Lamiae Andaloussi Essalhi

LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO Y LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

TRABAJO FINAL DE MÁSTER

Director: Dr. Àngel Urquizu Cavallè

Tarragona
2021

Este TFM se ha realizado en la modalidad (marcar la opción que corresponda y completar)

- ☐ **Artículo científico**

- ☒ **Trabajo de investigación**

RESUMEN

La importancia de la inviolabilidad del domicilio es tal que su regulación es tanto nacional como internacional y al chocar con otro deber constitucional a la contribución genera ciertas controversias. El enfoque que la jurisprudencia le da a las medidas para que se pueda producir una injerencia del domicilio por las autoridades públicas resulta muy interesante para el desarrollo de este proyecto.

Por su parte, la función de la Inspección de los tributos es la lucha contra el fraude y el hacer que todos contribuyamos con el sostenimiento de los gastos públicos cumpliendo con lo estipulado en el artículo 31 de la Constitución Española. En este proyecto analizaremos la relación que une la inviolabilidad del domicilio con la inspección tributaria y la relación del artículo 18.2 de la Constitución Española con el artículo 31 de la misma.

PALABRAS CLAVE

Inviolabilidad del domicilio, comprobación, investigación, actas de inspección, actuaciones inspectoras, consentimiento, autorización judicial.

ABSTRACT

The importance of the home inviolability is such that its regulation is both national and international and when it collides with another constitutional duty like to contribute, it generates certain controversies. The approach that jurisprudence gives to the measures so that an interference of home by public authorities can occur is very interesting for the development of this project.

For its part, the function of the Tax Inspection is to fight against fraud and to make all of us contribute to the maintenance of public expenditures, complying with the provisions of article 31 of the Spanish Constitution. In this project we will analyze the relationship that links the inviolability of the home with the tax inspection and the relationship between article 18.2 and article 31 of the Spanish Constitution.

KEYWORDS

Home Inviolability, verification, investigation, inspection records, inspection actions, consent, judicial authorization.

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
Art.	Artículo
Arts.	Artículos
CC	Código Civil
CEDH	Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las libertades fundamentales
CEF	Centro de Estudios Financieros
CP	Código Penal
LEC	Ley Enjuiciamiento Civil
LECr	Ley Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley General Tributaria
LHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
LJCA	Ley reguladora de las Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
Nº	Número
P.E.	por ejemplo
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
RGGIA	Reglamento General de las actuaciones y procedimiento de Gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
RGIT	Reglamento General de la Inspección de los Tributos
ss:	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN 6
1.1. Cuestión tratada en el Trabajo de Fin de Máster 6
1.2. Razón de elección del tema 7
1.3. Metodología 7
2. LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO 8
2.1. La protección del domicilio en los Tratados Internacionales 9
2.2. El concepto de domicilio en la jurisprudencia 11
2.3. Las personas jurídicas 14
2.4. Entrada y registro del domicilio 17
2.5. Registro ilícito y registro irregular 26
3. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA 30
3.1. Concepto y fuentes normativas 30
3.2. Funciones inspectoras de comprobación e investigación 34
3.3. Función de obtención de información 37
3.4. Otras funciones de la inspección 44
3.5. Documentación de las actuaciones inspectoras 45
3.5.1. Comunicaciones 45
3.5.2. Diligencias 46
3.5.3. Informes 48
3.5.4. Actas 49
4. LEGITIMACIÓN DE LA ENTRADA Y REGISTRO DOMICILIARIOS EN EL ÁMBITO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. 57
4.1. Características generales 57
4.2. Estado de Necesidad y delito flagrante 59
4.3. Consentimiento del obligado tributario 61
4.4. Autorización judicial 70
5. CONCLUSIONES 78
6. REFERENCIAS 80
6.1. BIBLIOGRÁFICAS 80
6.2. WEBGRÁFICAS 83
7. ANEXO JURISPRUDENCIAL 88

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Cuestión tratada en el Trabajo de Fin de Máster

En este proyecto trataremos de explicar la inviolabilidad del domicilio que es un derecho fundamental protegido por la constitución como veremos más adelante, como bien sabemos ningún derecho es infinito hay ciertas excepciones legales, los derechos y las libertades tales como la intimidad o la inviolabilidad domiciliaria así como también las comunicaciones en general, son protegidos constitucionalmente, pero podrán ser objeto de injerencias por parte de la autoridad pública aunque para ello deben concurrir principios y requisitos para que la actuación llevada a cabo sea legítima.

En ese proyecto trataremos de definir estos principios y requisitos y siempre relacionándolo con la actuación de la Agencia Estatal Tributaria por ello es importante definir el concepto general de la inspección tributaria y los principios de esta y por último y más importante, tratemos de resolver la cuestión de si en el ámbito de las actuaciones inspectoras cabe la injerencia en el domicilio y si el obligado tributario debe soportar dicha injerencia. Por ser el apartado que considero más importante me dedicaré a explicar cada apartado de este y todo tipo de autorización que permitirían a la Agencia Tributaria la entrada en el domicilio.

Es evidente que el deber de contribuir con los gastos públicos es imprescindible para poder mantener un buen estado social como es España, prueba de ello es que encontramos regulado el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el artículo 31 de la Constitución Española y por ello veremos más adelante que la Inspección de tributos dispone de un amplio elenco de funciones y potestades para poder llevar a cabo la correcta aplicación de las normas tributarias.

La pregunta principal que nos hacemos al comenzar este proyecto es el límite que nos establece el legislador al derecho constitucional de la inviolabilidad del domicilio y por otra parte el poder que alcanza la inspección tributaria para hacer cumplir el artículo 31 de la CE por lo tanto será una confrontación de derechos.

1.2. Razón de elección del tema

Mi elección por este tema en concreto se debe a mi interés por el derecho tributario y en concreto por la Agencia Tributaria, que durante el grado de derecho ya me atraía y por ello dediqué el Trabajo de Fin de Grado al derecho tributario, aunque en esa ocasión fue referido a la manera de tributar de los diplomáticos, en esta ocasión será dirigido a la inspección tributaria para valorar la atracción hacia las oposiciones a Hacienda.

Durante la realización del TFG mi atracción era hacia la diplomacia, pero poco a poco me fue atrayendo cada vez más la Agencia Estatal Tributaria tanto que me planteo una especialización en el derecho tributario o unas oposiciones a inspectora de hacienda, por ello me he centrado en la inspección tributaria para que pueda conocer más de cerca las funciones. La relación con la inviolabilidad del domicilio que he podido encontrar junto a mi tutor ha sido lo que ha hecho que este trabajo sea perfecto para mí pues siempre he considerado el derecho constitucional como la rama fundamental en todo el grado y también la más interesante.

Además, mi proyecto incluye dos temas bastante interesantes por separado y que juntos lo son mucho más, por un lado, tenemos la inviolabilidad del domicilio que es bastante amplia y muy comentada y tratada por la jurisprudencia y por otro lado nos encontramos con la inspección tributaria que en caso de realizar un proyecto sobre el tema resultaría bastante normativo.

Por ello, mi elección fue incluir ambos en un mismo proyecto para que podamos visualizar de manera práctica como afecta el derecho constitucional en el derecho tributario y podamos entender en que supuestos se permite que se pueda vulnerar el derecho a la inviolabilidad por parte de los cuerpos de inspección tributaria. El objeto de mi trabajo también fue objeto del Manual del Dr. Joaquín Álvarez Martínez y que me ha sido de gran ayuda para poder desarrollar mi proyecto.

1.3. Metodología

El modus operandi del proyecto será separar en dos bloques la temática, dejando de un lado la parte constitucional – la inviolabilidad del domicilio- y por otro la tributaria – la inspección tributaria.

Para el redactado del proyecto se ha intentado recopilar la máxima información posible por ello se le ha dedicado más tiempo de investigación que de redactado pues se trata de un tema que no había estudiado con anterioridad en el grado ni en el máster, aunque sí que había estudiado por separado las temáticas, sobre todo la inviolabilidad del domicilio. Por ello, se le dedicará gran parte de la investigación a la inspección de tributos que la encontramos muy bien desarrollada en la LGT y en el RGIT.

Posteriormente, se analizará la amplia jurisprudencia que encontramos sobre los temas del proyecto y que vendrá citada correctamente en el anexo jurisprudencial de este proyecto. El análisis de la normativa y la jurisprudencia en conjunto hará que entendamos mayormente la inviolabilidad del domicilio ante la inspección de los tributos.

2. LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO

Como he indicado en la introducción del presente proyecto, la inviolabilidad del domicilio viene integrada dentro del catálogo de los derechos fundamentales, concretamente la encontramos en la Constitución Española en el artículo 18.2[1] por lo que a nivel nacional está protegido el derecho a la inviolabilidad del domicilio, por lo tanto, cualquier injerencia no permitida se podrá poner ante los Tribunales e incluso podemos llegar a su defensa ante el Tribunal Constitucional.

La inviolabilidad del domicilio persigue la privacidad e intimidad de las personas, por lo tanto, protege el ámbito privado de las intromisiones que se puedan producir, tan importante es la inviolabilidad del domicilio que el propio Tribunal Constitucional le ha otorgado un significado más amplio al establecido en otros ámbitos. Para el Tribunal Constitucional, el domicilio es todo aquel espacio en el que el individuo desarrolla su intimidad, esto significa que, si estás viviendo en una habitación de hotel, es considerado domicilio y por lo tanto protegida por el artículo 18.2 de la CE tal y como veremos más adelante.

Como cualquier derecho fundamental, la inviolabilidad al domicilio tiene sus limitaciones establecidas por la CE y estos son: resolución judicial, delito fragrante y el consentimiento del

[1] Como es sabido, los Derechos fundamentales vienen recogidos en la Sección 1ª del Capítulo II del Título I de nuestra constitución española, bajo la rúbrica "De los derechos fundamentales y de las libertades públicas".

titular. Veremos más adelante si las mismas limitaciones serán aplicadas en el ámbito de estudio de este proyecto.

El derecho a la inviolabilidad del domicilio se puede suspender al amparo del art. 55 CE que son los supuestos de estado de excepción o de sitio, por lo tanto, se trata de excepciones legales que las podemos añadir a las limitaciones que hemos mencionado en el párrafo anterior.

Además de lo anterior, tenemos otra excepción legal a la inviolabilidad del domicilio, lo encontramos regulado en la **Ley 4/2015 de 30 de Marzo de Protección de la Seguridad Ciudadana** en el art. 15 regula la posibilidad de entrada y registro de domicilio por lo siguiente " *Será causa legítima suficiente para la entrada en domicilio la necesidad de evitar daños inminentes y graves a las personas y a las cosas, en supuestos de catástrofe, calamidad, ruina inminente u otros semejantes de extrema y urgente necesidad*". Como en otras excepciones legales, se le obliga a las autoridades a remitir a posteriori y de modo inmediato el acta o atestado al juez competente.

2.1. La protección del domicilio en los Tratados Internacionales

La protección del domicilio tiene tal importancia que su protección es nacional e internacional, por ello quiero dedicar este primer apartado a la protección de este en los Tratados Internacionales.

En primer lugar, **La Declaración Universal de Derecho Humanos** de 10 de diciembre de 1948[2] establece en el artículo 12 la protección del domicilio, cito literalmente,

"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 o ataques."

[2] *La Declaración Universal de Derechos Humanos*. (1948, 10 diciembre). Naciones Unidas. https://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/

En segundo lugar, nos encontramos con el **Convenio Europeo de Derechos Humanos**[3] de 1950 en Roma, fue ratificado en España mediante Instrumento de *Ratificación del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, y enmendado por los Protocolos adicionales números 3 y 5, de 6 de mayo de 1963 y 20 de enero de 1966, respectivamente[4]. Por lo tanto, fue ratificado por España en el año 1979 y que establece en el su artículo 8., cito literalmente,

"toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y su correspondencia" siguiendo con "no puede haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en 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."

De lo anterior podemos ya interpretar la importancia que tiene el domicilio para el derecho y que únicamente permite la perturbación del mismo, cuando un interés superior al privado se ve involucrado, lo que pretende probar este proyecto es si el Derecho Tributario tiene esta potestad de poder perturbar la intimidad del domicilio o no, ello trataremos de averiguarlo a lo largo del presente.

En última instancia, encontramos el **Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos**[5], ratificado por España el 13 de abril de 1977[6] dispone en el artículo 17.1 que cito literalmente,

"Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación"

[3] *Convenio Europeo De Derechos Humanos*. (1950, 4 noviembre). Tribunal Europeo de Derechos Humanos. https://www.derechoshumanos.net/Convenio-Europeo-de-Derechos-Humanos-CEDH/#Texto
[4] *Ratificación del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos*. (1979, 10 octubre). Boletín Oficial del Estado. https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1979-24010
[5] Hecho en New York el 16 de diciembre de 1966.
[6] Instrumento de Ratificación del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. (1977, 13 abril). Boletín Oficial del Estado. https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1977-10733

De nuevo encontramos una protección del domicilio en el ámbito internacional que asegura en el segundo apartado del artículo 17 que a quien no se le respete lo mencionado en el apartado anterior, tendrá derecho a la protección de la ley.

2.2. El concepto de domicilio en la jurisprudencia

En este apartado se especificará la delimitación y concreción del concepto de domicilio que lo tenemos protegido en el artículo 18.2 del Carta Magna por lo tanto hablamos de espacios físicos inmunes a las injerencias de cualquier persona o autoridad. Empezaremos la definición haciendo referencia a la STC 10/2002 en que el Tribunal Constitucional estipula que "El domicilio inviolable es un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales[7] y ejerce su libertad más íntima" ya el Constitucional nos deja una definición bastante clara, aunque en este apartado se tratará de profundizar aun más en el concepto.

La inviolabilidad del domicilio se encuentra directamente relacionada con el derecho a la intimidad personal y familiar, la STC 22/1984 de 17 de febrero afirma que la protección constitucional del domicilio es "una protección de carácter instrumental, que defiende los ámbitos en que se desarrolla la vida privada de la persona" y "constituye un autentico derecho fundamental de las personas, establecido… para garantizar el ámbito de privacidad de ésta dentro del espacio limitado que la propia persona elige y que tiene que caracterizarse precisamente por quedar exento o inmune a las invasiones o agresiones exteriores de otras personas o de la autoridad pública" ello resulta bastante interesante para comentar las excepciones que establece la normativa a esta norma general, principalmente solo la autorización del titular puede autorizar la entrada pero veremos más adelante algunos casos en que será permitida la entrada al domicilio sin autorización del titular. Por lo tanto, en palabras del constitucional en la misma sentencia "la expresión «inviolabilidad del domicilio» hay una traslación de ideas, por cuanto la protección de la vida privada está referida al espacio o lugar donde ésta se desarrolla, el domicilio, que debe verse protegido contra las injerencias, intromisiones o investigaciones arbitrarias de los poderes públicos, especialmente cuando la autoridad gubernativa pretende la búsqueda o pesquisas de

[7] Se puede entender que el constitucional nos indica que no tiene porque ser lo que entendemos convencionalmente como domicilio, es decir, no tiene porque ser necesariamente un piso o una casa, sino que como veremos más adelante puede ser por ejemplo una habitación de hotel o una autocaravana.

personas o cosas con propósitos incriminatorios."[8]

El objeto de protección es la esfera privada de la persona y no el espacio físico como tal, esto quiere decir que si resides en un hotel y desarrollas tu intimidad[9] personal y familiar también está protegido dentro del art. 18 CE.

La jurisprudencia para definir el concepto de domicilio se basa en tres aspectos que detallaremos, por lo que debemos señalar que el concepto de domicilio como ya hemos indicado no es solamente el concepto como tal sino que toda la esfera que lo rodea pero si nos referimos simplemente a "aquel lugar donde desarrollamos nuestra intimidad" dejamos un concepto muy poco delimitado, por ello los juristas indican que debemos tener en cuenta que se ha de hablar de un "espacio físico delimitado" [10] resulta obvia la explicación de porque debe ser delimitado pues se quiere proteger la inviolabilidad del domicilio por ello debemos conocer la extensión del mismo y hasta donde llega ese domicilio para poder defenderlo, la jurisprudencia entiende que se debe tratar de un espacio delimitado o acotado, aunque en ocasiones ha venido indicando que se debe tratar de espacios cerrado[11] a mi juicio se trata de una palabra que no deberíamos usarla al referirnos al domicilio pues en este caso se podría llegar a la confusión de creer que al dejarse alguien la puerta del domicilio abierta ya no estaría protegida por la inviolabilidad del domicilio que señala la constitución.

Comentado el espacio físico delimitado que sería el primer aspecto que considera la jurisprudencia, nos debemos referir que es protegido por la constitución tanto aquella vivienda que es utilizada para la residencia permanente, como la que es para una residencia ocasional[12] hecho que lo hemos visto en abundante jurisprudencia como la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 24 de noviembre de 1986 (Caso Gillow) la cual otorgo la protección de la inviolabilidad del domicilio a una vivienda que fue desocupada durante 19 años, por lo tanto, deja

[8] *Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 22/1984*. (s. f.). Tribunal Constitucional. Recuperado 30 de marzo de 2021, de https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/275
[9] El derecho a la intimidad lo definimos como aquel derecho a no tener que aguantar intromisiones
[10] Autores como Alonso de Antonio, A.L: El derecho a la inviolabilidad domiciliaria en la Constitución Española de 1978, op. Cit. P.121-122. Y Como J Martínez, Á. J. (2007). *La Inviolabilidad del Domicilio ante Inspección de Tributos* (1.ªed.). La ley.
[11] Véase Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2006
[12] Nos referimos a vivienda habitual y segunda residencia.

claro el alto tribunal[13] que no es necesario ocupar permanentemente la vivienda para gozar de inviolabilidad, además tal y como hemos mencionado al principio del proyecto, una habitación de hotel también goza de la protección.

El tercer aspecto que caracteriza el concepto constitucional es la finalidad que tiene el mismo y para gozar de inviolabilidad deberá tener un destino de vivienda o de desarrollo de una actividad empresarial o profesional, atendiendo a esto queda claro que es considerado domicilio aquel espacio dedicado a la vivienda sea inmueble o mueble independientemente de las características o condiciones del mismo pues además de lo ya mencionado, la jurisprudencia ha venido aceptando que las autocaravanas sean consideradas domicilio – STS 1 de diciembre de 2000- por lo que tan solo tiene que ser el espacio donde desarrolles de forma objetiva las funcionalidades de vivienda o para el desarrollo de la actividad.

Cuando mencionamos la actividad empresarial o profesional, nos preguntamos si las personas jurídicas disponen del derecho a la inviolabilidad del domicilio, pues bien, la jurisprudencia, ha reconocido la inviolabilidad domiciliaria a las personas jurídicas – STC 137/1985 de 17 de julio – que no poseen intimidad familiar ni personal y aun así la tienen reconocida, por lo tanto, podemos ver que este derecho es bastante extenso pues el TC establece que la Constitución al regular el derecho a la inviolabilidad del domicilio indico que no es exclusivo a las personas físicas, sino que es extensivo a las personas jurídicas[14].

Por lo tanto, la persona jurídica también tiene protegido constitucionalmente el derecho a la inviolabilidad del domicilio que matiza la doctrina del TC[15] que serán protegidos los espacios indispensables donde las sociedades desarrollen su actividad, donde se custodia los documentos de la sociedad y donde se constituye el centro de dirección de la sociedad aunque debemos tener en cuenta que estas cuestiones serán tratadas en apartados ulteriores ya que son de suma importancia para este proyecto puesto que las inspecciones de tributos normalmente realizan registros del domicilio a las personas jurídicas más que a las físicas[16].

[13] A nivel nacional encontramos sentencia del Tribunal Constitucional del 2 de noviembre del 2004 y del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2006.
[14] Véase SSTC 137/1985, 144/1987 y 64/1988.
[15] Lo encontramos en la STC 137/2965 de 17 de julio, http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/517
[16] Se trata de una opinión fundada tras leer varios artículos relacionados con la inspección de tributos.

En último lugar encontramos la privacidad que se encuentra directamente relacionada con el bien jurídico protegido, debemos destacar que la jurisprudencia en reiteradas ocasiones ha venido negando la condición de domicilio a los almacenes, talleres de trabajo, los bares, cafés o naves industriales, así como a todos aquellos lugares de acceso dependiente del consentimiento del titular[17] pues no gozan de la protección de domicilio de la carta magna y por ello los arts. 142.2 de la LGT y 171 del proyecto de RGGIA regula las entradas y registro de los órganos de la inspección de tributos en los locales se limitarán a la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine y aquí se ve claramente la diferencia entre el domicilio que si está protegido por el artículo 18.2 CE que para su entrada y registro será necesaria una autorización judicial.

2.3. Las personas jurídicas

Como ya se ha indicado, las personas jurídicas también gozan del derecho a la inviolabilidad domiciliaria, aunque en la LGT de 1963 no se contemplaba dicho derecho. De hecho, la Constitución española no menciona en ningún artículo la protección del domicilio de las personas jurídicas[18] por ello se debe analizar si la protección del domicilio del artículo 18.2 se extiende a las personas jurídicas ello ha sido bastante comentado por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal Supremo en que afirman que efectivamente la protección del 18.2 se extiende a las personas jurídicas.

Dentro del contexto del Derecho Europeo encontramos mención de la protección del domicilio en el ya mencionado artículo 8 del Convenio Europeo de Protección de los Derechos Humanos que posteriormente fue interpretado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el Caso López Ostra[19] en que indica que a priori se entendía por domicilio el privado de una persona física pero que ello se puede extender a las personas jurídicas ya que acorde con la

[17] Véase los arts. 91.2 de la LOPJ y 8.6 de la LJCA.
[18] En el derecho comparado, encontramos que, en Alemania, la Ley Fundamental del Bonn existe el artículo 19.3 que indica que los derechos fundamentales también son extendidos a las personas jurídicas. https://personal.us.es/juanbonilla/contenido/FAYUE/MATERIALES/LEY%20FUNDAMENTAL%20DE%20BONN.pdf
[19] Véase STEDH de 19 de febrero de 1998.

definición de "home"[20] es bastante sencilla pues se refiere al hogar de un domicilio privativo, no así el concepto "domicile"[21] que abarca un significado mucho más extenso pues contempla también la oficina laboral o los despachos así como los emplazamientos comerciales.

La inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas fue claramente admitida por el Tribunal Constitucional en la STC 137/1985 de 17 de octubre[22], afirmando el constitucional que no existe en nuestro ordenamiento jurídico un precepto sobre la inviolabilidad del domicilio para las personas jurídicas, se debe proteger extendiendo el artículo 18.2 tal y como se hizo con otros derechos fundamentales como el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE. Aunque debemos entender que el derecho a la intimidad que viene a su vez protegiendo el artículo 18.2 de la CE, no se podrá aplicar a las personas jurídicas que por su naturaleza carecen de intimidad, por lo tanto, aunque tiene derecho a la inviolabilidad del domicilio.

Si bien es cierto que la administración tributaria tiene la potestad de entrar y registrar el domicilio protegido constitucionalmente[23] en el artículo 3 de la LGT se estipula que "*La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios*." Se debe entender que las actuaciones inspectoras tendrán que estar regidas por el principio de proporcionalidad que a su vez protegen el domicilio exigiendo además del consentimiento del titular o la autorización judicial, el principio de proporcionalidad. El principio de proporcionalidad es aplicado por los Tribunales Europeos y españoles mediante una triple perspectiva, es el conocido "test alemán" que se deben aplicar los siguientes elementos: la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en el sentido estricto. Ello quiere decir que, aunque la administración tributaria tiene la potestad de entrar y registrar el domicilio, no siempre lo podrá hacer, es decir, no puede existir un automatismo formal en la autorización de la entrada, por lo tanto, se trata de unos supuestos muy excepcionales en materia de inspección. Como veremos en el apartado de la autorización judicial,

[20] Versión inglesa.
[21] Versión Francesa.
[22] Viene indicando lo siguiente "pudiendo entenderse que 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."
[23] Siempre y cuando cumpla con los requisitos.

encontramos una sentencia del Tribunal Constitucional en que establece los límites que se deberán respetar y los requisitos que tendrá la autorización judicial.

La protección del domicilio del artículo 18.2 de la Constitución no se extiende a todos los lugares de titularidad de las personas jurídicas, en este sentido se pronuncia la sentencia del Tribunal Constitucional[24] en la que indica que la autorización judicial deberá ser requerida en cualquier lugar para cuya entrada sea necesario el consentimiento de su titular para desarrollarse en él, en el caso de las personas jurídicas, su actividad profesional y que está vedada a terceros. Por lo tanto, una recepción a mi juicio no sería un elemento incluido en el concepto de domicilio protegido constitucionalmente, pues se trata de una zona de libre circulación. Por lo tanto se pretende proteger la intimidad que hemos comentado en el caso de las personas físicas, de la que también gozan las personas jurídicas al desarrollar actividades profesionales en un ámbito privado y de los que se priva a terceros de su conocimiento, según la STC de 26 de abril de 1999[25] el domicilio protegido de las personas jurídicas abarca también aquellos lugares destinados a la custodia de documentos o soportes de la sociedad. Resulta curioso analizar que el artículo 142.2 de la LGT que estipula "*Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.*"

A simple vista, bajo mi juicio parece que también se trata de lugares protegidos constitucionalmente pero el legislador continúa diciendo *"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."* Por lo que se entiende que no considera domicilio protegido constitucionalmente a las fincas o lugares de negocio, siendo únicamente necesario para su entrada y registro la autorización administrativa. El Tribunal Supremo, se ha

[24] STC 137/1985, de 17 de octubre.
[25] Véase también la STC 69/1999 de 26 de abril.

pronunciado indicando respecto al espacio protegido constitucionalmente de las personas jurídicas "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." Según Álvarez Martínez, J., carecerían de la consideración de domicilio constitucionalmente protegido, todos aquellos espacios físicos en los que se ubican instalaciones de la persona jurídica eminentemente productivas y ajenas por completo a la idea de gestión o administración, tales como fábricas, talleres o almacenes por lo tanto el artículo 142.2 se refiere a aquellos espacios que no tienen como tal la función de domicilio fiscal de la persona jurídica, es decir, que no se desarrolla el derecho a la intimidad[26] de la sociedad como tal como podría ser el centro de alta dirección que sería un lugar donde se desarrolla la actividad vedada a terceros ajenos.

2.4. Entrada y registro del domicilio

La entrada y registro es parte del trabajo de comprobación e investigación de los órganos de inspección de tributos que en ciertas ocasiones y en la medida en que la ley lo permita podrán realizar esta función tan controvertida. El artículo 113 de la LGT hace una distinción entre entrada al domicilio y el registro del mismo, siendo la entrada simplemente el realizar una inspección ocular para la obtención de pruebas que no se han podido obtener de otro modo y el registro sería más para la captación de bienes o documentos. Para la entrada y registro será necesario el consentimiento del obligado tributario o una autorización judicial[27].

Como hemos podido ver la inviolabilidad no es plena[28], sino que presenta ciertas excepciones mediante las cuales se permite el acceso al domicilio ajeno y estas tienen un carácter rigurosamente taxativo[29] tal y como viene afirmando el Tribunal Constitucional en la SSTC 136/2000 de 29 de mayo FJ3., la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha reafirmado en

[26] Entendiéndose como ya se ha dicho a priori como aquel derecho a desarrollar en la privacidad aquellas actividades profesionales que se encuentran vedadas a terceros. Por lo que no nos referimos al derecho a la intimidad en el sentido estricto que es más característico de la persona física.
[27] Se detallará los requisitos en el apartado referido a "Autorización Judicial" y "consentimiento obligado tributario" véase apartado 4.3 y 4.4 del presente proyecto.
[28] Véase la STC 76/1990.
[29] Véase como referencia la SSTC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 3, la SSTC 160/1991 de 18 de julio, FJ 8 o la SSTC 126/1995 de 25 de junio, FJ 2.

diferentes sentencias que a falta del consentimiento del titular[30] es únicamente posible el acceso al domicilio en base a una resolución judicial que deberá estar motivada[31] y con especial atención al principio de proporcionalidad. Únicamente decaerá esta garantía judicial en el caso del delito flagrante, la cuestión es si el delito flagrante es aplicable al caso tributario[32].

Por lo tanto, la jurisprudencia lo que pretende exigiendo la resolución judicial es proteger el derecho a la inviolabilidad que a su vez viene directamente relacionado con la intimidad personal y familiar, por lo que deberá un juez decidir si prevalece el derecho a la inviolabilidad del domicilio u otros valores constitucionalmente protegidos tal y como indica la STC 160/1991 de 18 de julio.

La doctrina de las SSTC 160/1991 de 18 de julio y 136/200 de 29 de mayo establece que, en el supuesto de la inviolabilidad del domicilio, la intervención judicial tiene como finalidad prevenir la vulneración del derecho y no la reparación de este como ocurre en otros. Por lo que para que se pueda cumplir esta función preventiva será necesario que la resolución judicial esté debidamente motivada.

Como resumen, hay que señalar que la Constitución[33] de acuerdo con la doctrina del TC establece que se autorizará la entrada y registro en domicilios en los cinco supuestos que se señalan a continuación:

1- Autorización del titular, como es obvio, si el titular permite la entrada al domicilio se podrá acceder, incluso en el ámbito de la inspección tributaria.
2- Autorización judicial, en aquellos casos en que el titular no permita el acceso a los órganos de inspección, será necesaria una autorización judicial.
3- En caso de necesidad, solo se podrá entrar no registrar, por lo tanto, se entiende que en el ámbito tributario no será de aplicación esta excepción pues se aplica en el caso de

[30] En este proyecto nos debemos referir al obligado tributario.
[31] SSTC 126/1995 de 25 de julio FJ 2, SSTC 139/1999 de 22 de julio FJ 2 y SSTC 8/2000 de 17 de enero FJ 4.
[32] Jaime Aneiros Pereira. (s. f.). *La entrada y registro en el domicilio de personas físicas y jurídicas*. ICAB. Recuperado 30 de marzo de 2021, de https://blanqueo.icaib.org/wp-content/uploads/2015/02/El-domicilio-constitucionalmente-protegido.pdf
[33] Artículo 18.2 CE

catástrofes, por ejemplo.

4- En aplicación de la legislación antiterrorista.
5- En los casos de delitos flagrante.

Centrándonos más en el ámbito tributario conocemos que las relaciones del ciudadano con la administración se manifiestan con mayor frecuencia y que además encontramos que la administración viene dotada de un variado elenco de poder para que pueda obligar a la correcta aplicación de los tributos[34] y que pueda recaudar mediante la vía tributaria los ingresos que podrán cubrir el gasto público. Aunque la administración tributaria dispone de varias facultades para la aplicación correcta de los tributos, cabe señalar que el artículo 18.2 es un claro limite y que no se podrá eludir ni modificar pues se está protegiendo tanto el domicilio como la intimidad que viene intrínseca en el derecho a la inviolabilidad por ello se le concede mayor protección y solo se permite la entrada en el delito flagrante y en el estado de necesidad por lo tanto, la administración tributaria que únicamente podrá acceder al domicilio del obligado tributario cuando así este lo autorice o cuando disponga de una resolución judicial.

Debido a que la administración debe recaudar[35], cobra un gran protagonismo la inspección de los tributos[36] y el artículo 142 de la LGT "Facultades de la inspección de los tributos" que recoge un seguido de potestades atribuidos a los órganos de la inspección para poder desarrollar sus funciones inspectoras y garantizar así la correcta aplicación de los tributos. Dichas funciones son las que citaremos a continuación a titulo ilustrativo,

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

[34] Así nos indica el Tribunal Constitucional en la sentencia de 26 de septiembre de 2005 en la que afirma que el artículo 31.1 de la CE 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 potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

[35] Véase el artículo 162 que estipula "*Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta ley.*"

[36] Se definen las funciones de la inspección tributaria en el artículo 141 de la LGT.

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.

2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

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

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.

3. Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

El obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección deberá personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.

Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija.

4. Los funcionarios que desempeñen funciones de inspección serán considerados agentes de la autoridad y deberán acreditar su condición, si son requeridos para ello, fuera de las oficinas públicas.

Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario a los funcionarios para el ejercicio de las funciones de inspección.

Por lo tanto, las actuaciones inspectoras se podrán realizar mediante el examen de los documentos, libros de contabilidad, ficheros, facturas, justificantes, base de datos, programas y lo que más nos interesa en este proyecto, mediante el registro del domicilio que en el mismo artículo 142 LGT se hace mención.

Al amparo del artículo 151 LGT, se podrá realizar la inspección tributaria tanto en el domicilio fiscal del obligado tributario como en el lugar donde se realicen las actividades gravadas o en el lugar donde exista alguna prueba del hecho imponible y finalmente en las oficinas de la

Administración tributaria cuando así lo permitan los elementos que se vayan a analizar por ejemplo examinar unas facturas que aporta el obligado tributario. En lo que nos ocupa en este proyecto, debemos hacer especial énfasis en el artículo 151.3 que estipula lo siguiente "*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".* Es decir, que la propia LGT permite examinar cierta documentación inclusive en el domicilio protegido constitucionalmente, pues recordemos que la administración tributaria persigue la correcta aplicación de los impuestos por ello la LGT otorga la facultad de entrada y registro a la inspección de tributos hecho que se analiza detalladamente a lo largo de este proyecto.

Cabe destacar que el artículo 142.2 de la LGT[37], aunque reconoce la facultad de la inspección tributaria del registro del domicilio, lo reconoce de manera subsidiaria pues indica el artículo que ocurrirá "cuando las actuaciones inspectoras lo requieran" y que nos remite al artículo 113 de la LGT donde figuran las exigencias constitucionales cuando se trate de un domicilio constitucionalmente protegido. Por ello es importante saber diferenciar entre el domicilio protegido constitucionalmente y el que no, pues cada uno de ellos goza de una protección diferente.

En primer lugar, nos referiremos en este apartado al domicilio constitucionalmente protegido que vemos como la LGT nos remite del artículo 142 al 113 referido a las condiciones en que la Constitución permite la entrada y registro en el ámbito del derecho tributario, en este caso nos referimos a la autorización judicial y autorización del obligado tributario. Por lo tanto, en los casos del domicilio protegido constitucionalmente solo cabrán estas dos excepciones para que se pueda acceder.

En segundo y último lugar, encontramos los domicilios no constitucionalmente protegidos en los que también sería suficiente que el obligado tributario no se oponga, la problemática empieza

[37] Encontramos desarrollado el modus operandi de la entrada y reconocimiento de fincas en el Artículo 172 del RGIT.

cuando el contribuyente se opone[38] en este caso será necesaria la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se establezca dicha autorización será del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.

Dentro de la LGT existen otros preceptos que se remiten al artículo 142 con el fin de introducir la facultad de entrada y registro domiciliaria en sede de procedimientos tributarios.

a) El artículo 136.4 [39]de la LGT se remite al artículo 142 de LGT donde se reconoce esta facultad de entrada y registro domiciliaria en procedimientos de comprobación limitada para los exclusivos supuestos de previsiones aduaneras, comprobaciones censales o de estimación objetiva, pues evidentemente el procedimiento de comprobación limitada, en general, tiene vedado su desarrollo fuera de las oficinas de la Agencia Tributaria. Se trata, por tanto, de tres excepciones que realiza la propia LGT a la prohibición de desarrollar actuaciones en sede de un procedimiento de comprobación limitada fuera de oficinas de la Administración tributaria. [40]

b) Del mismo modo, es posible que la Administración tributaria despliegue esta facultad de entrada y registro en el domicilio del contribuyente en sede de un procedimiento de recaudación, facultad ésta que encontramos en el artículo 162.1 de la LGT por remisión, nuevamente, al art. 142 de la LGT. En este caso, la ley faculta a los funcionarios encargados de desarrollar las funciones de recaudación a «*comprobar e investigar la existencia y situación de bienes o derechos de los obligados tributarios*», por ello le atribuye las potestades del artículo 142 de la LGT, a fin de asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria.

Tras el análisis que se ha hecho de la legislación, queda bastante claro que la normativa es bastante genérica y para poder encontrar aspectos más específicos debemos analizar la

[38] Tengamos en cuenta que en este caso no se exige una autorización expresa del contribuyente, sino que meramente la inactividad por lo tanto un consentimiento tácito.
[39] Se trata del artículo que regula la comprobación limitada.
[40] Francis Lefebvre, L. F., & Ana Ma Juan Lozano, J. L. (2019, 15 mayo). La entrada y registro domiciliario por la inspección de los tributos. EFL. https://www.efl.es/preview-product-free/69493

jurisprudencia que en el caso de la inviolabilidad, es bastante extensa. Personalmente me resulta bastante extraño que el legislador no haya considerado oportuno crear una norma especifica para la inviolabilidad del domicilio ante la inspección de los tributos y que se deberá acceder a la jurisprudencia para poder conocer los limites con los que cuenta la administración tributaria para ejercer esta facultad reconocida en el artículo 142 de la LGT. Aunque el artículo 18.2 de la Constitución Española ya a mi juicio es bastante genérico, la LGT es todavía más genérica pues el legislador se ha basado en reproducir el mismo artículo 18.2 que consideramos conveniente reproducir "*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.*".

Lo anterior se debe a que la LGT no puede desarrollar un derecho fundamental porque se trata de una ley ordinaria y los derechos fundamentales solo pueden ser desarrollados mediante una ley orgánica, por lo tanto, aunque se quisiera, no se podría realizar un desarrollo enfocado al ámbito tributario dentro de la LGT. Además, no se podría tratar de otra manera que no sea reproduciendo el artículo 18.2 puesto que no tenemos un concepto claro de domicilio ya que como se ha señalado en apartados anteriores, ha sido el tribunal Constitucional y el Tribunal Supremos quienes han tratado de darle una definición al concepto de domicilio y establecer los límites de este, así como también las posibilidades de entrada y registro ya sea por parte de la autoridad tributaria como de cualquier autoridad pública. La definición jurisprudencial del domicilio con todas sus características ya ha sido definida en apartados anteriores y por ello se dedicará a continuación a explicar las peculiaridades del artículo 142.2 de la LGT respecto a la normativa general del artículo 18.2 de la CE.

En primer lugar, nos encontramos con la entrada y registro a la que se refieren ambos preceptos en el caso de la LGT se refiere a que dichas intromisiones deberán producirse en el seno de las actuaciones inspectoras tal y como especifica el artículo 142.2 y que además da a entender que solo se dará lugar cuando sea necesario. Encontramos esta posibilidad de entrada y registro del domicilio en las actuaciones inspectoras tanto en el artículo 142.2 de la LGT como en el artículo 172.1 del RGIT [41] que además se refiere a la entrada y registro de fincas o

[41] De acuerdo del artículo 172.1 del RGIT "*Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a*

establecimientos donde se desarrollen actividades sometidas a gravamen[42].

Debemos tener en cuenta que la primera cuestión es si la entrada y registro del domicilio es permitida a los órganos de inspección tributaria en todas las funciones [43] (obtención de información o valoración) o si tan solo es viable en el caso de la función de comprobación e investigación. Para esta cuestión resulta bastante interesante referirse a los antecedentes legislativos del artículo 142.2 de la LGT, más concretamente nos referimos al artículo 141.1 de la LGT 1963[44] que viene a indicar que "*Los Inspectores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen para ejercer las funciones prevenidas en el artículo ciento nueve de esta Ley.*" Nos remite directamente al artículo 109 de la misma ley que es el referido a las funciones de comprobación e investigación de la inspección tributaria. Por lo tanto, los antecedentes legislativos parecen claros al indicar que únicamente se permitirá la entrada y registro del domicilio cuando la inspección de tributos esté ejerciendo su función de comprobación e investigación. Ello no era tan claro cuando se aprobó el RGIT de 1986[45] que indica en el artículo 39 del mismo que estipula "*La inspección de los tributos podrá entrar 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 o bien se produzcan hechos imponibles o exista alguna prueba de los mismos, siempre que lo juzgue conveniente para la practica de cualesquiera actuaciones y, en particular, para reconocer los bienes, despachos, instalaciones o explotaciones del interesado, practicando cuantas actuaciones probatorias conexas sean necesarias*.".

Por lo tanto, la normativa en primer lugar permite la entrada y registro únicamente para realizar la función de comprobación e investigación, pero a posteriori el RGIT da entrada a que se pueda realizar en todas las actuaciones tributarias que vienen estipuladas en el artículo 9 del

que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquellas así lo requieran."

[42] Como ya se ha explicado a priori, no será lo mismo la entrada y registro en el domicilio protegido constitucionalmente que en una finca no protegida constitucionalmente al carecer de significado de "domicilio"

[43] Véase para más información los apartados referidos a las funciones de la inspección tributaria.

[44] Cabe señalar que la LGT de 1963 está derogada y que la utilizamos tan solo para contextualizar los antecedentes legislativos de la actual LGT.

[45] También se encuentra derogado y se utiliza como mero antecedente legislativo para contextualizar.

mismo RGIT que se incluyen las funciones de obtención de información, las de informe y asesoramiento y por último las de valoración.

Lo anterior ha sido objeto de varias criticas de diferentes autores y juristas que han considerado que el RGIT se ha extralimitado en sus funciones y por lo tanto carece de legalidad el precepto, también, ha sido objeto de una sentencia del Tribunal Supremo que viene a declarar la legalidad del RGIT. Se trata de la Sentencia de 22 Ene. 1993, rec. 250/1986 y de la cual también se ha pronunciado el Tribunal Constitucional- sala primera- en la sentencia 50/1995 de 23 Feb. 1995, REC. 709/1991 y que vienen a indicar ambas la legalidad del RGIT y sobre todo ampliar de alguna manera el alcance que tenía la administración tributaria para la entrada y registro permitiendo así la entrada a los órganos de la administración tributaria al ejercer cualquiera de las funciones.

Como ya se ha comentado, la LGT permite a los funcionarios de la inspección de tributos la entrada en el domicilio de los obligados tributarios con la finalidad de llevar a cabo actuaciones inspectoras y como se trata de un derecho fundamental, no se podrá vulnerar siempre que la administración tributaria así lo decida, debe contar con la exigencia de que la entrada sea necesaria para el ejercicio de dichas actuaciones y así lo estipula el legislador en el artículo 113 de la LGT al que nos remite el 142 [46] del mismo texto, nos viene indicando que "*Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea* ***necesario*** *entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial*." Es preciso señalar que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el Caso Slivenko entre otros, al interpretar el artículo 8.2 del Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, señaló que el concepto de necesidad implica que la injerencia en el domicilio protegido constitucionalmente debe responder a "una exigencia social imperiosa" y que "los Estados contratantes disponen de un cierto margen de apreciación para juzgar la necesidad de una injerencia" y además añade que "la medida tomada debe ser proporcionada a la legítima finalidad perseguida".

[46] Ello también es aplicable al domicilio no protegido constitucionalmente ya que recalca el artículo 171.1 del RGIT la instrumentalidad de la entrada por parte de la inspección de tributos.

De la proporcionalidad también se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la STC 66/1985 señalando que "Aquí juega con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales cuyo contenido esencial es intangible.

2.5. Registro ilícito y registro irregular

Como ya se ha reiterado a lo largo del presente proyecto, el domicilio se encuentra protegido constitucionalmente y no se podrá entrar al mismo sin el consentimiento del titular o la autorización judicial. Por lo que el acceso irregular o ilícito de la inspección de tributos tendrá consecuencias en el procedimiento y sobre todo en la prueba a aportar[47].

Por un lado, nuestro ordenamiento jurídico regula en el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial estipula que "En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe." y continúa añadiendo que "No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales." Por lo tanto, estaríamos hablando que las pruebas que se consigan por este medio serían ilícitas y no se podrían utilizar ni estas ni las que se consigan en base a estas. Por otro lado, la prueba irregular[48] sería aquella que se obtiene con infracción a la normativa procesal que regula el procedimiento tributario pero sin que en ningún caso afecte a los derechos fundamentales, se produce por lo tanto una vulneración a la legislación ordinaria pero en este caso al no ser derechos fundamentales sino que mayormente tiende a ser una vulneración a la Ley de enjuiciamiento civil o a la Ley de enjuiciamiento criminal, se permite en estos casos una subsanación o convalidación y además tiene una gran diferencia con la prueba ilícita ya que no se extiende al resto de pruebas. Para explicarlo con más detalles es preferible dividir este apartado en dos subapartados: por una parte, la prueba ilícita y por otra la prueba irregular.

[47] Delgado Sancho, C. D. (2018, 16 agosto). Entrada y registro en el domicilio del contribuyente. AEDAF. https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/41365/entrada-y-registro-en-el-domicilio-del-contribuyente

[48] Manuel Miranda Estrampes. "La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones". Revista Catalana de Seguretat Pública, nº 5/2010

En cuanto a la prueba ilícita, la sentencia de 5 de marzo del TS[49] nos indica que es exclusivamente la obtenida violentando derechos y libertades fundamentales. La encontramos regulada en el artículo 11.1 de la LOPJ que ha sido fruto de la sentencia del Tribunal Constitucional 112/1984 de 29 de noviembre "*Aun careciendo de regla legal expresa que establezca la interdicción procesal de la prueba ilícitamente adquirida, hay que reconocer que deriva de la posición preferente de los derechos fundamentales en el ordenamiento y de su afirmada condición de inviolables (CE 10.1) la imposibilidad de admitir en el proceso una prueba obtenida violentando un derecho fundamental (...) En realidad el problema de la admisibilidad de la prueba ilícitamente obtenida se perfila siempre en una encrucijada de intereses, debiéndose así optar por la necesaria procuración de la verdad en el proceso o por la garantía –por el ordenamiento en su conjunto- de las situaciones jurídicas subjetivas de los ciudadanos. Estas últimas acaso puedan ceder ante la primera exigencia cuando su base sea estrictamente infraconstitucional, pero no cuando se trate de derechos fundamentales que traen su causa, directa e inmediata, de la norma primera del ordenamiento. En tal supuesto puede afirmarse la exigencia prioritaria de atender a su plena efectividad, relegando a un segundo término los intereses públicos ligados a la fase probatoria del proceso".*

Como se puede apreciar en el apartado anterior, el Tribunal Constitucional incluso sin tener un precepto legal en el que apoyarse, deja claro que no se podrá utilizar una prueba que ha sido obtenida vulnerando derechos fundamentales e incluso aquellas que se basan, apoyan o deriven de una prueba obtenida ilícitamente, de este modo el legislador se asegura que la prueba lícita no surtirá efecto en el proceso. Nos referimos a la conocida doctrina del fruto podrido[50] en el mundo anglosajón de la que también se ha pronunciado el Tribunal Constitucional[51] matizando la conexión de antijuridicidad que mantienen las pruebas conexas a la prueba obtenida ilícitamente. A su vez el Tribunal Supremo en la STS del 14/03/2006, recurso 1396/2005, en orden a la transferencia mediata de la nulidad por vulneración de un derecho fundamental en la obtención

[49] Véase TS 2ª, recurso 1165/2014
[50] Cuyo origen es una sentencia de la Corte Suprema Federal de los Estados Unidos de 24 de febrero de 1914 Weeks vs United States. La mencionada sentencia estipuló que las pruebas conseguidas en la entrada y registro de un domicilio sin una previa autorización judicial vulneran la cuarta enmienda y cuya nulidad será no solo la prueba, sino que también aquellas pruebas derivadas de esta.
[51] STC 81/1998 de 2 de abril.

de la prueba inicial menciona[52]:

a) que, en primer lugar, hemos de partir de una fuente probatoria obtenida, efectivamente, con violación del derecho fundamental constitucionalmente conocido y no afectada simplemente de irregularidad de carácter procesal, por grave que esta sea, que para el caso de las entradas y registros tendría que consistir en algunas de las infracciones, con esa trascendencia constitucional por agredir ilícitamente al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio

b) que la nulidad constitucional de una prueba en el proceso no impide la acreditación de los extremos penalmente relevantes mediante otros medios de prueba de origen independiente al de la fuente contaminada, pues si no existe una **"conexión causal"** entre ambos ese material desconectado estará desde un principio limpio de toda contaminación.

c) por ultimo, y esto es lo mas determinante, que no basta con el material probatorio derivado de esa fuente viciada se encuentra vinculado con ella en conexión exclusivamente causal, de carácter fáctico, para que se produzca la transmisión inhabilitante, debe de existir entre la fuente corrompida y la prueba derivada de ella lo que doctrinalmente se viene denominando **"conexión de antijuricidad",** es decir, desde un punto de vista interno, el que la prueba ulterior no sea ajena a la vulneración del mismo derecho fundamental infringido por la originaria sino que realmente se haya transmitido, de una a otra, ese carácter de inconstitucionalidad, atendiendo a la índole y características de la inicial violación del derecho y de las consecuencias que de ella se derivaron y, desde una perspectiva externa, que las exigencias marcadas por las necesidades esenciales de la tutela de la efectividad del derecho infringido requieran el rechazo de la eficacia probatoria del material derivado.

Por lo tanto, atendiendo a los criterios establecidos por el Tribunal Supremo, podemos

[52] Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos. (2006, 14 marzo). STS 14/03/2006, recurso 1396/2005. https://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/cac2ec927df2ac24d95a709289d15672e461f90c466e7f2e

entender la prueba ilícita como aquella que es obtenida violando derechos y libertades fundamentales y que todas aquellas pruebas que establezcan una conexión de antijuridicidad también serán ilícitas, aunque se podrá probar por otros medios que nada tengan que ver con la prueba ilícita. Dicha conexión de antijuridicidad no es absoluta, pues hay casos en que los Tribunales consideran que se produce una ruptura con la conexión de antijuridicidad, ello ocurre cuando hay buena fe de la actuación policial como en la STC 22/2003 de 10 de febrero en la que el consentimiento es prestado por uno de los cónyuges y entiende el constitucional que ello es prueba de buena fe de la actuación policial aunque de todos modos ha entendido que se ha vulnerado el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. También se rompe la conexión cuando se obtiene la prueba de una fuente independiente[53] o en los supuestos de descubrimiento inevitable por el curso normal de la investigación[54]. En el caso de las actuaciones inspectoras entendemos que la entrada al domicilio por parte de los órganos de la inspección sin el consentimiento del titular o sin la autorización judicial supondrá que las pruebas obtenidas serán consideradas ilícitas.

Por otro lado, encontramos la prueba irregular que la STS de 5 de marzo de 2015 nos indica que es aquella en la que incurre una infracción más bien probatoria y una vulneración del derecho procesal, por lo tanto, evidentemente, los efectos son bastante distintos ya que no podemos comparar los derechos fundamentales y la protección que les ofrece el ordenamiento jurídico con el derecho procesal que como ya se ha mencionado se permite subsanar.

La referida resolución prosigue su señala que las diferencias entre la prueba ilícita y la prueba irregular[55], no son sin embargo apreciables en un primer grado, ya que tanto una como otra carecen de virtualidad al respecto, dependiendo en el segundo caso de la naturaleza, gravedad y acumulación de irregularidades, y sobre todo, de la indefensión sufrida, pues no puede olvidarse que la regulación de la nulidad de los actos procesales (LOPJ 238.1) se condiciona, en último extremo, a la existencia de una efectiva e insoportable indefensión, que quiebre irremediablemente la exigible e inexcusable igualdad de armas, por tanto, la diferencia entre la prueba ilícita y la prueba irregular, habrá de advertirse en un segundo grado, en relación con las

[53] Véase la STC 66/2009 de 9 de marzo.
[54] Vid. STC 81/1998 de 2 de abril.
[55] En cuanto a la eficacia probatoria en el proceso penal

pruebas relacionadas con ellas, ya que las simplemente irregulares no transmiten dicha anomalía a las derivadas y nada obsta a que la convicción se obtenga por otros medios de prueba, de forma que los efectos de las pruebas irregulares concluyen, normalmente, en la expulsión del acervo probatorio, afectando solo a la propia actuación de investigación irregular, sin extenderse a otras pruebas, máxime si no se vulnera el derecho de defensa y las pruebas incriminatorias son independientes de la irregular[56].

3. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

3.1. Concepto y fuentes normativas

El concepto de inspección tributaria no lo encontramos definido por la legislación, aunque si que lo haya definido algún autor como Ferreiro Lapatza que define la inspección de tributos como "un conjunto de órganos cuya misión esencial es conseguir los datos y pruebas sobre los hechos imponibles realizados por los contribuyentes y necesarios para la aplicación de los tributos en los términos queridos por la ley" [57] . Aunque la legislación no define el concepto de Inspección de Tributos, la CE ya le da gran importancia al deber de contribuir del artículo 31.1 de la CE que justifica las facultades de la inspección de los tributos y así lo indica el Tribunal Constitucional en reiteradas ocasiones.

En este proyecto, para definir la inspección de los Tributos [58]lo debemos hacer desde una triple perspectiva pues no encontramos definido el concepto en la legislación ni en la jurisprudencia. En primer lugar, sería una definición desde una perspectiva orgánica, se definiría como un conjunto de órganos de la Administración tributaria estatal, autonómica o local dependiendo de quien tenga la gestión de los tributos a inspeccionar, a nivel estatal nos vamos a referir a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria – en adelante AEAT- a nivel autonómico nos referimos a la Agència Tributària de Catalunya[59] y por último a nivel local[60] y

[56] El texto es de Carlos David Delgado Sancho en el estudio ENTRADA Y REGISTRO EN EL DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE.
[57] Fernández Amor, JA, et al: "*Derecho Financiero y Tributario. Parte general",* TECNOS. Madrid 2015, p.508.
[58] Definición basada en el esquema que hace el autor Joaquín Álvarez Martínez en el manual "*la inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*". Martínez, Á. J. (2007). *La Inviolabilidad del Domicilio ante Inspección de Tributos* (1.ªed.). La ley.
[59] Las comunidades autónomas tienen cedida la función inspectora, en este caso hablamos de Cataluña porque es el lugar de residencia.
[60] En el caso de mi lugar de residencia hablaríamos de BASE gestió d'ingressos

también es posible que se realicen inspecciones coordinadas con las comunidades autónomas como estipula el artículo 168 del *Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*.

En segundo lugar, desde una perspectiva funcional que al amparo del artículo 141 LGT son aquellos órganos administrativos que ejercen las funciones del artículo mencionado y de las que cabe destacar las actuaciones de comprobación e investigación, por lo que su función principal es la de comprobar la veracidad de los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en las declaraciones y la de investigación por tener que descubrir la existencia de hechos con relevancia tributaria que no han sido declarados o que se han hecho de manera fraudulenta con la finalidad de que se proceda a regularizar mediante una o varias liquidaciones.[61]

La función especifica de la inspección es la llamada comprobación general que tiene por objeto comprobar un periodo impositivo de un impuesto utilizando todos los medios de la inspección y potestades para comprobar todos los elementos que integran ese periodo impositivo y que conllevará a una liquidación definitiva. Además, tiene otras funciones como la comprobación parcial que sería no investigar la totalidad del impuesto, sino que parte de este o la obtención de información que sería no dirigirse directamente al obligado tributario sino a un tercero para obtener información de acuerdo a lo establecido en los artículos 93 y 94 de la LGT y por último el auxilio judicial por ejemplo en los delitos de fraude fiscal.

En tercer lugar, debemos referirnos a la perspectiva procedimental, el concepto mencionado ya deja bastante obvia la definición se entiende como aquel conjunto de procedimientos a través de los cuales la Inspección de Tributos desempeña sus funciones inspectoras. El procedimiento que siguen las inspecciones tributarias es un procedimiento administrativo especial y lo encontramos regulado en la LGT detalladamente por lo que iremos analizando todos aquellos artículos objeto de análisis del presente proyecto.

https://www.base.cat/web/es/ens/SobreBASE/BASE-GestioIngressos/CompetenciesDelegades/CompetenciesDelegades.html

[61] *2. Actuaciones y procedimientos de inspección*. (2021, 25 marzo). fiscal-impuestos.com. https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-10-procedimientos-comprobacion-actuaciones-inspeccion

En el procedimiento de inspección de tributos nos encontramos con la distinción entre la comprobación (art 145.2 LGT), es decir analizar lo que el contribuyente ha declarado y/o autoliquidado y en segundo lugar la investigación (art 145.3 LGT) que sería el averiguar nuevos hechos que no ha declarado el obligado tributario. A nuestro juicio, entendemos que ambos procedimientos se complementan pues en el mismo momento de comprobar la declaración que ha hecho el obligado tributario, también se está investigando si se ha dejado algún dato o si hay nuevos hechos no declarados por este, comprueba también el valor de los derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios y demás elementos siguiendo lo estipulado en los artículos 134 y 135 de la LGT.

Para poder entender mejor las funciones de la inspección de tributos lo más sencillo es aplicarlo a la declaración del IRPF, la declaración de la renta, que la hace el propio obligado tributario y que posteriormente la administración tributaria comprueba la veracidad y exactitud de los hechos. Además de comprobar si cumples con los requisitos para tener ciertas deducciones y beneficios fiscales o poder optar a devoluciones tributarias. En caso de haber realizado incorrectamente la declaración, se procedería a practicar la liquidación tributaria resultante de las actuaciones de comprobación e investigación.

Debemos tener en cuenta que, para realizar las funciones mencionadas en los párrafos anteriores, la inspección de tributos dispone de un amplio elenco de poderes y medios para poder realizarlo y además de un extendido ámbito de discrecionalidad para decidir las medidas que quiere utilizar, aunque algunas de estas medidas tienen gran incidencia sobre le esfera privada del contribuyente[62].

La elección de los medios es potestad de la inspección de tributos que elegirá el medio utilizado al amparo del artículo 142 LGT aunque deberá especificar el medio utilizado entre los cuales se encuentra el examen de documentación, facturas, inspeccionar bienes, requerir la aportación de documentación y además la entrada y registro de fincas o establecimientos para el caso de querer acceder al domicilio del contribuyente constitucionalmente protegido, como veremos más adelante, si el obligado tributario se niega a permitir la entrada a la inspección se

[62] Como por ejemplo el acceso al domicilio que es el objeto principal de este proyecto.

necesitará autorización judicial. Si no están protegidos constitucionalmente se necesitará una autorización del Delegado de la Agencia Tributaria o del Director del departamento competente siempre y cuando el obligado se niegue.

En cuanto al procedimiento de inspección se lleva a cabo por el personal inspector que se determina por cada administración tributaria que en principio sería el inspector actuario o inspector jefe que dispone del deber de sigilo por lo que solo podrá utilizar la información en procedimientos tributarios y de un seguido de prerrogativas de ser considerado un agente de la autoridad según lo estipulado en el artículo 142.4 RGIT por lo tanto si el contribuyente se resiste u obstruye las actuaciones inspectoras constituiría una infracción.

El procedimiento de inspección se inicia de oficio o a petición del obligado, aunque realmente la iniciación de la inspección solo se puede realizar de oficio bien por propia iniciativa del órgano inspector porque el obligado tributario se encuentra dentro de el plan de inspección o por petición razonada de otros órganos puesto que el obligado únicamente lo podrá iniciar según lo estipulado en el artículo 149 de la LGT. Por lo tanto, el obligado tributario aunque puede pedirle a la inspección de tributos que le inspeccione, esta no tendrá la obligación de hacerlo pero en caso de iniciarse una inspección de alcance parcial, el obligado tributario si que podrá solicitar en el plazo de 15 días que se amplíe al alcance general tal y como nos indica el artículo 148 de la LGT por ejemplo una persona física que realiza varias actividades económicas y solo se inicia la inspección en una de ellas, se podrá solicitar que se haga una inspección generalizada a toda la actividad económica de esta persona física.

Con el inicio de la inspección se interrumpe la prescripción y se impide presentar autoliquidaciones espontáneas según lo estipulado en el artículo 27 LGT por lo que, aunque presentes la liquidación no evitará la sanción.

Hemos visto en párrafos anteriores lo relativo al lugar de desarrollo de las actuaciones inspectoras ya se ha mencionado que según la LGT se puede desarrollar en cualquier lugar donde existan pruebas, cuando se trate de libros y documentos de contabilidad se examinarán en el domicilio o local del contribuyente y también en el domicilio constitucionalmente protegido que se ve limitado por el artículo 18 de la CE y que requerirá de ciertas características como ya se ha

repetido en reiteradas ocasiones a lo largo de los párrafos anteriores.

En cuanto al horario para realizar la inspección lo encontramos regulado en el artículo 152 de la LGT y dependerá del lugar donde se haga, en el caso de realizarse en las oficinas públicas se hará en el horario de apertura de estas, si se realiza en los locales del obligado se hará en el horario de apertura al público. Se podrá realizar fuera de este horario siempre y cuando el obligado otorgue su autorización o por autorización del director de inspección cuando haya circunstancias que requieran especial celeridad por el riesgo de desaparición de pruebas.

La finalización del procedimiento de inspección puede terminar mediante liquidación que sería el caso del supuesto ordinario o también puede terminar mediante informes cuando haya prescrito la deuda o no está sujeto el contribuyente al impuesto que se estaba comprobando. Debemos tener en cuenta que hay una tercera forma de terminar el procedimiento de inspección, me refiero al inicio de un procedimiento de comprobación limitada ello procederá cuando se estuviese desarrollando un procedimiento de inspección de métodos objetivos de tributación por órganos gestores, pero se comprueba que el contribuyente no cumple con los requisitos para tributar en módulos.

3.2. Funciones inspectoras de comprobación e investigación

Las funciones de la inspección de tributos las encontramos enumeradas en el artículo 141 de la LGT en que se detallan un seguido de funciones administrativas básicamente dirigidas a la comprobación e investigación[63]. 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[64].

[63] Véase el artículo 141 de la LGT para información más detallada.
[64] Iberley. El valor de la confianza. (2020, 3 abril). *Procedimiento de Inspección tributaria*. Iberley, Información legal. https://www.iberley.es/temas/procedimiento-inspeccion-tributaria-20021

Principalmente, la inspección tributaria consiste en el ejercicio de funciones administrativas dirigidas una investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias por parte de la administración tributaria con el fin de descubrir hechos que no conoce la administración. Más precisamente y según lo estipulado en el artículo 145 de la LGT, la inspección tiene por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Como se ha comentado en párrafos anteriores, además de la investigación, la administración tributaria debe comprobar la veracidad de las declaraciones que presenta el obligado tributario o en las autoliquidaciones. La comprobación la encontramos detallada en el artículo 145.2 de la LGT y tiene por objeto comprobar por medio de un examen de veracidad y exactitud los actos, elementos y valoraciones consignados por el contribuyente en las declaraciones. La potestad[65] para llevar a cabo la comprobación la tiene en general la administración tributaria así figura en el artículo 115.1 de la LGT[66] no obstante, en el caso de la inspección la función de comprobación es más indagadora a diferencia de la comprobación que puedan realizar los órganos de gestión tributaria que es una gestión mucho más limitada ya que por ejemplo no podrían comprobar la contabilidad mercantil.

La importancia de la función de comprobación e investigación es bastante obvia y así lo indican diferentes autores[67] por ello en las funciones mencionadas en el artículo 141 de la LGT encontramos que se realizan diferentes comprobaciones además de la de comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones:

a) La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos para determinar las obligaciones tributarias[68].
b) La comprobación del cumplimiento de requisitos exigidos para obtener un beneficio fiscal

[65] No solo potestad sino obligación según STS 2004/5937 de 18 de junio de 2004.
[66] "*La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.*"
[67] Autores como Pérez Royo en el *Manual de Derecho Financiero y Tributario* (parte general) que nos indica *"el legislador al referirse al objeto del procedimiento de inspección hace clara referencia a la función de comprobación e investigación"*.
[68] Debemos relacionar este aspecto con lo mencionado en los artículos 134 y 135 de la LGT.

o una devolución tributaria.

c) La comprobación del cumplimiento de requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales.

d) Realización de la comprobación limitada[69] regulada en los artículos 136 y siguientes.

En cuanto a la investigación la encontramos en el artículo 145.3[70] de la LGT y tiende por objeto descubrir la existencia de hechos con relevancia tributaria que no han sido declarados o se han declarado incorrectamente por los contribuyentes, es decir, hechos que el obligado tributario ha ocultado o ha falseado. La investigación sería la primera fase del procedimiento pues se tratará de averiguar los hechos que son desconocidos por la administración tributaria, hechos que a posteriori serán comprobado mediante un exhausto examen de veracidad y exactitud.

Para llevar a cabo la función de investigación y comprobación, la administración se puede valer de los medios especificados en el artículo 142.1 de la LGT[71] se podrá utilizar cualquier medio, sin que existan criterios de prioridad entre ellos, para poder llevar a cabo la investigación y la comprobación pues recordemos que la administración[72] deberá averiguar los hechos relevantes para el tributo incluso aquellos que vayan a beneficiar al contribuyente por lo tanto nos referimos a todos los hechos relevantes tributariamente.

Para este proyecto resulta más interesante el segundo apartado del artículo 142 de la LGT que autoriza a los órganos inspectores a entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen en este caso el obligado tributario se podrá oponer a la entrada y si así lo hace, se requerirá de autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine. Más importante es para este proyecto cuando se requiera acceder al domicilio

[69] En este tipo de comprobaciones se le limita a la administración tributaria sus funciones pues solo podrá realizar algunas actuaciones y son las numeradas en el artículo 136.2 de la LGT.
[70] En el artículo 145.3 *a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.*
[71] El artículo 142,1 de la LGT establece "*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.*"
[72] Cabe mencionar que el Tribunal constitucional indica en la STC de 25 de abril 96/2002 que el deber de contribuir vincula a los ciudadanos y a los poderes públicos.

protegido constitucionalmente – en el artículo 18.2 de la CE- como ya se ha explicado detalladamente en el capitulo pertinente[73] para ello la LGT nos remite al artículo 113[74] que es el referido a la autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios, se podrá prescindir de la autorización en caso de obtener el consentimiento del contribuyente, se explicará detalladamente en apartados ulteriores del presente proyecto.

Los obligados tributarios que se vean inmersos en una inspección de tributos deberán atender a la inspección y colaborar con esta ya que los funcionarios que desempeñen las funciones de inspección son considerados agentes de la autoridad[75] por ello en caso de ser requerido por la inspección deberá personarse por sí mismo o por medio de representante y aportar la documentación y los elementos solicitados[76].

Para concluir debemos indicar de nuevo que las funciones de comprobación e investigación serían el eje principal de las funciones administrativas típicas de la inspección de los tributos por medio de esta función la administración conoce hechos que ignoraba y puede dictar la posterior acta con una propuesta de resolución, el deber de contribución del obligado tributario es claro en la ley y amplia es la jurisprudencia que se refiere a ello.

3.3. Función de obtención de información

Entre las funciones inspectoras, encontramos la función de obtención de información que se trata de una función especial de la inspección de tributos y debemos tener en cuenta que hablamos de obtención de información con transcendencia tributaria puede ser una transcendencia limitada para el supuesto que se está investigando o simplemente para tener información. No es una función encaminada a una liquidación como la explicada anteriormente, sino que se trata de recabar datos en relación con el requerido o a terceros para que de esta manera la administración tributaria pueda a posteriori desarrollar sus funciones principales.

[73] Véase "2. La Inviolabilidad del domicilio"
[74] En el artículo 113 "*Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.*"
[75] Véase el artículo 142.4 de la LGT.
[76] Estipulado en el artículo 142.3 de la LGT.

Encontramos la regularización en la LGT y más precisamente en los artículos 93 y 94 de la misma. Encontramos dos clase de obtención de información según dos criterios: en primer lugar por la condición del informante – si es el propio sujeto investigado estaríamos hablando de datos propios y si se piden a un tercero ajeno a la investigación se trataría de datos deducidos de las relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros- Tengamos en cuenta que las autoridades públicas están obligadas a facilitar información a la administración tributaria. En segundo lugar, encontramos la obtención de información por la fuente del deber – podrá ser debido a deberes genéricos impuestos por la norma o deber especifico derivado de un requerimiento individualizado. Para explicar mejor y con más detalle, nos basamos a basar en el esquema de la LGT en que nos especifica que, para realizar esta función, la administración puede valerse de dos vías:

a) La obtención por suministro
b) La obtención por captación o requerimiento individualizado

En primer lugar, en cuanto a la obtención por suministro es la derivada de una obligación legal dirigida a todos aquellos obligados tributarios que realizan actividades económicas, así como a aquellos que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras[77], un claro ejemplo de obtención de información por este medio sería el modelo 347 (declaración anual de operaciones con terceros). En la LGT lo encontramos en el artículo 93.1[78] en el que se detalla que toda persona física o jurídica estará obligada a proporcionar a la administración toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. Encontramos desarrollada la función de obtención de información en el artículo 30 del RGIT[79]

[77] 3. El procedimiento de inspección. (2018, 26 marzo). fiscal-impuestos.com. https://www.fiscal-impuestos.com/guia-tributaria-2013-capitulo-9-inspeccion-tributos-distintos-procedimientos-comprobacion-procedimiento-inspeccion.html
[78] Para más detalle consultar el artículo 93 de la LGT, en especial el primero y segundo apartado.
[79] Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

En segundo lugar, encontramos la obtención de información por captación o requerimiento individualizado, en este caso ya no es el obligado tributario el que debe aportar los datos, sino que se trata de requerimientos individualizados. Es la Administración tributaria la que de manera expresa solicita a los obligados tributarios cierta información con transcendencia tributaria relacionadas con el cumplimiento de sus propias obligaciones o derivadas de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros. Este tipo de requerimientos son los que suele realizar la inspección para obtener información y normalmente vienen directamente relacionados con que los hechos sean objeto de comprobación e investigación en un procedimiento inspector.

En cuanto al requerimiento individualizado de obtención de información formulados a terceros debemos destacar lo estipulado en el artículo 55 del RGIT que incluye los requisitos que deberá contener la notificación al obligado tributario y que tendrá un plazo de diez días a contar a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento para poder aportar la información que se le requiera.

Al amparo de los artículos 93 y 94 el ámbito subjetivo es ilimitado por lo tanto cualquier persona física o jurídica, pública o privada puede estar obligada incluso aquellas entidades sin personalidad contempladas en el artículo 35.4 de la LGT. Por lo que se trata de un amplio abanico para que la administración tributaria pueda obtener la información siempre con transcendencia tributaria pero realmente la administración utiliza esta información muchas veces para la concesión de ayudas o de becas como por ejemplo el utilizar la declaración de la renta para ver en que umbral se encuentra tu familia y si tienes derecho a beca o no. La administración tributaria tiene a su disposición innumerables bases de datos por ello el legislador establece un límite en la LGT exactamente en el artículo 34.1 i) que estipula el *Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.*

Como ya se ha mencionado, la obtención de información no es ilimitada por lo que

encontramos algunos límites especificados por el legislador que detallaremos a continuación. En primer lugar, en cuanto a las operaciones financieras es conocido que en nuestro ordenamiento jurídico no existe el secreto bancario[80], pero si que hará falta una autorización especial del Delegado o Director de Departamento para requerir a las entidades financieras movimientos de cuentas bancarias así lo encontramos estipulado en el artículo 57.1 del RGIT, evidentemente la administración podrá también requerir al obligado tributario los movimientos de las cuentas bancarias sin necesitar autorización alguna[81].

Por último, debemos tener en cuenta que al amparo del artículo 93.4 de la LGT los funcionarios públicos están obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información, con transcendencia tributaria, pero también encontramos ciertos limites en este aspecto y son los numerados en el precepto mencionado y que detallaremos a continuación[82]:

a) El secreto del contenido de la correspondencia, hace falta autorización judicial para acceder a la correspondencia.
b) El secreto estadístico, cubre aquella información suministrada con fines meramente estadísticos. El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.
c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.
d) Aunque no es propiamente un apartado del artículo 93.4 sino que lo encontramos en el

[80] Se puede pensar que la intromisión de la administración tributaria en las cuentas bancarias supone una violación al derecho a la intimidad protegido constitucionalmente pero el TC ya ha afirmado en la STC 110/1984, de 26 de noviembre que el conocimiento de la administración tributaria de las operaciones activas y pasivas no se debe entender comprendido en la zona de la intimidad personal y familiar protegida constitucionalmente.
[81] El artículo 57.1 del RGIT estipula que "*Para requerir directamente la información a que se refiere el párrafo anterior a la entidad bancaria o crediticia será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario. La solicitud de autorización deberá estar debidamente justificada y motivar en términos concretos las razones que aconsejan el requerimiento directo a la entidad, así como la procedencia, en su caso, de no notificar dicho requerimiento al obligado tributario.*"
[82] Trigueros Martín, M. a. J. (2016, 3 mayo). CEF. Los Límites de la obtención de información realizadas por la inspección: Ineficaces unos, Inexistentes otros. https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/articulo-maria-jose-trigueros-martin-actuaciones-obtencion-informacion.pdf

artículo 93.5 de la LGT y que se refiere a los profesionales no oficiales y que indica lo siguiente "*5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa"*. En este caso quiere decir el legislador que a los asesores fiscales no les podemos exigir que faciliten los datos confidenciales que conozcan por su labor de asesoramiento o defensa, con el fin de proteger el derecho a la defensa del ciudadanos[83] y por lo tanto la confidencialidad que ello conlleva, ello no quiere decir que tampoco tengan que declarar la retribución percibida que es un aspecto excluido y se le podrá exigir al asesor que nos diga la retribución percibida de cada uno de sus clientes. También menciona otros profesionales como puede ser un psicólogo [84] que no tendrá la obligación de facilitar datos privativos [85] no patrimoniales que conozcan por su actividad y que afectan al honor y a la intimidad de sus clientes/pacientes, por consiguiente, no se podría preguntar el tratamiento recibido, pero si que se le podrá preguntar quienes han sido los clientes y que han pagado cada uno de ellos.[86]

Pues bien, explicado el concepto y la clasificación de la obtención de la información así como también sus límites, debemos hacer una breve referencia al deber de reserva de la administración que lo encontramos en el artículo 95 de la LGT[87] en el que se ratifica la necesaria vinculación de la potestad de obtención de información con el deber de colaboración del ciudadano con la

[83] Directamente relacionada con el DF del artículo 24.2 de la CE. Véase a modo ilustrativo las sentencias del TJCE en el caso AKZO.
[84] Indica el Tribunal Constitucional en la STC 159/2009 "el derecho a la intimidad comprende la información relativa a la salud física y psíquica de las personas (STC 70/2009, de 23 de marzo, FJ 2), quedando afectado en aquellos casos en los que sin consentimiento del paciente se accede a datos relativos a su salud o a informes relativos a la misma, o cuando, habiéndose accedido de forma legítima a dicha información, se divulga o utiliza sin consentimiento del afectado o sobrepasando los límites de dicho consentimiento".
[85] Objeto de esta controversia ha dado lugar a un informe de la Agencia Española de Protección de Datos (informe 0242/2010) puesto que la Hacienda Foral de Navarra accedió a datos de salud de algunos contribuyentes y ello va contra el artículo 6, 7 y 11 de la LOPD.
[86] Utaf, B. D. M. (2016, 20 septiembre). El artículo 18 de la CE en el Procedimiento de Inspección. Loyola Leadership School. http://www.loyolaandnews.es/masteresoficialesloyola/el-articulo-18-de-la-ce-en-el-procedimiento-de-inspeccion/
[87] Véase el artículo 95 de la LGT.

administración tributaria pues bien, esta información a la que tiene acceso la administración tributaria únicamente podrá utilizarse para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada o también para la imposición de sanciones[88]. Estos datos que recoge la administración no podrán ser cedidos a terceros salvo que así lo indique el legislador y sería en los casos en que la cesión tenga por objeto:

a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.
b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.
c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.
d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.
e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.
f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.
g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de

[88] N. (2019, 2 abril). Diferencia entre Federación y Confederación. Derecho UNED. https://derechouned.com/tributario/procedimientos/10229-el-deber-de-reserva-impuesta-a-la-administracion-tributaria

bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.

i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.
j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos.
k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.
l) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público.
m) La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes embargados o decomisados en un proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia.

Además de lo mencionado en el apartado anterior, es relevante conocer que el artículo 95 bis de la LGT estipula que la administración tributaria podrá publicar listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias siempre y cuando concurran los requisitos mencionados en el mismo artículo y que cabe destacar que se dará cuando las deudas o sanciones sean superiores a 1.000.000 de euros y siempre y cuando no se hayan pagado durante el periodo voluntario.

Relacionando la facultad de la obtención de información del artículo 93 de la LGT con el artículo 18 de la CE resulta más complicado que haya un conflicto entre el derecho a la intimidad y el ejercicio de esta facultad porque ciertamente la administración tributaria tiene acceso a todos los datos necesarios del contribuyente y además puede requerir al obligado tributario o a terceros que faciliten los datos relativos a su situación personal o inclusive a la de terceros. Como ya se

ha comentado en apartados anteriores, hay momentos en que la LOPD tiene cierta transcendencia en el desarrollo de las facultades de la administración tributaria por ello se debe interpretar LOPD y LGT con los criterios de la doctrina constitucional de la STC 292/2000, de 30 de noviembre.

3.4. Otras funciones de la inspección

Como conclusión me resulta interesante hacer referencia a otras funciones de la administración tributaria que no son el foco principal pero que también tienen relevancia. Se trata de las funciones de asesoramiento, auxilio y colaboración con jueces y tribunales y colaboraciones que puede realizar con otros órganos de la administración tributaria.

Como ya se ha mencionado en apartados anteriores todas las funciones de la inspección de tributos se encuentran estipuladas detalladamente en el artículo 141 de la LGT. Como ya es evidente y ya se ha comentado, la inspección tributaria tiene atribuida la función administrativa de liquidación[89] que sería la última fase del procedimiento de inspección[90] como ya se ha explicado, pues tras la investigación se tendría que regularizar la situación y realizar las debidas liquidaciones.

Además de la función de liquidación encontramos otra función más que es la estipulada en el artículo 141.f *"La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas".* En el siguiente apartado encontramos la función de asesoramiento e informe a órganos de la administración pública, una función que también se ha mostrado relacionada con otras funciones de la inspección tributaria.

Como conclusión quiero indicar que, si bien se ha intentado detallar todas las funciones de la inspección tributaria, finalmente se ha acabado dando más importancia a aquellas que el legislador dedica más artículos. Las funciones de la inspección tributaria son todas las que establece el artículo 141 de la LGT y que además contiene un último apartado que engloba todas aquellas

[89] Se llevarán a cabo todas liquidaciones que hagan falta para regularizar y definir la sanción tributaria que le corresponda.
[90] Artículo 141. G) La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.

funciones que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes.

En definitiva, las funciones de la inspección tributaria son muy variadas, pero todas van encaminadas a la correcta aplicación de los tributos y a poder recaudar la mayor cantidad posible.

3.5. Documentación de las actuaciones inspectoras

Al amparo del artículo 99.7 de la LGT, las actuaciones de la administración tributaria se deberán documentar mediante comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa especifica de cada procedimiento como por ejemplo las actas en el procedimiento de la inspección de tributos al amparo del artículo 175 RGIT. Veremos en los apartados que siguen el presente como cada uno de los documentos tiene una importancia y responden a una justificación especifica produciendo sus propios efectos. Y debemos aclarar que ningún documento que se explicará es susceptible de impugnación autónoma por lo tanto si el obligado tributario no está de acuerdo deberá esperar a la liquidación para impugnarla.

3.5.1. Comunicaciones

Las encontramos reguladas en el artículo 99.7 de la LGT que las define como aquellos documentos a través de los cuales la administración notifica al obligado tributario diferentes hechos y circunstancias relativas al procedimiento inspector, es decir, se trata de notificaciones y requerimientos que se le expiden al obligado tributario como puede ser la comunicación del inicio del procedimiento inspector o el requerimiento de información a un obligado. Además, las comunicaciones podrán ser incorporadas al contenido de las diligencias y valer como hecho probatorio como veremos en el siguiente apartado tal y como estipula el artículo 99.7 de la LGT.

Todas las comunicaciones que haga la inspección tributaria son unilaterales pues podemos entender de la definición que es simplemente una manifestación de la administración tributaria para entrar en contacto con el obligado tributario que podrá ser cualquier persona física y jurídica y además puede ser ajena al procedimiento.

Conociendo ya el concepto de comunicaciones nos preguntamos que deberá contener cada comunicación que haga la inspección de tributos, para ello nos debemos dirigir al artículo 97.1 del RGIT que nos detalla los datos que deberán constar expresamente y que cito literalmente:

a) Lugar y fecha de su expedición.
b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad a la que se dirige.
c) Lugar al que se dirige.
d) Hechos o circunstancias que se comunican o contenido del requerimiento que se realiza mediante la comunicación.
e) Órgano que la expide y nombre y apellidos y firma de la persona que la emite.

Además de lo anterior, el artículo 97.2 continúa indicando que para el inicio del procedimiento además de lo anterior deberá incluirse lo indicado en el artículo 87.3 del RGIT.

Por último, en lo que se refiere a los efectos que producen las comunicaciones en el procedimiento, como bien podemos deducir, es la de dar por informado al contribuyente y posteriormente incorporar la comunicación al expediente, por lo tanto, se le da una copia de la notificación al contribuyente y se guarda una la administración ambas deberán ir firmadas[91] por la inspección. Pero además de comunicaciones de mera información, cabe la posibilidad de existir comunicaciones que requieren que el contribuyente aporte alguna información por lo que buscan un ulterior comportamiento de este, en este caso, el contribuyente podría incurrir en una infracción tributaria en caso de no atender a los requerido por la administración.

3.5.2. Diligencias

Las diligencias las encontramos reguladas en el artículo 99.7 de la LGT y son documentos bilaterales que se extienden en el transcurso del procedimiento donde se hacen constar los hechos que han sido comprobados por los órganos de inspección de tributos y también las manifestaciones del obligado tributario, aunque nunca podrán contener propuestas de

[91] Véase Banacloche Pérez-Roldán, J.:" Guía útil de los Procedimientos Tributarios", La Ley, 2002.

liquidaciones tributarios, se da a entender que se trata de meramente una documentación procedimental que carece de valor probatorio.

El artículo 107 de la LGT estipula lo siguiente "*Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario."* Por lo tanto, no carecen de valor probatorio pues afirma el artículo 107.2 que los hechos contenidos en las diligencias que sean aceptados por el obligado tributario durante el procedimiento se presumen como ciertos salvo prueba en contrario por parte del obligado.

Como ya hemos mencionado en varias ocasiones a lo largo del proyecto, la administración tributaria dispone de una amplia discrecionalidad en sus actuaciones con el contribuyente prueba de ello es el artículo 98 del RGIT que dota a las diligencias de una libertad de configuración ya que simplemente están hechas para constar "hechos" que decidirá el órgano a cargo que hechos son los que dejará constancia de ellos y simplemente deberá notificar al inspeccionado sin que este los pueda impugnar tal y como hemos explicado en apartados anteriores. Por lo tanto, las diligencias no están sujetas a un modelo preestablecido al amparo del artículo 99.1 RGIT se seguirá el modelo establecido por la correspondiente administración, pero si que tenemos unos requisitos formales que deberán verse reflejados son los extremos mencionados en el artículo 98.1 del RGIT cito literalmente "*Las diligencias serán firmadas por el personal al servicio de la Administración tributaria que practique las actuaciones y por la persona o personas con quienes se entiendan estas, a las que se les entregará un ejemplar. En el caso de diligencias que se suscriban mediante firma electrónica, la entrega del ejemplar se podrá sustituir por la entrega de los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados.*

Cuando la persona con quien se entiendan las actuaciones se negase a firmar la diligencia o no pudiese hacerlo, ***se hará constar así en ella, sin perjuicio de la entrega del ejemplar correspondiente****. Si se negase a recibir la diligencia o los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados, se hará constar así en ella, y, en su caso, se considerará un rechazo a efectos de lo previsto en el artículo 111 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."*

Las diligencias, aunque no podrán contener propuestas de liquidación si que podrá hacerse constar en estas las medidas cautelares que se lleven a cabo y los hechos y circunstancias que motivan la inspección.

Por último, me resulta interesante comentar sobre las "diligencias de argucia" que las podemos definir como aquellos actos que pretenden dilatar el procedimiento pues en ciertas ocasiones cuando la administración se percata que el plazo de seis meses de inactividad se está acercando dicta lo que se le conoce en doctrina y jurisprudencia como "diligencias de argucia" su finalidad es la de aparentar que el procedimiento inspector avanza sin que realmente lo haga y con la finalidad de interrumpir el periodo de prescripción del objeto tributario y de esta manera disponer de más tiempo para la fase de comprobación e investigación.

Recientemente se ha publicado una sentencia bastante interesante del Tribunal Supremo[92] donde se analiza el artículo 150.2 de la LGT referido a la inactividad inspectora durante el plazo de seis meses para el supremo no cualquier acto realizado en el seno de una inspección tiene la eficacia interruptora de la prescripción, sino que exclusivamente aquello que vayan a contribuir efectivamente en una liquidación, recaudación o sanción. Por ello, las "diligencias de argucia" carecen de tal eficacia pues su único fin es el de aparentar el progreso de la actividad inspectora con el fin de interrumpir el periodo de prescripción del elemento tributario[93].

3.5.3. Informes

Son los documentos que expresan la opinión o juicio sobre un expediente por parte del órgano de Inspección explicando las razones que llevan a formular una determinada propuesta de resolución. Son actos de trámite y por tanto no son objeto de recurso[94].

Los informes según lo estipulado en el artículo 99.7 de la LGT, los informes son documentos que emitirá la Administración Tributaria de oficio o a petición de terceros en alguno de los

[92] Véase la Sentencia del Tribunal Supremo 4664/2014 de 13 de noviembre de 2014.
[93] C. (2014, 22 diciembre). NUEVA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN A LAS DILIGENCIAS DE ARGUCIA. Cialt. https://www.cialt.com/blog/actualidad-juridica/nueva-sentencia-del-tribual-supremo-en-relacion-a-las-diligencias-de-argucia/
[94] Procedimiento de inspección tributaria. (s. f.). Guías Jurídicas. Recuperado 18 de abril de 2021, de https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNTY2NLtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAJCKplzUAAAA=WKE

siguientes supuestos.

En primer lugar cuando sean preceptivos conforme el ordenamiento jurídico, como por ejemplo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15.2[95] que estipula lo siguiente "*para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el* ***previo informe favorable*** *de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley*" o cuando resulte aplicable el método de la estimación indirecta regulada en el artículo 158.1 de la LGT que además de las actas incoadas se deberá realizar un informe razonado sobre las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, la situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario, la justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas y por último los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

En segundo lugar, nos encontramos con lo estipulado en el artículo 157.2 de la LGT referido a las actas de disconformidad. Cuando el obligado tributario no de su conformidad al acta o manifieste su disconformidad con la propuesta de regularización se hará constar expresamente en el acta y se acompañará con un informe donde se expongan los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización.

Por último, cuando la conducta del obligado parezca constitutiva de delito, en definitiva, se emitirá informe cuando lo soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo o judicial. Entre otros, el informe que debe realizarse cuando la inspección remita el expediente al órgano jurisdiccional competente o al Ministerio Fiscal por haberse apreciado indicios de delito contra la Hacienda pública[96].

3.5.4. Actas

En cuanto a las actas de inspección son una propuesta de liquidación que se le comunica al contribuyente para que manifieste su conformidad o disconformidad, en el presente apartado se dividirá la definición de las actas y su contenido siguiendo el esquema de la LGT y además se

[95] Véase también el artículo 159 de la LGT que regula lo relacionado con el Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria

[96] 2. Actuaciones y procedimientos de inspección. (2021b, marzo 25). CEF. https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-10-procedimientos-comprobacion-actuaciones-inspeccion

detallará las clases de actas tal y como vienen diferenciadas en el artículo 154 de la LGT y siguientes.

- **Concepto y Naturaleza**

Aunque ya se ha tratado de introducir brevemente el concepto de actas en el apartado anterior, de manera más extendida se puede definir como aquellos documentos públicos que extiende la inspección de tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación y proponer una regularización o bien declarando correcta la misma, así viene estipulado en el artículo 143.2 de la LGT.

Suele ser considerado como el documento más importante de todo el procedimiento inspector ya que recoge los hechos, actuaciones y fundamentos de derecho que se han tenido en cuenta para la propuesta de regularización del tributo objeto de inspección, es decir, la liquidación o en la mayoría de los casos el pago de la sanción.

Como se puede deducir las actas tienen valor de documento público y por lo tanto tienen valor probatorio[97] y en la medida en que son aceptadas por el contribuyente se presumen los hechos ciertos salvo prueba en contrario al amparo del artículo 144 de la LGT. Para facilitar el procedimiento puede extenderse una sola acta por la totalidad del ámbito temporal comprobado respecto de un tributo según establece el artículo 176.3 del RGIT o extender un acta separada por cada obligación tributaria.

- **Contenido y formalización de las actas**

Las actas se han de extender en un modelo oficial y han de contener obligatoriamente lo estipulado en el artículo 153 de la LGT y el 176 del RGIT y serían los siguientes elementos,

a) El lugar y fecha de su formalización.
b) El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o

[97] Véase el artículo 144 de la LGT.

representación con que interviene en las mismas.

c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.
d) En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.
e) La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.
f) Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.
h) Las demás que se establezcan reglamentariamente[98].

Concluido el trámite de audiencia se procede a documentar los resultados de la actuación inspectora mediante las actas de inspección deberá estar firmada[99] por el funcionario y por el obligado tributario. De no comparecer este último en el lugar y fecha señalados o se negará a firmarla se dejará constancia de ello y el acta solo irá firmada por el funcionario y se constituirán las mencionadas actas de disconformidad que explicaremos en el apartado siguiente.

Puesto que el procedimiento de inspección no termina con el acta de inspección sino con la notificación del acto de inspección, las actas no podrán ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativo así viene estipulado en el artículo 185.4 del RGIT.

- **Clases de actas de inspección según su tramitación**

Al amparo del artículo 154 de la LGT las actas se encuentran clasificadas en actas con acuerdo, de conformidad o de disconformidad y ello es según su tramitación. Como ya se ha adelantado, en el caso de negarse a recibir o suscribir el acta se tramitará como un acta de

[98] Se refiere el legislador a las establecidas en el artículo 176 del RGIT referido a las actas de inspección.
[99] Al amparo del artículo 185 del RGIT podrá ser una firma manuscrita o electrónica. Se entregará una copia al obligado tributario si la firma es manuscrita.

disconformidad[100].

- **Actas con acuerdo.**

Solo podrá producirse el acta con acuerdo cuando se produzcan los presupuestos estipulados en el artículo 155.1 de la LGT

"Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta (..)".

Además de la LGT nos debemos dirigir al RGIT y exactamente al artículo 186.1 que establece que cuando el órgano inspector entienda que se puede proceder a la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los presupuestos mencionados en el artículo 155.1 de la LGT lo pondrá de conocimiento del obligado tributario con la finalidad de alcanzar un acuerdo y finalizar el proceso inspector. Fijados los presupuestos de acuerdo, el órgano inspector deberá solicitar la oportuna autorización al órgano competente para la liquidación que podrá ser simultanea o previa del acta con acuerdo[101].

Además de la autorización del órgano competente para la liquidación, el obligado tributario deberá constituir un depósito, tener un aval solidario de una entidad de crédito o disponer de un certificado de seguro de caución antes de la firma del acta para poder garantizar el cobro de las cantidades que se puedan derivar del acta así lo viene especificando el artículo 155.3.b) de la LGT.

El contenido de las actas con acuerdo también varia del contenido general de las actas regulado en el artículo 153 de la LGT y explicado en apartados anteriores, pues las actas con

[100] Lo encontramos en el artículo 153.2 LGT y más extendido en el artículo 157 LGT.
[101] Véase el artículo 155.3 de la LGT para más información.

acuerdo deberán incluir necesariamente el contenido mencionado en el artículo 155.2 y que a modo ilustrativo cito a continuación.

a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.
c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.
d) Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

Tengamos en cuenta que al tratarse de un acta con acuerdo se entenderá que el obligado tributario y la administración aceptan el acta íntegramente[102] y que por lo tanto las liquidaciones y sanciones no podrán ser objeto de impugnación o revisión salvo en aquello casos de nulidad de pleno derecho que regula el artículo 217 de la LGT.

En cuanto a la notificación del acta con acuerdo se estará a lo establecido en el artículo 155.5 de la LGT y en todo caso se tendrá producida y notificada la liquidación en los términos de la propuesta formulada si en diez días[103] no se notifica al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores que pudiera contener el acta con acuerdo. Una vez se confirma la propuesta, pasamos al pago que en caso de deposito se aplicará directamente las cantidades y en caso de aval o certificado de seguro de caución se atendrá a lo dispuesto en el artículo 62.2 de la LGT.

Como conclusión a las actas con acuerdo, para mi punto de vista resultan bastante interesantes para ambas partes – obligado tributario y administración- pues reduce notablemente el procedimiento cosa que es beneficiaria para ambas partes y además para el obligado tributario,

[102] Véase el artículo 155.6 de la LGT.
[103] Contados desde el siguiente a la fecha de alta.

en caso de sanción, puede ser bastante ventajoso ya que la LGT establece un sistema de reducción de sanciones que sería aplicable al caso lo estipulado en el artículo 188.1 de la LGT y el obligado podría ver reducida su sanción en un cincuenta por ciento. Por otro lado, en cuanto a la administración, se asegura que el obligado tributario llevará a cabo el pago de lo acordado en el acta con acuerdo ya que se establecen mecanismos para que así sea. Por lo tanto, existe un beneficio mutuo y reduce notablemente la conflictividad entre obligado y administración haciendo que finalice el procedimiento inspector de manera amistosa.

Aunque a nuestro juicio nos resulta bastante práctico finalizar el procedimiento de inspección con actas con acuerdo, lo cierto es que este tipo de actas han sido muy criticadas por la doctrina por lo genérico de los presupuestos de hecho que pueden dar lugar a la misma que en definitiva se reducen a la valoración del obligado tributario de si el acuerdo que negocia le resulta económicamente ventajoso, y en segundo lugar por la merma de garantías en relación a los recursos contra la misma y sus motivos de impugnación, así como por las dudas que su aplicación generalizada podría tener en relación con la aplicación de los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica[104].

- **Actas de conformidad**

Las actas de conformidad se dan cuando el inspector presenta el acta con la propuesta de liquidación al interesado y este manifiesta que está de acuerdo, firma y recibe la copia. Como hemos mencionado, el acta no es un acto de liquidación y por lo tanto no es recurrible ya que es un mero[105] acto de trámite dentro del procedimiento inspector. Si el contribuyente posteriormente revoca su conformidad no será motivo para revocar las actas, aunque ello no le privará de su derecho de recurrir contra la liquidación resultante.

Además de la conformidad completa al acta de inspección, también encontramos la conformidad parcial que ha sido una novedad introducida por el RGIT en su artículo 187, se trata de la conformidad parcial que sería el caso de formalizar un acta de conformidad simultáneamente

[104] Actas con acuerdo. (2020). Guías Jurídicas. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNDExNjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAtkuFlDUAAAA=WKE

[105] Sin ánimo de restarle mérito e importancia a las actas, pues como he mencionado en repetidas ocasiones se trata de el documento más importante de la inspección de tributos.

con una de disconformidad[106].

Las actas de conformidad las encontramos reguladas en el artículo 156 de la LGT y la primera distinción que encontramos con las actas con acuerdo es el trámite de audiencia[107] al interesado donde podrá alegar todo lo que le convenga, el trámite deberá tener una duración inferior a quince días y superior a diez días[108].

En cuanto el obligado tributario manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que le formule la inspección de tributos se hará constar en el acta y se dará traslado al inspector-jefe que en el plazo de un mes podrá actuar o no actuar. En caso de no actuar según el artículo 156.3 de la LGT se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta firmada por el obligado tributario. Pero, el inspector jefe también podrá actuar en los contenidos mencionados en la LGT.

a) Rectificando errores materiales, por ejemplo, por un error de cálculo o un error de identificación fiscal del contribuyente
b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.
d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

Al igual que las actas de acuerdo, las actas de conformidad también tienen un efecto de

[106] El Tribunal Supremo ya se ha pronunciado sobre ello en la STS de 11 de febrero de 2008 no cabe olvidar que estamos ante único procedimiento inspector, cuya tramitación se bifurca con la extensión de los dos tipos de actas, en conformidad y en disconformidad, en función de la actitud adoptada por el sujeto pasivo, sin que el hecho de la bifurcación le haga perder ese carácter original, pues en ambos casos se trata de proceder a la regularización, pero con arreglo a distintos trámites

[107] Tengamos en cuenta que en las actas con acuerdo cabe la posibilidad de trámite de audiencia previa, aunque el trámite de audiencia y alegaciones resulta innecesario, ya que en la fase de negociación ya se ha escuchado al obligado tributario, y habiendo conformidad del obligado con los hechos, interpretaciones o valoraciones no resulta necesario darle el trámite de alegaciones que resulta preceptivo para las actas de Inspección.

[108] Art. 82.2 Ley 39/2015 Los interesados, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, podrán alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.

reducción de sanción que lo encontramos regulado en el artículo 156.4 de la LGT que nos remite al artículo 188.1 b) de la misma ley y se trata de una reducción del 30 por ciento de la sanción pecuniaria que le corresponda, por lo tanto, se trata de un incentivo para que el contribuyente firme el acta de conformidad.

- **Actas de disconformidad**

Las actas de disconformidad las encontramos reguladas en el artículo 157 de la LGT y como indica su nombre son aquellas actas de la inspección tributaria con las que el obligado no está conforme y muestra su disconformidad no aceptando la propuesta de regularización, no firmando el acta o no comparecer en la fecha señalada para firmar el acta o cuando no recoja el acta.

Cuando ocurra alguno de los supuestos mencionados, siguiente lo estipulado en el artículo 188 del RGIT, el actuario deberá redactar un acta de disconformidad haciendo constar en esta el derecho del obligado tributario a presentar en el plazo de 15 días las alegaciones que considere oportunas, además al acta se le deberá acompañar por un informe que redactará el inspector actuario donde se proyectarán los fundamentos de derecho en los que ha basado la propuesta de regularización.

El procedimiento para seguir lo encontramos detallado en el artículo 188 del RGIT a priori de la firma del acta se dará lugar al trámite de audiencia del obligado tributario y en cuanto alegue todo lo que considere conveniente se firmará el acta haciendo constar la disconformidad del contribuyente. Podemos distinguir un segundo procedimiento en que de nuevo el contribuyente podrá alegar todo lo que considere conveniente en el plazo de 15 días[109], en este caso las alegaciones de formulan al órgano competente para liquidar[110].

Recibidas las alegaciones o finalizado el plazo para realizarlas, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.[111] Puede pasar que el órgano

[109] Véase el artículo 157.3 de la LGT.
[110] La jurisprudencia considera que la valoración de las alegaciones es una función exclusiva del órgano que resolverá así lo viene indicando la SAN de 18 de noviembre de 2010, JT 2011/175.
[111] Desarrollado en el artículo 188.3 del RGIT.

competente para liquidar acuerde una rectificación[112] por considerar que hay errores en la apreciación de los hechos o una aplicación indebida de las normas, de ser así, notificará la rectificación en el plazo de 15 días. Además, el órgano competente para liquidar podrá acordar que se complete el expediente en la medida que establece el artículo 188.4 del RGIT teniendo en cuenta que, si se considera necesario rectificar la propuesta de liquidación, se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta. El Inspector-Jefe no tiene un plazo determinado para dictar la liquidación, por lo que se considera que dicho plazo es el periodo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de doce meses, independientemente del tipo de acta.[113]

En el caso de las actas de disconformidad no disponen de ningún incentivo como las anteriores, pues en caso de sanción no tendrán reducción alguna, es más la liquidación contenida en el acta de disconformidad se verá aumentada por los intereses de demora hasta el día que concluya el plazo para formular alegaciones. En definitiva, a nuestro juicio no resulta nada práctico mostrar su disconformidad con las actas ya que se alarga el proceso y la sanción se aumenta y además no puedes ser beneficiario de incentivos.

4. LEGITIMACIÓN DE LA ENTRADA Y REGISTRO DOMICILIARIOS EN EL ÁMBITO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

4.1. Características generales

En apartado anteriores se ha explicado con detalle el derecho constitucionalmente protegido a la inviolabilidad del domicilio y se ha relacionado con las actuaciones inspectoras que como ya se ha dicho podrán entrar y registrar el domicilio protegido constitucionalmente siempre y cuando se cumplan las características que estipula el legislador, que como ya hemos comentado son la autorización judicial y el consentimiento del obligado tributario, aunque en este apartado también se hará mención al estado de necesidad y el delito flagrante que como veremos también tiene cierta relevancia en algunos supuestos.

[112] Si se trata de una rectificación no contemplada en las alegaciones del contribuyente, se le deberá dar un plazo para presentar las alegaciones que considere.

[113] Acta de disconformidad. (2020). Guías Jurídicas. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNDczNDtbLUouLM_DxbIwMDS0MDIwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAnT43pzUAAAA=WKE

En este apartado en concreto se analizarán los títulos legitimadores analizados previamente que permiten a los órganos de la inspección de los tributos acceder y, en su caso, registrar el domicilio. Debemos tener en cuenta que los títulos legitimadores no son un caso de lo regulado en el artículo 55 de la Constitución Española[114] ya que el artículo 18.2 de la CE[115] únicamente da cabida al consentimiento del titular, resolución judicial y flagrante delito. Además, debemos añadir el estado de necesidad que fue incluido como titulo legitimador de las entradas y registros en el domicilio, así lo estipula la Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de Julio de 2006[116].

En apartados anteriores se ha mencionado que los títulos legitimadores se encuentran regulados en el artículo 113 de la LGT al que nos remite el artículo 142.2 de la LGT[117] que como ya hemos dicho en apartados anteriores tan solo mencionan la autorización judicial y el consentimiento del obligado tributario y que no se menciona ni el estado de necesidad ni el delito flagrante que como resulta lógico ya que no se aplica en el ámbito tributario.

Por último, cabe mencionar que las excepciones a la inviolabilidad del domicilio son limitadas y el Tribunal Supremo en la Sentencia del 11 de diciembre de 1998 afirma que "las excepciones al ejercicio de los derechos fundamentales deben ser establecidas con suma cautela y rigurosamente diseñadas y reguladas a fin de evitar que un exceso de permisividad en la excepción pueda reducir en la practica aquellos derechos fundamentales a meras declaraciones programáticas sin contenido real" y continúa el Supremo afirmando que "El artículo 18.2 de la Constitución Española ha establecido los supuestos en los que el domicilio de una persona deja de ser inviolable: la existencia de una resolución judicial, la flagrancia delictiva y el consentimiento del titular. Y han sido el Tribunal Constitucional y este Tribunal Supremo los que, a partir del texto del mencionado precepto, han ido perfilando su contenido sobre la base de una interpretación rigurosa y de claros matices restrictivos en defensa, precisamente, de preservar la esencia de tan relevante derecho", por lo que como podemos ver el Tribunal Supremo añade el estado de necesidad y el delito flagrante en las excepciones de la inviolabilidad del domicilio. En

[114] Nos referimos a la suspensión de los derechos y libertades cuando se acuerde la declaración del estado de excepción o de sitio, véase el artículo 55 para tener información más detallada.
[115] Estipula lo siguiente "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."
[116] LEY 91194/2006.
[117] A ellos debemos añadir también el artículo 171.3 del RGIT.

los siguientes apartados se explicará detalladamente cada una de las excepciones, empezando en primer lugar por el estado de necesidad y el delito flagrante, explicando las peculiaridades de esta excepción y posteriormente la autorización judicial y el consentimiento del contribuyente.

4.2. Estado de Necesidad y delito flagrante

El presente proyecto se ha basado mayormente en comentar el artículo 18 de la CE y su importancia en la inspección de tributos, pues bien, pese a que el estado de necesidad no figura en el art.18.2 de la CE, veremos que tiene cierta importancia en el supuesto que nos ocupa como ya hemos introducido, la jurisprudencia ha incluido el estado de necesidad y el delito flagrante como excepción al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Lo cierto, es que en el ámbito penal se ha desarrollado ampliamente el estado de necesidad pues lo encontramos regulado en el artículo 20 del Código Penal, el cuál únicamente expondremos a modo ilustrativo

5.º El que, en estado de necesidad, para evitar un mal propio o ajeno lesione un bien jurídico de otra persona o infrinja un deber, siempre que concurran los siguientes requisitos:
Primero. Que el mal causado no sea mayor que el que se trate de evitar. Segundo. Que la situación de necesidad no haya sido provocada intencionadamente por el sujeto. Tercero. Que el necesitado no tenga, por su oficio o cargo, obligación de sacrificarse. También lo encontramos recogido en la Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana., en el art 15.2 que estipula lo siguiente, *"Será causa legítima suficiente para la entrada en domicilio la necesidad de evitar daños inminentes y graves a las personas y a las cosas, en supuestos de catástrofe, calamidad, ruina inminente u otros semejantes de extrema y urgente necesidad."*

Teniendo en cuenta el artículo mencionado, se concluye sin miedo a hallar defecto alguno, que el estado de necesidad – cuya concurrencia exime de la obligación de recurrir a alguno de los diferentes títulos legitimadores expresamente contemplados en el art. 18.2 de la CE[118] está regido por la idea de la preservación de un bien o de un interés jurídico superior o de mayor valor que el sacrificado y como ya se ha mencionado en varias ocasiones a lo largo del presente proyecto, bajo nuestro juicio el estado de necesidad no se aplicaría en el ámbito tributario en el curso de las

[118] Martínez, Á. J. (2007). La Inviolabilidad del Domicilio ante Inspección de Tributos (1.a ed.).

actuaciones inspectoras debido que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no constituyen valores superiores al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio prueba de ello es la falta de alusión al estado de necesidad en los artículos 113 de la LGT y el artículo 171.3 del proyecto del RGIT.

A su vez, en el título del presente epígrafe se menciona también el delito flagrante que, a diferencia del estado de necesidad, si aparece estipulado en el artículo 18.2 de la CE que indica "…salvo en caso de flagrante delito", lo cierto es que para poder entender el significado del delito flagrante debemos remitirnos al ámbito penal concretamente viene estipulado en el artículo 795.1. 1ª del Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal e indica "*se considerará delito flagrante el que se estuviese cometiendo o se acabare de cometer cuando el delincuente sea sorprendido en el acto. Se entenderá sorprendido en el acto no sólo al delincuente que fuere detenido en el momento de estar cometiendo el delito, sino también al detenido o perseguido inmediatamente después de cometerlo, si la persecución durare o no se suspendiere mientras el delincuente no se ponga fuera del inmediato alcance de los que le persiguen. También se considerará delincuente in fraganti aquel a quien se sorprendiere inmediatamente después de cometido un delito con efectos, instrumentos o vestigios que permitan presumir su participación en él.*"

El concepto indicado también definido por el Tribunal Constitucional en la sentencia del 28 de mayo de 1996 y por el Tribunal Supremo en la reciente Sentencia de 20 de septiembre de 2006[119] que define el delito flagrante de la siguiente manera "situación fáctica en la que el delincuente es sorprendido – visto directamente o percibido de otro modo- en el momento de delinquir o en circunstancias inmediatas a la perpetración del ilícito… y siempre que la intervención policial resulte urgente para impedir su consumación, detener a la persona supuestamente responsable del mismo, proteger a la víctima o, por último, para evitar la desaparición de los efectos o instrumentos del delito".

Tras la definición del delito flagrante, bajo mi juicio en el ámbito del procedimiento de las

[119] También encontramos una Sentencia del Tribunal Supremo del 12 de septiembre de 2001 como ""un delito que encierra en sí la prueba de su realización, por lo que la flagrancia es la percepción sensorial directa del hecho delictivo, de manera que la flagrancia se ve, se observa, no se demuestra y aparece vinculada a la prueba directa y no a la indirecta, circunstancial o indiciaria."

actuaciones inspectoras no podría contemplarse el delito flagrante en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, pues no se trata de un delito que se pueda contemplar en una situación de flagrancia ya que para que se pueda tener constancia de la existencia de un delito tendrá que haber una actuación inspectora previa que a su vez en caso de delito contra la Hacienda Pública[120] deberá comunicarlo al juzgado competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de continuar con el procedimiento administrativo[121], por lo tanto queda más que claro que el legislador ha acertado al no configurar el delito flagrante como parte del artículo 113 de la LGT y 171.3 del proyecto RGGIA.

4.3. Consentimiento del obligado tributario

Como título legitimador también encontramos el consentimiento del obligado tributario el cual analizaremos en este apartado[122] cuales son sus requisitos, cual es el alcance y la forma en que debe prestarse el consentimiento. Y además por último se analizarán las peculiaridades del consentimiento en los supuestos de las personas jurídicas. Como ya se ha mencionado con anterioridad la entrada o registro al domicilio se podrá efectuar siempre y cuando haya consentimiento del titular así viene estipulado en el artículo 18.2 de la Constitución Española "*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"* y también lo encontramos en la Ley General Tributaria que sería el ámbito más específico del presente proyecto, concretamente lo encontramos en el artículo 113 y 142.2 de la misma.

El primer de los aspectos que analizar es lo referido a los requisitos que ha de tener el consentimiento del obligado tributario para entender legítimos los accesos y registros domiciliarios por parte de los órganos de la administración tributaria en el ámbito de la actuación inspectora ya que es a lo que este proyecto hace mención en repetidas ocasiones. Para que el consentimiento sea considerado válido para Álvarez Martínez, deberá cumplir tres requisitos: en primer lugar que el obligado tributario que otorga el consentimiento es el titular de la vivienda a la que se pretende entrar; en segundo lugar, el obligado tributario deberá tener capacidad de obrar

[120] Nos referimos a los artículos 305 y 305 bis del Código Penal
[121] Véase para más información los artículos 32 y 33 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.
[122] Como referencia para analizar el consentimiento se ha seguido el mismo esquema que Joaquín Álvarez Martínez en su obra "La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos"

para poder prestar el consentimiento; por último, que el consentimiento sea otorgado por el obligado tributario de manera libre y voluntaria, imprescindible la inexistencia de cualquier tipo vicio que invalidaría el consentimiento y haría ilegítima la entrada.

Además del esquema que hace Álvarez Martínez, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha abordado en varias ocasiones la problemática de la inviolabilidad del domicilio y también ha definido los requisitos necesarios para que el consentimiento sea considerado válido y jurídicamente eficaz.

La semejanza con el esquema mencionado en el apartado anterior es bastante obvia, así el Tribunal Supremo estipula que para que el consentimiento sea jurídicamente valido deberá ser prestado por el propio obligado tributario sin que pueda ser eficaz que lo preste una persona distinta a esta, por lo tanto, en un domicilio que convivan un conjunto de estudiantes, tan solo podrá prestar el consentimiento el obligado tributario y no algún compañero de piso. En segundo lugar, que el consentimiento deberá ser prestado libremente, de forma espontánea y de modo inequívoco así lo viene indicando el Tribunal Supremo en distintas sentencias "*absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere*" en el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Juzgado Contencioso Administrativo de Cádiz 149/2016, de 30 de abril de 2016 que establece un supuesto de hecho bastante interesante en el que se analiza la forma de obtener el consentimiento del obligado tributario, cito literalmente:

"(...) La cuestión que se plantea es la forma de obtener tal consentimiento.

Es hecho indubitado por las testificales que desde la personación del Sr. Rogelio junto con el asesor fiscal, la intervención de los inspectores (estando un inspector del servicio de vigilancia aduanera, el Inspector de Hacienda, y dos funcionarios del departamento de informático en un inicio, luego acudirían dos subinspectores) se desarrolla desde las 10,00 horas hasta las 16:45 horas, de forma que la mayor parte se desarrolla dentro «de un clima de tensión» sobre la procedencia de la entrada y del acceso a la información contenida en los ordenadores, así lo refería el asesor fiscal en la vista que llegaba a comentar como «uno de los intervinientes del

servicio de vigilancia aduanera le refería que en estos casos lo que se hacía era una patada en la puerta» a los efectos de entrar en un lugar).

(…) Así, nos encontramos con un acta que se firma por los asistentes después de casi 8 horas de tensión, entre las que no se vislumbra un consentimiento libre y voluntario del Sr. Rogelio a la entrada de las oficinas donde se ubican los ordenadores desde los que se gestionan el funcionamiento de la sociedad y de las actividades anexas a la misma deja como única vía la firma de la diligencia con el volcado de datos contenidos en los ordenadores. (…)

Hay que recordar que el TC exige que ***«en todos los casos, el consentimiento eficaz tiene como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización injerente».***"

En tercer lugar, el consentimiento deberá ser expreso, nunca tácito[123]. Siguiendo el ejemplo de la sentencia anterior, aunque la administración indique que tenía un consentimiento tácito del Sr. Rogelio no le servirá ya que la carga de la prueba corresponde a la administración tributaria que deberá demostrar que ha existido el consentimiento ya que debería haber hecho constar expresamente el consentimiento que se ha prestado sin que pueda considerarse válida la ausencia de la negativa por parte del contribuyente.

En cuarto lugar, deberás ser un consentimiento informado, ello significa que, la administración tributaria deberá informar del consentimiento, haciendo constar en las diligencias de notificación dos aspectos imprescindibles:

1- La justificación de la entrada detallando las razones o motivos.
2- El derecho del contribuyente a oponerse o negarse a la entrada por parte de los órganos de la inspección de tributos. Resulta especialmente interesante que haya abundante doctrina y jurisprudencia sobre el derecho que asiste al obligado tributario a oponerse o negarse a la entrada puesto que los órganos de la Agencia Tributaria en las actuaciones inspectoras

[123] Iberley. El valor de la confianza. (2020b, noviembre 5). El consentimiento libre e informado en el registro del domicilio del contribuyente. Iberley, Información legal. https://www.iberley.es/temas/consentimiento-libre-informado-registro-domicilio-contribuyente-63337

tienden a amenazar al contribuyente con tomar medidas cautelares en caso de no permitirle la entrada y registro del domicilio pero abundante es la doctrina que se pronuncia sobre ello y clara es la jurisprudencia consolidada de nuestro tribunales que indica que "*la negativa o la revocación es ejercicio de un derecho fundamental, no pudiendo calificarse como excusa o resistencia a la actuación inspectora ni imponerse sanción*", además, a mi juicio el hecho de amenazar con tomar medidas cautelares supondría un vicio en el consentimiento por lo tanto sería ilegítima la entrada al domicilio.

La importancia del consentimiento del obligado tributaria es tal que queremos dedicarle un apartado más extenso en este proyecto, pues como se ha mencionado al principio se explicarán varias características del consentimiento. Ya nos recuerda el artículo 18.2 de la Constitución Española que "*Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial*", se refiere la constitución al titular del domicilio que será el único que podrá prestar su consentimiento, ello quiere decir que, en caso de una habitación de Hotel, no podrá permitir la entrada el trabajador de recepción o el propietario del Hotel, sino que únicamente podrá prestar su consentimiento el huésped[124] ya que será este quien verá invadida su privacidad. Por lo tanto, para el registro de un domicilio de alquiler, será el inquilino quien deberá permitir la entrada a los órganos de la inspección de tributos ya que el arrendatario dispone de un título legítimo[125][126] por lo tanto, una persona en situación ilegítima[127] en el domicilio no podrá aprobar ni denegar la entrada de los órganos de la inspección ya que la inviolabilidad del domicilio encuentra su fundamento en la privacidad de los titulares y no en la defensa o la protección de la propiedad[128].

En cuanto a la capacidad de obrar del obligado tributario, deberá ser plena – Sentencia del

[124] Así lo viene indicando en Tribunal Supremo en la STS de 24 de enero de 1998.
[125] Véase la STC de 17 de octubre de 1985 o la STS 18 de octubre 2006.
[126] Tengamos en cuenta que con título legítimo no es necesario que sea en situación de propiedad, sino que puede tratarse de un usufructuario, arrendatario o propietario – así lo viene mencionando variada sentencia del TC como la STC del 2 de noviembre de 2005- o bien se puede tratar de una situación de convivencia o cohabitación como viene indicando el TC en la STC de 10 de febrero de 2003.
[127] En este aspecto se pronuncian reiteradas sentencias del Tribunal Supremo y también autores como ALONSO DE ANTONIO – El Derecho a la Inviolabilidad domiciliaria en la Constitución Española de 1978- p.24 que afirma sobre las inviolabilidad recogida en el artículo 18.2 debe entenderse sobre "*las ocupaciones legítimas, nunca a las ilegítimas, porque de lo contrario podríamos encontrarnos en el absurdo de que alguien que habiendo cometido allanamiento de morada invocase luego la inviolabilidad del domicilio para perpetuarse en él"*
[128] Véase la STS de 27 de noviembre de 1992.

Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2006- para comprender que se entiende por capacidad de obrar debemos basarnos en varias opiniones de la doctrina ya que no existe una opinión unánime de la doctrina. Indica Álvarez Martínez en su obra "la inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos" que para poder entender el concepto de capacidad de obrar nos debemos remitir a un pronunciamiento lejano del Tribunal Supremo que defendió que reúnen la capacidad de obrar no solo los que ostentan la mayoría de edad sino también los menores de edad, siempre y cuando entiendan el alcance del permiso que se concede. Aunque el sector doctrinal mayoritario[129] mantiene una posición más restrictiva reconociendo que solo los mayores de edad tienen dicha capacidad y también aquellos menores de edad emancipados, pues sería absurdo que no sea así. En el supuesto en el que se desarrolla el presente proyecto resulta obvio que para prestar el consentimiento debes ser mayor de edad ya que sería poco probable que exista una inspección de tributos a un menor de edad, además en caso de que el menor de edad preste su consentimiento, debemos tener en cuenta que ha de tener un título legítimo para poder entrar o registrar el domicilio por lo tanto, a nuestro juicio, entendemos que las actuaciones inspectoras se han de abstener de entrar aunque tengan el consentimiento del menor de edad ya que correrían con el riesgo de invalidar la actuación inspectora y que carezca de eficacia.

Cabe añadir que no se entenderá el consentimiento valido de aquellos que ostentando la mayoría de edad o siendo menores emancipados vean restringida su capacidad de obrar que le imposibilita prestar consentimiento a estos efectos, así lo viene indicando el Tribunal Supremo en la STS de 14 de marzo de 14 de marzo de 2006 que afirma que el consentimiento deberá prestarse por una persona capaz "*y sin restricción alguna de su capacidad de obrar*" señalando claramente que "*en los supuestos de minusvalía psíquica aparente, esté o no declarada judicialmente, no puede considerarse válidamente prestado el consentimiento*".

Seguido el esquema mencionado anteriormente, nos debemos referir a la ausencia de vicios del consentimiento, que deberá ser presentado de forma libre y voluntaria, la ausencia de vicio es lo que hará que el consentimiento sea considerado válido y eficaz. Nuestros tribunales se han pronunciado en reiteradas sentencias sobre la exigencia de prestar el consentimiento de forma

[129] Resulta relevante mencionar que dicha opinión también ha sido mantenida por nuestro Tribunal Supremo en STS reciente de 14 de marzo de 2006, 4 de noviembre de 2002, 9 de noviembre de 1994 y 18 de febrero de 1994.

enteramente libre y voluntaria, así lo estipula la Sentencia del TS de 14 de marzo de 2006, así como, entre otras, la Sentencia del TS de 4 de noviembre de 2002. Se ha indicado en alguna ocasión con cierta claridad por parte del Tribunal Supremo en las mencionadas sentencias que el otorgamiento consciente y libre del consentimiento exige, de modo genérico e inexcusable que;

a) Que no esté invalidado por error, violencia o intimidación de cualquier clase.
b) Que no se condicione a circunstancia alguna periférica, como promesas de cualquier actuación policial, del signo que sean.
c) Que si el que va a conceder el consentimiento se encuentra detenido, no puede válidamente prestar tal consentimiento si no es con asistencia de letrado.

Es evidente que el último de los requisitos que se mencionan en el apartado anterior sería más para la esfera penal que para la esfera tributaria en la que se desarrolla este proyecto y que para profundizar en los vicios en cuanto al consentimiento dentro del ámbito tributario podemos remitirnos a la normativa civil, concretamente al artículo 1265 del Código Civil que viene a indicar lo que ya se ha comentado apartados anteriores "Será nulo el consentimiento prestado por error, violencia, intimidación o dolo" por lo tanto, el consentimiento se entenderá otorgado efectivamente siempre y cuando así sea la voluntad real lo cual solo sucederá cuando se preste el consentimiento con total y entera libertad por lo tanto se debe conseguir sin engañar al obligado tributario ofreciendo por ejemplo un trato fiscal más benévolo .

Lo anteriormente reflejado es importante debido a que la mera presencia de dichos vicios será la que determine que el consentimiento prestado tenga que considerarse nulo e insubsanable, como así lo indican las Sentencias del TS de 26 de noviembre de 2003, 11 de diciembre de 1998, 9 de noviembre de 1994 y, finalmente, 18 de febrero de 1994.

Cierto es que nuestros tribunales han dejado clara su postura de no aceptar los vicios en los consentimientos, pero el modus operandi de los órganos de la inspección tributaria pone en compromiso el hecho de tener un consentimiento completamente verídico y sin vicios ocultos pues utilizan una técnica que puede resultar intimidatoria, esto es, el advertimiento en caso de denegación del consentimiento se procederá rápidamente a solicitar la respectiva autorización judicial hecho que permite entrever la "amenaza" inminente de un proceso investigador o

comprobador sumamente profundo, riguroso o selectivo. A partir de ello, es importante recordar la existencia de intimidación reflejada en el art. 1267 del CC que lo define como "Hay intimidación cuando se inspira a uno de los contratantes el temor racional y fundado de sufrir un mal inminente y grave en su persona o bienes, o en la persona o bienes de su cónyuge, descendientes o ascendientes", por lo tanto, el consentimiento prestado bajo la amenaza carecerá de validez y provocaría la nulidad de las actuaciones practicadas en el ámbito domiciliario aunque como parece ya evidente presencia evidentes dificultades de índole probatoria, es decir, el obligado tributario no podrá demostrar que han existido dichas amenazas, aunque evidentemente serán nuestros tribunales quienes adopten la decisión respecto a los vicios en el consentimiento. Por último, cabe destacar que antes de prestar el consentimiento, los órganos de la inspección de tributos deben advertir al obligado tributario de las razones o motivos de la entrada como así lo viene mencionando el Tribunal Supremo en la sentencia del 14 de marzo de 2006 "*el consentimiento debe ser otorgado para un asunto concreto , del que ya tenga conocimiento quien lo presta*" y también se le deberá informar de los derechos que le asistan[130], el principal y más relevante para este apartado, el derecho que tiene el obligado tributario a oponerse a la entrada sin que ello le pueda causar represalias por parte de la administración tributaria así lo indica el Tribunal Supremo en la STS de 26 de noviembre del 2003 que indica "*el consentimiento prestado debe ser correctamente informado y terminantemente libre. El titular del derecho debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere, así como las consecuencias que pueden derivarse de esa actuación policial*", en sentido idéntico se pronuncia la Audiencia Provincial de Valencia afirmando que "*el consentimiento debe ser solicitado de manera expresa y formal e informando al requerido del objeto de la solicitud y de las razones de la misma, así como de su derecho constitucionalmente reconocido a no consentir la entrada en su domicilio sin mandamiento judicial. Sólo así se garantiza que el consentimiento pueda prestarse de manera consciente, y libre, y por tanto válidamente*".

Explicados los requisitos que ha de cumplir el consentimiento para ser considerado válido, es

[130] Cabe hacer referencia al artículo 34.1.a) referido a Derechos y garantías de los obligados tributarios y que viene indicando que el obligado tributario tiene "*Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*" Y que en el apartado ñ) hace un mayor énfasis al ámbito de la actuación inspectora y que estipula que el investigado tendrá "*Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.*"

de suma importancia conocer la extensión y forma del consentimiento del obligado tributario a los efectos de hacer legítima una posible entrada y registro en el domicilio por parte de los órganos de la inspección tributaria en el seno de una actuación inspectora.

Pues bien, en cuanto a la extensión del consentimiento podrá ser ilimitado o limitado, unánime es la doctrina que entiende que el obligado tributario podrá prestar su consentimiento de modo condicionado y limitado[131], por lo tanto, el contribuyente que permita la entrada a los órganos de la inspección de tributos podrá decidir los espacios a los que puedan tener acceso[132], el tiempo que puedan permanecer dentro del domicilio, los efectivos que puedan entrar e incluso las actuaciones especificas a desarrollar. Entendamos que "entrada" y "registro" tienen dos significados diferentes y que el contribuyente puede permitir la entrada a los órganos de la administración tributaria pero no el registro. En estos supuestos en que se condiciona la entrada, los órganos de la inspección de los tributos deberán decidir si aceptar las limitaciones impuestas por el obligado tributario o bien, optan por pedir una autorización judicial.

Dejando clara la extensión del consentimiento, nos debemos referir a si el consentimiento es ilimitado en el tiempo o puede ser revocado, pues bien, cabe señalar que la mayoría de los autores entienden que el consentimiento puede ser revocado en cualquier momento[133]. Además, en el ámbito en que nos movemos, tenemos una referencia a la posibilidad de revocar el consentimiento, lo encontramos estipulado en el artículo 172.5 del RGIT y que viene indicando que "*Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*". Por lo tanto, en el caso que el obligado tributario retire su consentimiento, los órganos de la inspección de los tributos deberán cesar de inmediato el registro y abandonar sin dilación el domicilio, aunque evidentemente las actuaciones que se han llevado a cabo durante el período en que sí que tenían el consentimiento del obligado tributario serán consideradas como válidas y además los órganos de la

[131] Entre otros, RODRIGUEZ SOL, L: *Registro domiciliario y prueba ilícita, op. Cit., p.90.*
[132] Se ha pronunciado al respecto el Tribunal Supremo el 30 de mayo de 2003 sobre un domicilio que era de una persona física y a la vez un domicilio social de una serie de entidades y que en este caso los órganos de inspección registraron la totalidad porque el permiso era "*incondicionada y sin exclusiones en cuanto a los espacios físicos sujetos a inspeccionar"*
[133] Entre otros Álvarez Martínez en su obra reiterada en varias ocasiones durante el proyecto.

administración tributaria podrán tomar las medidas cautelares que considere oportunas. Por último, cabe mencionar que la revocación del consentimiento no supondrá en ningún caso una obstaculización ilegítima ya que nos encontramos ante el ejercicio de un derecho fundamental.

El último apartado del consentimiento es la forma en la que debe ser otorgado que como ya se ha mencionado anteriormente ha de ser de manera expresa, pero tengamos en cuenta que no existe respaldo normativo ni reglamentario a este requisito, sino que tan solo se trata de una opinión más apoyada por la doctrina[134] y por la jurisprudencia[135]. Cierto es que la Constitución Española al mencionar que para la entrada al domicilio será necesario el consentimiento del titular no indica que deba ser expreso y tampoco lo indica el artículo 113 que únicamente se refiere a consentimiento "Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial" y también el artículo 172 del RGIT se refiere a consentimiento sin mencionar que deba ser expreso.

Por lo anterior, varios son los autores que entienden que se debe tratar de un consentimiento expreso ya que así viene indicado en la LGT y otros autores apoyan que el consentimiento podrá ser tanto tácito como expreso. A nuestro juicio, debido que no hay norma expresa que indique que el consentimiento deba ser expreso, entendemos que el consentimiento podrá ser prestado tanto de forma expresa como de forma tácita. Lo que si han dejado claro nuestros Tribunales es que el consentimiento debe ser claro, indubitado, contundente e inequívoco[136] y además afirma el Supremo que en caso de duda a la que no se le pueda dar solución, se entenderá que el consentimiento es inexistente y que los órganos de la inspección de tributos se deberán abstener de la entrada y reconocimiento del domicilio. Para finalizar, y una vez aclarado que el consentimiento pueda ser tanto tácito como expreso, debemos tener en cuenta que siempre ha de quedar debidamente probado y que además recae la carga de la prueba sobre los órganos de la inspección de los tributos, por lo tanto, durante las actuaciones inspectoras, sería más lógico que el cosnentimiento sea expreso y que quede reflejado en las diligencias que constituirán un medio de prueba claro al amparo del artículo 107 de la LGT que indica "*Los hechos contenidos en las*

[134] TRAPE VILADOMAT, M: "Arts 36 a 43", op. cit., p. 251.
[135] Véase STC de 20 de diciembre de 1999.
[136] Véase STS de 27 de octubre de 2005.

diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho".

4.4. Autorización judicial

El último apartado en este proyecto será dedicado a la exposición de la autorización judicial que viene regulada en el artículo 18.2 de la Constitución Española en cuanto a título habilitante para el acceso y reconocimientos domiciliarios y que la define el Tribunal Constitucional como un mecanismo "*de orden preventivo para la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio*"[137] . Aunque realmente si nos fijamos en la literalidad del artículo 18.2, en cuanto a titulo habilitante para la entrada o registro del domicilio se refiere a la "resolución judicial" que veremos a lo largo de este apartado las diferencias entre la autorización judicial a la que se refiere la LGT y la resolución judicial a la que se refiere nuestra Carta Magna.

A lo largo de este proyecto se ha mencionado en reiteradas ocasiones que se podrá entrar o registrar el domicilio siempre y cuando haya una autorización judicial, y, de hecho, así lo vienen indicando el artículo 142. 2 de la LGT y en la misma línea se pronuncia el artículo 171.3 del RGIT, aunque todos estos preceptos legales tan solo se refieren a autorización o resolución judicial, absteniéndose de ocuparse de la parte procedimental y del régimen jurídico aplicable a la obtención de dicha autorización, de facto, el propio Tribunal Constitucional se ha pronunciado al respecto en la STC de 23 de febrero de 1995 al afirmar que "*La constitución es parca en su expresión como conviene a su naturaleza de ley suprema pero no única, coronamiento de un ordenamiento jurídico para el desarrollo de sus principios y valores. El artículo 18.2 exige tan solo una autorización judicial, sin ocuparse de precisar cual haya de ser el Juez competente para darla ni el procedimiento a seguir*", y a demás de no estar desarrollado en la propia constitución, no existe un reglamento que desarrolle el funcionamiento de la autorización judicial o el órgano competente, así como el procedimiento a seguir, en la misma línea se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía "La cuestión litigiosa ha de reconducirse al estricto ámbito de conocimiento del Juzgador, que según la jurisprudencia constitucional es punto básico de referencia habida cuenta de la falta de regulación más detallada a nivel legislativo".

[137] Véase STC de 2 de noviembre de 2004.

Por lo anterior, varios son los autores que entienden que la autorización judicial no se encuentra regulada suficiente, por lo que no encontramos ante una regulación parcial e insuficiente para poder llevar a cabo un exhausto análisis en este proyecto. La existencia de este problema ha sido reconocida por el propio Tribunal Constitucional quien señaló en su STC de 23 de febrero de 1995 en relación con la materia regulada en el artículo 18.2, que se encuentra inmersa en limitaciones en cuanto a su desarrollo y añade que "La Ley Orgánica del Poder Judicial tampoco lo regula" por lo tanto, es ya conocido por la jurisprudencia y la doctrina que se trata de un problema de regulación. A nuestro juicio resulta interesante en este aspecto comentar una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 20 de febrero de 2003 que afirma que "Conforme a esta nueva normativa es lo cierto que la Ley Procesal tan solo dedica a estas autorizaciones el artículo 8.5 para atribuir su conocimiento a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo; y en su art. 80.1 d) que abre la apelación a los autos que dicten los jueces de lo contencioso en estos procedimientos. Fuera de estos dos concretos extremos, todo se deja a la labor de intérprete pues ninguna claridad arroja los arts. 96.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento Administrativo Común y el más esencial art. 18.2 de la Constitución; y lo que es más importante a los efectos del debate suscitado, no existe precepto alguno que determine el *iter* procesal para dictar ese auto sobre la autorización solicitada por la Administración".

Explicado lo anterior, cabe diferenciar entre autorización y resolución judicial ya que como hemos mencionado en apartados anteriores, tanto el artículo 113 de la LGT como el artículo 171.3 se refiere a la autorización judicial como título habilitante y por otra parte tenemos el artículo 18.2 de la Constitución Española que se refiere a la resolución judicial como titulo habilitante, conviene recordar para ellos una Sentencia del Tribunal Constitucional del 17 de febrero del 1984 que vino indicando que "la resolución judicial o resolución administrativa que ordenan una ejecución que solo puede llevarse a cabo ingresando en un domicilio privado por si sola no conllevan el mandato y la autorización del ingreso, de suerte que cuando éste es negado por el titular deberá obtenerse una nueva resolución judicial que autorice la entrada y las actividades que una vez dentro del domicilio pueden ser realizadas. La regla anterior no es aplicable únicamente a los casos en que se trata de una resolución tomada por la Administración en virtud de un principio de autotutela administrativa, como ocurre en el presente caso. A la misma

conclusión se puede llegar cuando la decisión que se ejecuta es una resolución de la Jurisdicción ordinaria en materia civil", en este primer pronunciamiento del Tribunal Constitucional, se entiende que puede existir la nominada autorización judicial ad hoc o específica que sería la que permitiría la entrada en el domicilio tras ponderar la necesidad de esta, equiparando de esta manera la resolución judicial a la autorización judicial[138].

Queremos dar énfasis que pese a haber comentado en apartados anteriores que en ocasiones no es necesaria la autorización judicial, debemos tener en cuenta que en aquellos casos en que la entrada al domicilio sea de índole tributaria, requerirá en todo caso[139] de autorización judicial ad hoc incluso en caso de existir una resolución judicial de lo contencioso-administrativo confirmando el acto de la Administración Tributaria ya que dichos actos "no implican necesariamente, por su naturaleza y contenido, la necesidad de proceder a la entrada domiciliaria para ejecutarlos"[140], de hecho, el propio texto legislativo del artículo 113 de la LGT señala que para la entrada y registro del domicilio protegido constitucionalmente será necesaria la oportuna autorización judicial sin que indique que en caso de resolución judicial podremos prescindir de la autorización judicial[141].

Tras esta breve introducción a la autorización judicial, cabe cuestionar si se trata de un mecanismo al que habrá que recurrir tras la oposición del obligado tributario o desde un primer momento. En este sentido, cabe señalar el Auto del Tribunal Constitucional de 26 de marzo de 1990 que indicó que "*la autorización judicial para la entrada de la inspección tributaria en el domicilio personal ha de ser siempre y en todo caso posterior y subsidiaria al previo requerimiento del consentimiento de su titular y la subsiguiente negativa de este*" continua "Sostener que el requerimiento y la negativa del interesado son condición necesaria de la eficacia habilitante de la resolución judicial sería tanto como sostener que el auto de entrada y registro solo surte tales efectos, y únicamente puede ser dictado, contra el consentimiento del interesado,

[138] Téngase en cuenta que nos referimos en este supuesto al ámbito tributario, pues en el caso de existir por ejemplo una resolución judicial previa que autorice un desahucio o un derribo, no será necesaria una autorización judicial a posteriori, ya que estaríamos ante una duplicidad al contrario de lo que viene indicando la doctrina sentada del Tribunal Supremo en la Sentencia 22/1984 que constituía en su ratio deciden.
[139] Salvo, aquellos casos que se han comentado en epígrafes anteriores.
[140] Juan Lozano, A. M.ª - *LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO Y LÍMITES MATERIALES DE LA LEY DE PRESUPUESTOS. UN PRONUNCIAMIENTO CAPITAL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL*- pág. 168.
[141] Debemos remitirnos a lo que se entiende por domicilio protegido constitucionalmente.

pero no en defecto del mismo.

Frente a esta afirmación que de ser cierta comprometería la actuación de la Inspección de los Tributos en aquellos casos en que no se pudiera requerir al interesado y tener la negativa del mismo por causas incluso imputables a su conducta, por ello no se puede subordinar la expedición de la autorización judicial a la manifestación de la prohibición del titular del domicilio, como la de no tener por permitida la entrada domiciliaria sin que sea realmente consentida por su titular, a menos que, cualquiera que sea la actitud de éste, medie autorización judicial".

Por lo que, la tesis sustentada por el Tribunal Constitucional es clara en la cuestión planteada, es decir que hay una inexistente relación de subsidiaridad de la autorización judicial frente a la previa solicitud del consentimiento al obligado tributario titular del derecho y la negación u oposición de este[142], por lo tanto, se trata de un titulo habilitante *per se*[143] y no en contra de la autorización del obligado, sino que en defecto de la misma[144], además constituye un titulo habilitante de mayor fuerza que el consentimiento del titular según señala la jurisprudencia y la doctrina ya que permite a las autoridades tributaria[145] la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido aunque sea en contra de la voluntad del titular.

Por lo tanto, según lo detallado en los párrafos anteriores, debemos concluir que los órganos de la inspección tributaria están legitimados para que a través de un procedimiento que se explicará a posteriori se pueda acudir a un órgano judicial competencia para solicitar y en su caso obtener la autorización judicial evitando así que la negativa del obligado tributario o la imposibilidad de obtener el consentimiento del mismo conlleve a una demora innecesaria que acabe frustrando la eficacia de la inspección ya que lleva implícita un grado de sorpresa que es lo que consigue que haya eficacia en la misma y que se vería frustrado en caso de conocer la inspección. En definitiva, la inspección puede solicitar la autorización judicial siempre que quiera justificándole al juez competente de la necesidad de esta.

[142] En este sentido se pronuncia Joaquín Álvarez Martínez en "La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de Tributos" pág. 233 y en idéntico sentido se pronuncia Alonso de Antonio en "El Derecho a la inviolabilidad domiciliaria en la Constitución Española de 1978" pág. 116.
[143] Véase Sentencia del TS de 28 de febrero de 1997
[144] Opinión mantenida por la doctrina mayoritaria, entre otros, García-Ovies Sarandeses, I en "Procedimiento de inspección pág. 500-501 y Alonso González, L.M. "Jurisprudencia constitucional tributaria" pág. 246.
[145] Y a cualquier otra autoridad pública.

Analizadas las cuestiones previas de la autorización judicial, resulta de interés para este proyecto analizar brevemente los requisitos que debe tener dicha autorización judicial.

En primer lugar, cabe hacer referencia a cuál será el órgano competente para efectuar dicha solicitud, haciendo una lectura de la legislación tributaria, veremos que el legislador no se ha preocupado en regular quien será el órgano del que debe emanar la solicitud en el ámbito inspector, mención que si que vino recogiendo el Reglamento General de Recaudación que estipulaba en el art. 103 que "*Exhibiendo los correspondientes títulos ejecutivos , los recaudadores solicitarán de los Jueces Municipales, Comarcales o de Paz del domicilio de los deudores autorización para la entrada de estos*" y en caso de que dichas solicitudes no sean otorgadas o las hubieran denegado en el plazo de veinticuatro horas se dará cuenta al Delegado de Hacienda y este solicitará al Juez de Primera Instancia la autorización judicial y deberá ser coincidida en el plazo de cuarenta y ocho horas, y pondrá los hechos en conocimiento del Fiscal de la Audiencia.

Lo anterior resulta lógico para varios autores y podría trasladarse a la práctica de inspección tributaria, siendo competentes en primer lugar los órganos inspectores y en segunda instancia el Delegado de Hacienda, sin embargo, en la práctica el procedimiento ha atribuido la competencia a los Delegados de la AEAT[146] respectivos, es decir, correspondiente al inmueble en el que se pretenda la entrada. Así que a pesar del silencio que mantiene la LGT y el RGGIA respecto de el órgano competente en este aspecto, tenemos la regularización en una practica habitual que se lleva a cabo ello sin perjuicio de una futura regularización en la LGT o en el proyecto del RGGIA que podrán atribuir la competencia menciona a otro órgano[147].

En segundo lugar, debemos referirnos a la forma y contenido de la solicitud, resulta obvio que se deberá presentar por escrito y de hecho se han pronunciado al respecto nuestros tribunales como el TSJC que afirma "La petición de la Administración dirigida al órgano judicial y destinada a la obtención de una resolución que autorice a entrar en un domicilio o en cualquier otro lugar

[146] Hecho confirmado por reiterada jurisprudencia como STC de 23 de febrero de 1995 entre otras.
[147] En este proyecto no se abordará aquellos casos en que se haga la solicitud de la autorización judicial por un órgano carente de competencia para hacerlo ya que no es objeto de estudio, sin embargo, la STC de 39 de marzo de 1992 aborda esta cuestión por si es de interés. Aunque cabe señalar que el juez debe denegar en caso de falta de competencia.

cuyo acceso dependa del consentimiento de su titular, deberá verificares por escrito" y deberá reunir en su contenido, como mínimo los siguientes datos:

a) Identificación del domicilio al que se pretende acceder e individualización del obligado tributario sin que quepa formular una petición colectiva[148].
b) Objetivo o finalidad de la entrada, expresión de la actuación o actuaciones inspectoras que pretenden ejecutarse indicando de modo expreso si conlleva la necesidad de efectuar un registro y sin resultar admisibles las solicitudes genéricas o indeterminadas[149].
c) Identificación de los órganos o unidades administrativas y número de sujetos que van a proceder a dicho acceso y a la consiguiente ejecución de tales actuaciones[150].
d) Plazo o periodo de duración para el que se requiere la autorización.
e) Exposición de los motivos o razones de la petición y justificación de la necesidad de la injerencia domiciliaria.

Evidentemente, los requisitos indicados resultan bastante obvios, aunque el que despierta mayor controversia e interés es el del último apartado ya que consta también en el texto normativo, tanto en el artículo 113 que se refiere a "*oportuna autorización judicial*" como el 142.2 *fine* de la LGT indican como necesaria que la solicitud esté justificada motivada ya que el órgano judicial a la hora de adoptar la decisión deberá realizar un examen exhausto sobre la exposición de motivos de la solicitud efectuada y si no le resulta imprescindible la autorización, la acabará denegando. En la justificación de la solicitud se deberán aportar:

a) Razones que determinen la absoluta necesidad de la medida ya que no tendrán otra manera de obtener dichas pruebas. Como se ha comentado en otros apartados, la necesidad de que esto sea así es debido a que se trata de una intromisión en un derecho fundamental básico y por lo tanto la entrada y registro se debe llevar a cabo en ultima ratio.
b) Indicios racionales en las que funda la solicitud, sin que en ningún caso se pueda llevar a cabo la autorización judicial con meras suposiciones, en este sentido se pronuncia el TC

[148] Entiende el TS en STS 20 de marzo de 2000 "*no resulta posible presentar una solicitud de entrada colectiva que se refiera a varios lugares que constituyan la morada de diversas personas*".
[149] Debemos tener en cuenta lo que ya se ha señalado en apartados anteriores, la entrada no puede considerarse equitativa al registro ya que se trata de una actuación diferenciada y más gravosa por lo que el registro deberá ser autorizado expresamente por el Tribunal.
[150] Sentencia del TSJC de 27 de septiembre de 2005.

> "que constituyan algo más que meras suposiciones o conjeturas de la existencia de un delito o de su posible comisión, esto es, la apoyatura en datos objetivos suficientes para apreciar la necesidad e idoneidad de la medida[151].

Es importante conocer el momento procedimental en el que debe solicitarse la autorización judicial, teniendo en cuenta que se desarrolla dentro del seno de la inspección, se tiene que tener en cuenta que la solicitud deberá efectuarse tanto al inicio del procedimiento como durante el transcurso de esta, es decir, puede producirse durante la fase de obtención de información como en la fase de comprobación e investigación siempre y cuando cumpla con los requisitos estrictos de motivación de la autorización judicial.

Por último, en cuanto al órgano competente para resolver la solicitud de la autorización judicial, cabe hacer mención del papel garante del juez, claro esta que, al tratarse de autorización judicial, el órgano competente será el judicial, por lo tanto, un juez o un magistrado. Ello se desprende tanto del artículo 18.2 que se refiere a "resolución judicial" como el artículo 113 LGT o el 171.3 del RGIT que aluden a la "autorización judicial". Por lo que ya de modo abreviado, haremos mención en este apartado de cual será el órgano judicial especifico el competente de resolver la autorización judicial. En la ya derogada LOPJ de 1985 en el artículo 87.2, se atribuía la competencia objetiva para conocer de la autorización judicial en la materia de entrada en el seno de la inspección tributaria a los Juzgados de Instrucción, una decisión del legislador duramente criticada por la doctrina que entendía que la competencia debía ser del juzgado de lo contencioso administrativo.

Por ello, tras la reforma de la LOPJ y la aprobación de la actual LJCA la competencia pasa a ser del Juzgado Contencioso-Administrativo conforme al artículo 91.2 de la LOPJ y 8.6 de la LJCA que viene indicando "*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".*

[151] Tesis apoyada por STS 17 de marzo de 2005, 21 de febrero de 2005 y 17 de abril de 1995.

En cuanto a la competencia territorial, debemos remitirnos al artículo 14 de la LJCA y entendemos que será competente el juez de lo contencioso-administrativo de la circunscripción o territorio donde se encuentre el inmueble afectado por la posible intromisión, mismo criterio que se sigue para entender que órgano es competente para solicitar la autorización judicial, que en ese caso es el Delegado de la AEAT correspondiente al inmueble en el que se pretenda la entrada.

El juez de lo contencioso-administrativo deberá limitarse a realizar el examen exhausto de la legalidad de la actuación que se solicita y que sea formalmente correcta, es decir, que cumpla con las características que hemos mencionado anteriormente. Y, además, bajo un juicio de proporcionalidad, es decir, siguiendo las premisas de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la entrada solicitada, decida conceder la entrada o denegarla. Debemos destacar que mayormente se conceden dichas entras ya que se trata del interés del estado y en gran parte cumple con todos los criterios requeridos. Por lo tanto, el juez puede conceder o denegar, si la concede deberá hacerlo por medio de auto judicial[152] que no deberá extralimitarse del *petitio* inicial pues el TC entiende que un *plus petitio inadmisible* determinará la nulidad del auto, es decir, la autorización concedida deberá situarse dentro de los limites de la solicitud efectuada y no podrá excederse de esta. Además, el auto deberá reunir los siguientes datos y la ausencia de este o de los requisitos que se mencionan a continuación, se entenderá como nulo y ello aun cuando los órganos de la inspección de los tributos no hayan hecho abuso de la autorización concedida:

a) Identificación del domicilio.
b) Sujetos que intervendrán y número de ellos.
c) Duración de la intervención.
d) Objeto y finalidad de la entrada.
e) Motivación de la decisión.

Una vez terminado el proceso judicial, se debe notificar al obligado tributario al amparo de lo estipulado en el artículo 270 de la LOPJ "*Las resoluciones dictadas por jueces y tribunales, así como las que lo sean por letrados de la Administración de Justicia en el ejercicio de las funciones que le son propias, se notificarán a todos los que sean parte en el pleito, causa o expediente, y*

[152] En un plazo prudencia, anteriormente era un plazo de 24 horas y actualmente es una cuestión no regulada pero que se suele resolver en unas 72 horas máximo.

también a quienes se refieran o puedan parar perjuicios, cuando así se disponga expresamente en aquellas resoluciones, de conformidad con la ley." Por lo tanto, se notificará al titular del inmueble el auto y en caso de cumplir con los requisitos previstos y al amparo del artículo 80 de la LJCA "*Son apelables en un solo efecto los autos dictados por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo y los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo, en procesos de los que conozcan en primera instancia*".

En conclusión, la autorización judicial recaída puede ser objeto de apelación según lo estipulado en los arts. 81 a 85 de la LJCA el cual podrá ser interpuesto por los titulares del domicilio en caso de que la autorización judicial haya sido concedida y por la Administración tributaria cuando haya sido denegada, ante los Tribunales Superiores de Justicia. Además, cabe destacar que el recurso simplemente será a efectos devolutivos que no suspensivos, esto es que la entrada se llevará a cabo de todos modos, aunque si a posteriori se admite el recurso pueden anularse las actuaciones.

5. CONCLUSIONES

Primero. El domicilio se encuentra protegido nacional e internacionalmente como ya preveíamos en la introducción de este proyecto. Lo que debemos tener en cuenta es que la finalidad del legislador no es proteger el "edificio" o "estructura" del domicilio como tal, sino que se refiere a la intimidad de la persona que se puede relacionar directamente con la actividad que se realiza en lo que consideramos domicilio.

Segundo. La entrada en un lugar cerrado protegido constitucionalmente sin cumplir con los requisitos que establece la normativa puede suponer un quebrantamiento al derecho a la inviolabilidad del domicilio, por lo que, aunque la inspección tributaria cumpla con su obligación de recaudar los tributos y hacer que cumplamos con lo establecido en el artículo 31 de la CE no puede quebrantar un derecho fundamental ya que, de hacerlo, se consideraría nula toda la actuación inspectora posterior.

Tercero. Como hemos visto a lo largo del proyecto y hemos explicado las medidas que se llevan a cabo por la actuación inspectora, a pesar de que la AEAT es un organismo público que tiene cierta potestad administrativa y sancionadora, tiene que solicitar una orden judicial la cual solo podrá resolver un juez competente ya que se trata de un derecho fundamental de gran índole

por ello, es importante este tipo de garantía judicial como mecanismo de protección para el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y con el fin de evitar el abuso de poder que puedan realizar las administraciones públicas.

Cuarto. El concepto del domicilio se ha ido ampliando paulatinamente ya que actualmente como hemos visto se considera domicilio incluso las autocaravanas y las habitaciones de hotel, y anteriormente solo se consideraba domicilio cuando es una casa o apartamento.

Quinto. El procedimiento de inspección se constituye por varias fases y concluye con la regulación de la situación del obligado tributaria que normalmente se hace mediante las liquidaciones correspondiente. Y todas las fases del procedimiento se encuentra precedidas por actas que incluyen finalmente la propuesta de regulación.

Sexta. El obligado tributario tiene la posibilidad de rebajar su liquidación o supuesta sanción mediante las actas de conformidad en las que ve reducido su pago y su sanción. Aunque también hay ocasiones en las que empeora la situación, criterio que sigue la LGT para graduar las sanciones premiando a aquellos obligados tributarios que colaboran con las actuaciones inspectoras y castigando a aquellos que dificultan el trabajo inspector. En el caso de las actas de conformidad el contribuyente, aunque cambie de opinión no podrá revocar la conformidad, pero si que podrá recurrir en su caso la liquidación resultante.

Séptima. A pesar de que la LGT gradúa las sanciones dependiendo de la colaboración que haya por parte del obligado tributario, los órganos de la inspección de tributos, en ningún caso podrán "amenazar" al contribuyente para que les dé el consentimiento para la entrada y registro del domicilio bajo la amenaza de que si no lo hace tendrá consecuencias en la inspección ya que se trataría de un vicio en el consentimiento y no se entenderá válido, norma que ya viene estipulada en varias normativas como en el caso del CC cuando se refiere al consentimiento contractual.

Octava. Concluimos que la voluntad del obligado tributario tiene una importancia bastante relevante en el procedimiento inspector desde el inicio hasta el fin. En primer lugar, afecta en el consentimiento inicial que si la voluntad del contribuyente es permitir la entrada y/o el registro

del domicilio por parte de las actuaciones inspectoras lo puede permitir y ello evidentemente facilitará el proceso y no habrá dilaciones en el mismo, aunque no se premiaría al obligado tributario que lo hiciera, bajo mi juicio si que se tendría mayor consideración a aquellos que presten su consentimiento. En segundo lugar, en el desarrollo de la inspección podemos afirmar que en aquellos supuestos de actos de conformidad de entiende como una confesión del obligado tributario de los hechos y por ello no puede retirar posteriormente su conformidad y en el caso de aquellos que prestan su disconformidad puede a posteriori la Administración tributaria modifique la propuesta inicial contenida en las actas y que el contribuyente mostró que estaba disconforme.

6. REFERENCIAS

6.1. BIBLIOGRÁFICAS

AGUALLO AVILES, A., *La Empresa ante la Inspección Fiscal,* Fundación Confemetal, Madrid 1999.

AGUALLO AVILES, A., *El contribuyente ante la Hacienda Pública en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional,* en Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989) – Tecnos, Madrid.

ALONSO DE ANTÓNIO, A.L., *El Derecho a la Inviolabilidad Domiciliaria en la Constitución Española de 1978,* Colex, Madrid, 1993.

ALZAGA VILLAMIL, O., *Comentario sistemático a la Constitución Española de 1978,* ediciones del Foro, Madrid, 1978.

ARIAS VELASCO, J., *Facultades de la Inspección de Hacienda en relación con la entrada en locales, examen documental y adopción de medidas cautelares,* Informe 12/1995, marzo 1995, AEAF.

BARRACHINA JUAN, E., *Inspección Tributaria: Entrada en domicilio particular: ámbito y límites*, Informe 47/1999, octubre 1999, AEAF.

CALDERÓN CARRERO, J.M., *Inspección Tributaria,* En Comentario Sistemático a la Nueva Ley General Tributaria, C.E.F., Madrid 2004.

CORTES GENERALES: *Constitución Española.* Trabajos Parlamentarios I, Servicio de Estudios y publicaciones de las Cortes Generales, Madrid, 1980.

CUADRADO RODRÍGUEZ, J.L., *Las actuaciones de la Inspección tributaria,* J.Tr., nº 17, 1993.

ESCRIBANO LÓPEZ, F., *Notas al procedimiento de Inspección en la nueva LGT,* R.E.D.F., nº 124, 2004.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., *La comprobación de hechos por la inspección de los Tributos,* Marcial Pons, Madrid, 1998.

FIGUEROA NAVARRO, M.ªC., *Aspectos de la protección del domicilio en el Derecho español,* Edisofer, Madrid, 1998.

GALLEGO SÁNCHEZ, G., *La diligencia de entrada y registro domiciliaria. Respuesta de los tribunales*, en El Derecho, nº1, 2015, p. 3.

GOMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad de la Administración Tributaria,* McGraw-Hill, Madrid 1998.

GONZÁLEZ MARTÍNEZ, J.A., *El domicilio y su inviolabilidad* en Revista de la Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche, Vol. I, Nº 3, 2008, p. 42

HERRERA MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros,* LA LEY, Madrid 1993.

INFORME *de la comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria,* Ministerio de Hacienda, Madrid 2003.

JUAN LOZANO, A.M., *La inspección de Hacienda ante la Constitución,* Marcial Pons, Madrid 1993.

MARTÍNEZ, Á. J. (2007). *La Inviolabilidad del Domicilio ante Inspección de Tributos* (1.ª ed.). La ley.

MORALES MUÑOZ, E., *Registro domiciliario. Cuestiones generales y consentimiento titular. Situaciones de flagrancia*, en Boletín del Ministerio de Justicia, nº. 2036, 2007, p. 1841-1858.

NAVARRO FAURE, A., *El domicilio tributario,* Marcial Pons, Madrid 1994.

ORÓN MORATAL, G., *La inviolabilidad del domicilio de personas jurídicas en la actuación de la Administración tributaria: comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de octubre de 1985,* nº 137, Ciss Comunicación nº 28, 1986.

PÉREZ LUÑO, A.E., *Los derechos Fundamentales,* Tecnos, Madrid, 1995.

PONT MESTRES, M., *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria,* Marcial Pons, Madrid 2006.

RODRIGUEZ FERNÁNDEZ, R., *La diligencia de entrada y registro como excepción al derecho fundamental de inviolabilidad domiciliaria*, Arroyo et al., (coord.), Vol. 2, 1ª edición, Universidad de Castilla la Mancha, 2001, p. 833-852.

SANCHEZ SERRANO, L., *Los españoles ¿Súbditos fiscales? (I y II),* Impuestos, Tomo I, 1992.

TESAURO, F., *Compendio di Dirritto Tributario,* UTTET, Torino, 2005.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Arts. 113ª 115,* en Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *La protección constitucional al domicilio en el ámbito tributario,* CISS Comunicación, nº 78, 1990.

6.2. WEBGRÁFICAS

Conceptos generales. (2021, 25 marzo). fiscal-impuestos.com. https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-3-irpf-conceptos-generales

Actuaciones y procedimientos de inspección. (2021a, marzo 25). fiscal-impuestos.com. https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-10-procedimientos-comprobacion-actuaciones-inspeccion

Actuaciones y procedimientos de inspección. (2021b, marzo 25). CEF. https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-10-procedimientos-comprobacion-actuaciones-inspeccion

El procedimiento de inspección. (2018, 26 marzo). fiscal-impuestos.com. https://www.fiscal-impuestos.com/guia-tributaria-2013-capitulo-9-inspeccion-tributos-distintos-procedimientos-comprobacion-procedimiento-inspeccion.html

Acta de disconformidad. (2020). Guías Jurídicas. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNDczNDtbLUouLM_DxbIwMDS0MDIwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAnT43pzUAAAA=WKE

Actas con acuerdo. (2020). Guías Jurídicas. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNDExNjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAtkuFlDUAAAA=WKE

BOE.es - BOE-A-2006-16976 Resolución 12 de septiembre de 2006, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de junio de 1999, de delegación de competencias en determinados órganos directivos de la misma. (s. f.). BOE. Recuperado 6 de junio de 2021, de https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2006-16976

C. (2014, 22 diciembre). *NUEVA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN A LAS DILIGENCIAS DE ARGUCIA*. Cialt. https://www.cialt.com/blog/actualidad-juridica/nueva-sentencia-del-tribual-supremo-en-relacion-a-las-diligencias-de-argucia/

Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos. (2006, 14 marzo). STS 14/03/2006, recurso 1396/2005. https://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/cac2ec927df2ac24d95a709289d15672e461f90c466e7f2e

Delgado Sancho, C. D. (2018, 16 agosto). *Entrada y registro en el domicilio del contribuyente*. AEDAF. https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/41365/entrada-y-registro-en-el-domicilio-del-contribuyente

E. (2019a, octubre 21). *El Gobierno aprueba este viernes el impuesto digital y el decreto de lucha contra fraude*. El Plural. https://www.elplural.com/politica/el-gobierno-aprueba-este-viernes-el-impuesto-digital-y-el-decreto-de-lucha-contra-fraude_204899102

elEconomista.es. (2008, 30 diciembre). *El Gobierno cede a las CCAA la gestión del 50% del IRPF y del IVA*. https://www.eleconomista.es/economia/noticias/945738/12/08/El-Gobierno-cede-a-las-CCAA-la-gestion-del-50-del-IRPF-y-del-IVA.html

Febrer Asesores | Renuncia a la exención del IVA. (2020, 23 marzo). Febrer Asesores. https://febrerasesores.com/posts/public/ver/renuncia-a-la-exencion-del-iva

Francis Lefebvre, L. F., & Ana Mª Juan Lozano, J. L. (2019, 15 mayo). *La entrada y registro domiciliario por la inspección de los tributos*. EFL. https://www.efl.es/preview-product-free/69493

Iberley. El valor de la confianza. (2020a, abril 3). *Procedimiento de Inspección tributaria*. Iberley, Información legal. https://www.iberley.es/temas/procedimiento-inspeccion-tributaria-20021

Iberley. El valor de la confianza. (2020b, noviembre 5). *El consentimiento libre e informado en el registro del domicilio del contribuyente*. Iberley, Información legal. https://www.iberley.es/temas/consentimiento-libre-informado-registro-domicilio-contribuyente-63337

ITPADJ. (s. f.). https://atc.gencat.cat/web/.content/documents/02_doc_tributs/01_itpajd/guia_itp_es.pdf. Recuperado 11 de abril de 2021, de https://atc.gencat.cat/web/.content/documents/02_doc_tributs/01_itpajd/guia_itp_es.pdf

Jaime Aneiros Pereira. (s. f.). *La entrada y registro en el domicilio de personas físicas y jurídicas*. ICAB. Recuperado 30 de marzo de 2021, de https://blanqueo.icaib.org/wp-content/uploads/2015/02/El-domicilio-constitucionalmente-protegido.pdf

L. (2020, 18 febrero). *PSOE y Podemos aprueban sus primeros impuestos: la tasa Google y la tasa Tobin*. Libre Mercado. https://www.libremercado.com/2020-02-18/psoe-podemos-impuestos-tasa-google-tasa-tobin-pedro-sanchez-pablo-iglesias-maria-jesus-montero-1276652536/

La MONCLOA. (s. f.). Acuerdo de presupuestos generales del estado 2019. Recuperado 16 de mayo de 2021, de https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2018/4_5906908181916812206.pdf

N. (2019b, abril 2). *Diferencia entre Federación y Confederación*. Derecho UNED. https://derechouned.com/tributario/procedimientos/10229-el-deber-de-reserva-impuesta-a-la-administracion-tributaria

Noceda, M. Á. (2017, 21 octubre). *Los Pactos de la Moncloa, el acuerdo que cambió España hace 40 años*. EL PAÍS. https://elpais.com/politica/2017/10/20/actualidad/1508514039_177535.html

Nota informativa - Agencia Tributaria. (s. f.). AEAT. Recuperado 8 de abril de 2021, de https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_otros_/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Impuesto_sobre_Transmisiones_Patrimoniales_no_residentes/Nota_informativa.shtml

Por alquiler de la vivienda habitual - Agencia Tributaria. (s. f.). AEAT. Recuperado 1 de mayo de 2021, de https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/IRPF/_Ayuda_IRPF_2020/Capitulo_17__Deducciones_autonomicas_de_la_cuota/Comunidad_Autonoma_de_Cataluna/Por_alquiler_de_la_vivienda_habitual/Por_alquiler_de_la_vivienda_habitual.html

Procedimiento de inspección tributaria. (s. f.). Guías Jurídicas. Recuperado 18 de abril de 2021, de https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAA

AAEAMtMSbF1jTAAASNTY2NLtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAJCKplzUAAAA=WKE

¿Quién tiene obligación de declarar? - Agencia Tributaria. (s. f.). AEAT. Recuperado 24 de mayo de 2021, de https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/_comp_Renta/_columnas__contenedor_Columnas_/_col_columna1/_AYUDA/Preguntas_frecuentes/Preguntas_frecuentes_generales_sobre_IRPF/_Quien_tiene_obligacion_de_declarar__.shtml

R. (2021, 2 febrero). *Estados Unitarios y Federales*. Estado Federal. https://www.ejemplos.co/20-ejemplos-de-estados-unitarios-y-federales/

Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 22/1984. (s. f.). Tribunal Constitucional. Recuperado 30 de marzo de 2021, de https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/275

Tahiri, J. (2020, 5 marzo). *Cataluña repite como región con más impuestos y Madrid, como la de menor presión fiscal*. abc. https://www.abc.es/economia/abci-cataluna-repite-como-region-mas-impuestos-y-madrid-como-menor-presion-fiscal-202003051228_noticia.html

Tarifas y tipos impositivos. Agencia Tributaria de Cataluña. (s. f.). GENCAT. Recuperado 10 de abril de 2021, de https://atc.gencat.cat/es/tributs/itpajd/ajd/tarifes-tipus/

Trigueros Martín, M. ª. J. (2016, 3 mayo). *CEF*. Los Límites de la obtención de información realizadas por la inspección: Ineficaces unos, Inexistentes otros. https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/articulo-maria-jose-trigueros-martin-actuaciones-obtencion-informacion.pdf

Utaf, B. D. M. (2016, 20 septiembre). *El artículo 18 de la CE en el Procedimiento de Inspección*. Loyola Leadership School. http://www.loyolaandnews.es/masteresoficialesloyola/el-articulo-18-de-la-ce-en-el-procedimiento-de-inspeccion/

V. (2019d, julio 1). *¿Cómo se financian las Comunidades Autónomas?* Gedesco. https://www.gedesco.es/blog/como-se-financian-las-comunidades-autonomas/

Varela, A. F. (2021, 25 marzo). *Cuánto recauda el Estado con los principales impuestos*. Business Insider España. https://www.businessinsider.es/cuanto-recauda-estado-principales-impuestos-835887

7. ANEXO JURISPRUDENCIAL

1. TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

29 de marzo de 2005- caso Matheron	LA LEY 69407/2005
8 de febrero de 2005- caso L.M.	LA LEY 30691/2005
22 de febrero de 2005- caso Novoseletskiy	LA LEY 42467/2005
28 de enero de 2003- caso Sánchez Carreté	LA LEY 73553/2002
23 de septiembre de 2001- caso P.G. y J.H.	LA LEY 91769/2000
16 de diciembre de 1997- caso Camenzind	LA LEY 17036/1997

2. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

20 de noviembre de 2006	LA LEY 160462/2006
9 de octubre de 2006	LA LEY 110153/2006
17 de julio de 2006	LA LEY 91194/2006
3 de julio de 2006	LA LEY 88159/2006
13 de febrero de 2006 (auto)	LA LEY 21759/2006
24 de octubre de 2005	LA LEY 10085/2006
26 de septiembre de 2005	LA LEY 10079/2006
18 de julio de 2005	LA LEY 1772/2005
31 de enero de 2005	LA LEY 11012/2005

17 de enero de 2005	LA LEY 11379/2005
2 de noviembre de 2004	LA LEY 2367/2004
13 de septiembre de 2004	LA LEY 2039/2004
23 de febrero de 2004	LA LEY 631/2004
24 de marzo de 2003	LA LEY 1686/2003
10 de febrero de 2003	LA LEY 1312/2003
18 de septiembre 2002	LA LEY 7757/2002
20 de mayo de 2002	LA LEY 5840/2002
22 de abril de 2002	LA LEY 4513/2002
11 de febrero de 2002	LA LEY 3600/2002
17 de enero de 2002	LA LEY 1655/2002
18 de diciembre de 2001	LA LEY 1762/2002
2 de julio de 2001	LA LEY 4591/2001
13 de junio de 2001	LA LEY 4599/2001
2 de abril de 2001	LA LEY 3741/2001
17 de marzo de 2001	LA LEY 3270/2001
30 de noviembre de 2000	LA LEY 11336/2000

3. TRIBUNAL SUPREMO

18 de octubre de 2006	LA LEY 119558/2006
29 de septiembre de 2006	LA LEY 114903/2006
17 de julio de 2006	LA LEY 77494/2006
28 de junio de 2006	LA LEY 110295/2006
11 de mayo de 2006	LA LEY 48779/2006
28 de abril de 2006	LA LEY 48448/2006
12 de abril de 2006	LA LEY 39714/2006
1 de diciembre de 2005	LA LEY 234694/2005
27 de octubre de 2005	LA LEY 10019/2006
18 de julio de 2005	LA LEY 13490/2005
12 de mayo de 2005	LA LEY 12584/2005

8 de abril de 2005	LA LEY 12027/2005
23 de marzo de 2005	LA LEY 11947/2005
28 de febrero de 2005	LA LEY 46802/2005
18 de febrero de 2005	LA LEY 12238/2005
22 de diciembre de 2004	LA LEY 270090/2004
16 de julio de 2004	LA LEY 1880/2004
5 de julio de 2004	LA LEY 13803/2004
7 de mayo de 2004	LA LEY 13067/2004
27 de abril de 2004	LA LEY 12789/2004
18 de febrero de 2004	LA LEY 1172/2004
22 de diciembre de 2003	LA LEY 11980/2004
20 de octubre de 2003	LA LEY 11765/2004
30 de septiembre de 2003	La ley 10187/2004
3 de julio de 2003	LA LEY 13201/2003
30 de mayo de 2003	LA LEY 2653/2003
28 de abril de 2003	LA LEY 77098/2003
25 de abril de 2003	LA LEY 2041/2003
20 de marzo de 2002	LA LEY 5014/2002
8 de marzo de 2002	LA LEY 6632/2002
12 de febrero de 2002	LA LEY 33751/2002
28 de enero de 2002	LA LEY 2974/2002
27 de julio de 2001	LA LEY 8923/2001
14 de mayo de 2001	LA LEY 96985/2001
29 de diciembre de 2000	LA LEY 5886/2001
14 de junio de 2000	LA LEY 8979/2000
14 de julio de 1999	LA LEY 11352/1999
30 de abril de 1999	LA LEY 11284/1999
2 de diciembre de 1998	LA LEY 131442/1998
9 de junio de 1998	LA LEY 7862/1998
18 de febrero de 1998	LA LEY 3498/1998
24 de octubre de 1996	LA LEY 14985/1996

1 de abril de 1996	LA LEY 3930/1996
6 de julio de 1995	LA LEY 14637/1995
26 de noviembre de 1994	LA LEY 1840/1995
23 de diciembre de 1993	LA LEY 2264/1994
3 de julio de 1992	LA LEY 1535-5/1993
7 de abril de 1992	LA LEY 2712-JF/0000
12 de noviembre de 1991	LA LEY 668/1992
29 de marzo de 1990	LA LEY 1974-JF/0000
31 de octubre de 1988	LA LEY 653-2/1988
7 de diciembre de 1982	LA LEY 30605-NS/0000

4. AUDIENCIA NACIONAL

20 de julio de 2006	LA LEY 80154/2006
11 de mayo de 2006	LA LEY 50171/2006
8 de marzo de 2006	LA LEY 24816/2006
26 de abril de 2004	LA LEY 96582/2004
24 de marzo de 2004	LA LEY 1605/2004
4 de diciembre de 2003	LA LEY 202185/2003

5. AUDIENCIAS PROVINCIALES

Barcelona

29 de diciembre de 2005	LA LEY 249894/2005
11 de mayo de 2005	LA LEY 105571/2005
15 de febrero de 2005	LA LEY 265119/2005
3 de julio de 2001	LA LEY 6973/2001