio se consolidara, carecería de lógica ir a registrar el domicilio de una em-presa si se le tiene que avisar antes, y, por tanto, se estaría eliminando una medida que resulta imprescindible para descubrir determinados fraudes, como, por ejemplo, el llamado carrusel del IVA, en el que, después de arduas y largas investigaciones, a veces se descubren tramas a las que se les han devuelto decenas de millones de IVA que nadie ha ingresado previamente.

✓ 4. Como resumen de la situación, es imprescindible que el legislador defina en una ley orgánica lo que se considera domicilio constitucionalmente protegido, sobre todo en el caso de personas jurídicas, que regule los requisitos para que el juez conceda la autorización de entrada, así como el procedimiento para llevar a cabo estas actuaciones por parte de la Administración. Si el poder legislativo no ejerce sus funciones correctamente, lo hacen los jueces interpretando a base de sentencias unas normas deficientes o inexistentes, adoptando a veces criterios novedosos que causan graves perjuicios en la eficacia de la Administración. Pero los que realmente pierden en esta situación son los ciudadanos, que no tienen seguridad jurídica en sus relaciones con el Estado.

IV. UN VERSO SUELTO

Cajas de Seguridad: Precinto y apertura. El derecho fundamental a la intimidad personal y familiar.

La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido ha adquirido en los últimos tiempos un particular protagonismo a raíz de los pronunciamientos de la Sala 3ª del Tribunal Supremo. Como se desprende de las Sentencias que se incluyen en el epígrafe II, se ha sentado doctrina en orden a cómo han de producirse las autorizaciones judiciales y los términos en que se deben formular las pertinentes solicitudes administrativas. En definitiva, y en nuestra opinión, el Tribunal Supremo ha venido a cerrar el paso a los Autos Judiciales de «Todo a 100».

También el Tribunal Supremo se ha pronunciado respecto al alcance de las actividades administrativas amparadas por la autorización judicial para la entrada en domicilios constitucionalmente protegidos. El Alto Tribunal ha dejado constancia que: i) la normativa constitucional en la materia de referencia debe ser desarrollada con Ley Orgánica; ii) en modo alguno puede considerarse que la Ley General Tributaria (Ley 58/2003) lleva a cabo tal desarrollo al respecto.

Mientras la situación normativa se mantenga como actualmente, los términos de aplicación de los mandatos judiciales y los límites objetivos a respetar por la Administración tributaria, habrán de ser perfilados por los Tribunales de Justicia.

De momento esa citada situación -como se indica en Sentencia citada anteriormente (II.4.2)- lleva a que: « *La dificultad estructural es que, con apenas unas escasas normas de competencia y unas exiguas prevenciones de procedimiento, el juzgador ha de decidir casos no siempre nítidos. **El casuismo de las posibles situaciones, con posibles contradicciones jurisprudenciales, lleva a cierta inseguridad jurídica a los jueces, a la Administración y, por supuesto, al contribuyente***»

La imprecisión de la normativa adquiere particular relevancia cuando la actividad administrativa se proyecta sobre las Cajas de Seguridad (en lo sucesivo, Caja/Cajas) por razón de la adopción de medidas cautelares a lo que habilita la Ley General Tributaria que también lo hace [habilita] para que la Administración tributaria pueda solicitar información a las Entidades financieras sobre la existencia de contratos de alquiler de dichas Cajas.

Las Cajas pueden encontrarse en establecimientos de Entidades financieras mediante contrato al efecto, y en el domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios (personas físicas y jurídicas). Hasta el presente, poca atención se ha prestado al hecho de que con frecuencia, una vez producida la entrada en domicilio constitucionalmente protegido, la Autoridad administrativa procede al precintado de las cajas de seguridad, de modo que ello afecta al derecho de disposición que el interesado tiene sobre el contenido de la Caja.

Con posterioridad al precinto, la apertura de la Caja, tanto si está situada en el espacio propio de una Entidad financiera como del obligado tributario, aparecerá en el escenario el derecho a la intimidad personal y familiar que vendrá a acompañar al ya presente derecho a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido. En efecto, con ocasión de la apertura de la Caja, la Administración tributaria puede acceder no solo a datos económicos también a información personal del contribuyente, con lo cual se sitúa en escena el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar. Ítem más, puede suceder que los datos económicos no sean trascendentes en el ámbito estrictamente tributario.

A la vista de lo expuesto hasta aquí, cabe realizar conclusiones -que atañen esencialmente a los derechos y garantías del contribuyente que tienen su respaldo en la Constitución- que suponen un necesario y modesto posicionamiento.

Primero.-

Es imprescindible un marco normativo con el nivel jerárquico suficiente que permita hacer frente a las situaciones conflictivas ya detectadas, así como a las nuevas técnicas de almacenamiento privado de datos personales y profesionales. Entre tanto, no cabe más que seguir los pasos que marquen el Tribunal Constitucional y los Tribunales de Justicia.

Segundo.-

En general, puede mantenerse que los datos [económicos] concernientes a una actividad económicas son de más fácil acceso en cuanto no afecten a la intimidad personal o familiar del contribuyente, pero conviene tener presente que no siempre esos datos trascienden al ámbito tributario [sucede así con documentación relativa a la competencia, a derechos que por su naturaleza no tienen que estar incluidos en el inventario patrimonial adscrito a la actividad, estrategias empresariales, política de recursos humanos y contratación de personal ya sea de la propia empresa o del Grupo a que pertenece].

Tercero.-

No cabe la admisión de «manga ancha» en la aplicación de los artículos 146 LGT y 181 RGAT pues hay que tener muy presente un factor, entre otros, de gran importancia como es que no deben producirse perjuicios de imposible o muy difícil reparación como los que pueden derivarse de la divulgación de «secretos propios o familiares». Las actuaciones administrativas deben acudir al amparo del artículo 8 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y evitar así posteriores males mayores; el respeto a los derechos y garantías del contribuyente no admite negligencias generadoras de conflictividad

Cuarto.-

La evolución de la jurisprudencia evidencia que los Tribunales de Justicia se inclinan mayoritariamente -de no prestar el contribuyente su anuencia- por considerar que, tanto la apertura de las Cajas como el precinto de las mismas, debe hacerse previa autorización en la que concurren los requisitos exigidos para el caso de la entrada en domicilios constitucionalmente protegidos (incluido el supuesto de las Cajas situadas en las Entidades financieras). Todo ello sin perjuicio de que el acceso a las Cajas puede ir precedido de la entrada en domicilio con las consecuencias legalmente previstas.

En definitiva, derecho a la inviolabilidad del domicilio y a la intimidad personal y familiar, son dos derechos fundamentales que deben ser respetados a ultranza, sin perjuicio de que en virtud de lo dispuesto en la normativa vigente puedan verse limitados por razón del mandato de contribución al común contemplado en el artículo 31 CE.