

**I ENCUENTRO NACIONAL
DE ESTUDIOS Y
DIÁLOGOS JURÍDICOS**



Derechos fundamentales y entradas en domicilio por la Inspección de Hacienda

Marcos Álvarez Suso
Jefe Área Apoyo Procesal.
Departamento Inspección. AEAT

Violeta Ruiz Almendral
Profesora Titular de Derecho
Financiero y Tributario. UC3M

Contenido de la exposición

- 1) El marco normativo del acceso de la Inspección de Hacienda a domicilios de obligados tributarios
- 2) Doctrina constitucional sobre la protección domiciliaria
- 3) El consentimiento del obligado tributario al acceso
- 4) Autorización judicial. Contexto en el que se produce
- 5) Las nuevas tecnologías: los dispositivos de almacenamiento masivo de información y los repositorios telemáticos
- 6) La reforma de la Ley General Tributaria en 2021: análisis de constitucionalidad

MARCO NORMATIVO

Constitución española artículo 18

- “1. Se garantiza el derecho al honor, a la **intimidad** personal y familiar y a la propia imagen.
2. El **domicilio es inviolable**. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él **sin consentimiento del titular o resolución judicial**, salvo en caso de flagrante delito.
3. Se garantiza el **secreto de las comunicaciones** y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial.
4. La ley **limitará el uso de la informática** para **garantizar el honor y la intimidad personal** y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos.”

LOPJ artículo 91.2

“Corresponde también a los **Juzgados de lo Contencioso-administrativo** autorizar, mediante **auto**, la **entrada en los domicilios** y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, cuando ello proceda **para la ejecución forzosa de actos** de la Administración (...)”

LJCA artículo 8.6 (Redacción Ley 11/2021)

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

LGT artículo 113 (Redacción Ley 11/2021)

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

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

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

LGT artículo 142.2 Facultades la Inspección de los tributos (Redacción Ley 11/2021)

Acceso a lugares y locales:

“Para el acceso a los lugares (...), se precisará de un **acuerdo de entrada** de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, **salvo** que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su **consentimiento** para ello.

Quando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el **domicilio constitucionalmente protegido** del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley. La **solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada** a que se refiere el mencionado artículo, **suscrito por la autoridad administrativa** que reglamentariamente se determine.”

LGT artículo 151.3 lugares donde puede actuar la Inspección de los tributos

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

RD 1065/2007 procedimiento tributario. Art. 172.5. Entrada y reconocimiento de fincas

“(…) se **considerará** que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **prestan su conformidad a la entrada** y reconocimiento cuando **ejecuten los actos normalmente necesarios** que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo.

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.”

Diferenciación acceso a locales o lugares del acceso al domicilio constitucionalmente protegido (DCP)

- Siempre es posible mediando **consentimiento** válido del **titular o su representante**
- En ausencia de tal consentimiento, **sólo es precisa resolución judicial cuando se trate de acceder a un DCP**, en otro caso basta autorización administrativa
- **Concepto de DCP.** Construcción jurisprudencial. Personas jurídicas y protección privacidad

DOCTRINA CONSTITUCIONAL

La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el art. 18 CE

- La vinculación entre la protección del domicilio y la intimidad.
- El concepto de “domicilio constitucionalmente protegido”.
- El problema de determinar el domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas ¿cuál es el bien jurídico?
- La autorización judicial de entrada en el domicilio de la persona jurídica **(¿cuándo, cómo y por qué?)**

Sobre el “domicilio protegido” en el art. 18 CE

“*leading case*” STC [69/1999](#), de 26 de abril, FJ 2; más reciente: STC **54/2015**, de **16 de marzo**, FJ 5:

“el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio es extensivo a las personas jurídicas (por todas, STC [137/1985](#), de 17 de octubre, FJ 3), si bien no existe una plena correlación entre el concepto legal de domicilio de las personas jurídicas establecido por la legislación mercantil, con el del domicilio constitucionalmente protegido, ya que éste es un concepto “de mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico administrativo””.

Sobre el “domicilio protegido” en el art. 18 CE

“las personas jurídicas gozan de una **intensidad menor de protección**, por faltar una estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, sólo predicable de las personas físicas. De suerte que ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros” **(STC 54/2015, con remisión a STC 69/1999)**.

Sobre el “domicilio protegido” en el art. 18 CE

- Doctrina de las “zonas” que exige determinar ámbitos de protección
- Se adapta mal a muchos modelos empresariales (ámbitos de decisión descentralizados, información en red, no en un despacho, negocios pequeños con espacios sin delimitar – ej, botica y “rebotica”-
- ¿Cuál es el **bien jurídico protegido** en el caso de actividades económicas/personas jurídicas? (intimidad, privacidad –propia y de terceros-; ¿libertad de empresa...?)

EL CONSENTIMIENTO AL ACCESO

Condiciones de validez del consentimiento al acceso

- Debe prestarlo el **titular o su representante**
- Puede ser prestado de modo **expreso o tácito**
- Debe ser prestado de **forma libre, informada y voluntaria** (por todas, FD Quinto de la STS 3 de octubre de 2022 (sección Cuarta), recurso 1566/2021, protección derechos fundamentales)
- A tal efecto, atención al caso concreto y **suficiencia del anexo informativo** que se entrega por la Inspección al inicio de las actuaciones (FD Sexto y Séptimo anteriormente citada, con cita de SSTs anteriores)
- Puede ser **revocado** en cualquier momento, sin perjuicio de adopción de medidas cautelares

LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL. CONTEXTO EN QUE SE PRODUCE

Autorización judicial al acceso al DCP

- La Administración debe justificar ante el juez que concurren **indicios de un incumplimiento fiscal** (por todas, FD Tercero y Cuarto STS de 14 octubre de 2022, recurso 3410/2020). Los indicios por referencia a estadísticas o medias del sector
- **Entorno esencialmente digital** en 2022:
 - La Información suele conservarse en soporte digital incluso en dispositivos de almacenamiento masivo o en repositorios telemáticos
 - Mayores facilidades para la destrucción o desaparición de pruebas
- El Juez actúa en esta resolución como **juez de garantías** de derechos fundamentales, no enjuicia la validez de la liquidación administrativa

Autorización judicial al acceso al DCP

- Solicitud al juez efectuada con **los mayores filtros y controles previos de análisis de riesgo posibles dentro de la AEAT:**
 - Orden de carga en plan motivada por el **Inspector jefe**
 - El Inspector Jefe debe **solicitar y obtener del Delegado Especial** (la máxima autoridad de la AEAT a nivel de una CCAA) un **acuerdo de entrada y registro de domicilio**, debidamente motivado en términos de **idoneidad, necesidad y proporcionalidad**
 - Procedimiento analizado y supervisado por la **Abogacía del Estado**

Autorización judicial al acceso al DCP

- Solicitud al juez. El acto a ejecutar puede ser **un acto de mero trámite** (por todas, STS de 10 octubre de 2019, recurso 2818/2017). El acuerdo de entrada como acto especialmente cualificado
- Tanto la **solicitud como la autorización** judicial pueden con la **Ley 11/2021 materializarse antes del inicio de las actuaciones**, pero la ejecución material del acuerdo de entrada sólo se efectúa una vez que se ha iniciado el procedimiento.

Autorización judicial al acceso al DCP

- ¿Cómo puede **oponerse el obligado tributario** a la resolución judicial y sus efectos?
- **Procedimiento urgente y especial de protección de derechos fundamentales** (que acaba como poco en un TSJ, órgano judicial colegiado), con intervención de la Fiscalía
- **Recurso ordinario (apelación)** en sede contencioso-administrativo frente al auto judicial
- **Contra el acto administrativo de liquidación**, en cuyo expediente deben constar todos los antecedentes relevantes anteriormente mencionados, dispone de todos los cauces ordinarios de recurso administrativo, en los que podrá impugnar, entre otros aspectos, la legalidad de la actuación de entrada y registro de su domicilio, y la validez de las pruebas obtenidas como consecuencia del mismo

Algunos datos sobre actuaciones inspectoras con personación 2015-2019

- Entradas y registros en la inmensa mayoría de los casos (en un **97% del total**) referidos a locales u oficinas donde se desarrolla la actividad económica de **una persona jurídica**, donde conforme al art. 151.3 LGT, deben examinarse los documentos contables
- Actuaciones **excepcionales y limitadas**: apenas el **0,3 % de las inspecciones** (que no de todos los controles de la AEAT) se efectúan de este modo. Si se tienen en cuenta solamente las actuaciones inspectoras de **alcance general**, el porcentaje de actuaciones con autorización judicial de entrada **llega al 2,10% del total**

Algunos datos sobre actuaciones inspectoras con personación 2015-2019

- **Eficaces en el descubrimiento de fraude ocultos: dos tercios** de las mismas terminan con **deudas descubiertas por operaciones ocultadas superiores a 100.000 €** por todos los conceptos y períodos impositivos
- Eficientes en términos de **recursos y litigiosidad**: el **86% de los expedientes** instruidos con entrada en DCP con autorización terminan en **actas de conformidad o con acuerdo**
- Eficientes en términos de **efecto inducido** respecto del posterior comportamiento del contribuyente: de media los contribuyentes con comprobaciones de esta índole **incrementan sus ingresos fiscales** en los años siguientes **en más de un 70%** (el efecto inducido en el resto de contribuyentes inspeccionados es, de media, del 20,3%)

DISPOSITIVOS ALMACENAMIENTO INFORMACIÓN Y REPOSITARIOS TELEMÁTICOS

Acceso a información en soportes de almacenamiento masivo de información (tablets, smartphones, portátiles, etc.)

- El acceso por parte de la Inspección fiscal a información en poder de un obligado tributario **puede producirse también al margen de un registro domiciliario** en soportes de almacenamiento masivo
- El derecho a la protección del **“entorno virtual o digital”** ó el **“derecho a la intimidad informática”**, entendido como un lugar donde se puede desarrollar parte de la intimidad de los ciudadanos susceptible de protección bajo el amparo del art. 18 CE, sea como manifestación general de la protección a la intimidad (art. 18.1) o incluso también en conexión con el secreto de las comunicaciones (art. 18.3).
- **Incautación de información contenida en un portátil** en las oficinas de la Inspección. STSJ de Murcia el 13 de abril de 2021 (recurso apelación 36/2021), pendiente de recurso de casación ante el TS, admitido mediante Auto de 20 de abril de 2022 (recurso 4542/2021)

Acceso a información en soportes de almacenamiento masivo de información (tablets, smartphones, portátiles, etc.)

- En el ámbito de investigación criminal tales accesos se contemplan en los arts. 588 sexies a), b) y c) de la LECR.
- Asimismo, es ilustrativa la Circular 5/2019, de la Fiscalía General del Estado, en particular en su apartado 2
- No resulta exigible autorización judicial para la mera incautación del soporte, pero sí lo es para acceder a la información contenida en el mismo

Acceso a información conservada en repositorios telemáticos

- Dicha legislación en la LECR y Circular 5/2019, en particular, en su apartado 3.5, son también aplicables al acceso a información almacenada en **repositorios telemáticos de datos (cloud computing)**
- Según la Fiscalía, la autorización judicial puede otorgarla válidamente el juez correspondiente al lugar desde donde se puede acceder a los datos, no el lugar donde físicamente se conservan
- En lo no regulado expresamente, la actuación de la inspección de Hacienda puede inspirarse también en las investigaciones criminales, sus facultades y limitaciones

LA REFORMA DE LA LGT EN 2021: ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD Y LÍMITES DE LA LEY VIGENTE

La reforma de la LGT (y la LJCA) en 2021

- Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (referencia a contexto BEPS y post-BEPS)
- Reforma arts. 113 y 142.2 LGT

La reforma de la LGT (y la LJCA) en 2021

- Jurisprudencia previa (inter alia, STS 3023/2020 - ECLI: ES:TS:2020:3023, STS 23/9/2021, ECLI:ES:TS:2021:3502
- Referencia a “necesidad de que las autorizaciones de entrada en domicilio constitucionalmente protegido se efectúen en el seno de un procedimiento de inspección ya iniciado, con conocimiento formal del inspeccionado”; la competencia judicial se ha de sustentar en la existencia de un acto administrativo previo, de cuya ejecución se trata”
- Jurisprudencia del TS que sin embargo no se refiere a la doctrina consolidada del Tribunal Constitucional (por ejemplo: STC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 6)

La reforma de la LGT (y la LJCA) en 2021

- Reforma de la LGT y la LJCA para clarificar el régimen de entrada en domicilio
- Críticas doctrinales por jurisprudencia “reactiva”, ¿fundadas?
- Tribunal Constitucional como máximo intérprete de la Constitución
- Autonomía del legislador, con el límite de la doctrina de “ley singular” o “de caso único” (en el sentido de la STC 42/2018, de 26 de abril, FJ 2, recogiendo pronunciamientos anteriores: SSTC 48/2005, de 3 de marzo; 129/2013, de 4 de junio; 203/2013, de 5 de diciembre; 50/2015, de 5 de marzo; 170/2016, de 6 de octubre, y 152/2017, de 21 de diciembre)

RECAP doctrina TC: entrada y consentimiento

- ¿Dónde se puede entrar? (domicilio protegido y sus problemas)
- ¿Con qué motivo se puede entrar? ¿Es posible la entrada en domicilio para iniciar las actuaciones inspectoras?
- ¿es posible pedir autorización por sospecha de baja tributación referido a medias nacionales? (indicios)
- El consentimiento y su expresión (los intereses contrapuestos de los co-moradores, socios, etc.). La clave es el contexto (**por todas, STC 54/2015, FJ 6**)
- Contenido de la autorización judicial.

RECAP doctrina TC: entrada y consentimiento

- Vinculación con garantía de no incriminación (STC 21/2021, de 15 de febrero, con referencia a SSTC 142/2009, FJ 3; 18/2015, FJ 2, y 54/2015, FJ 7, así como SSTEDH de 3 de mayo de 2001, caso *J.B. c. Suiza*, § 64; de 8 de febrero de 1996, caso *John Murray c. Reino Unido*, § 45; de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders c. Reino Unido*, § 68; de 21 de diciembre de 2000, caso *Heaney y McGuinness c. Irlanda*, § 40; de 8 de abril de 2004, caso *Weh c. Austria*, § 39, y de 4 de octubre de 2005, caso *Shannon c. Reino Unido*, § 32)
- Matices y consecuencias (no nulidad automática, posibilidad de retroacción, por ejemplo: STC 21/2021, FJ 10)

RECAP doctrina TC: registro e “intimidad económica”

- Doctrina ceñida a supuestos vinculados a la intimidad personal (SSTC 142/1993, de 22 de abril, FJ 7, y 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 4).
- Cobertura legal en la LGT (233/2005, de 26 de septiembre)
- Límites intimidad no sujeción a autorización judicial [STC 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 7, con cita entre otras de las SSTC 234/1997, de 18 de diciembre, FJ 9, in fine; 70/2002, de 3 de abril, FJ 10.b.3; en el mismo sentido, STC 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 4 c)], a diferencia de entrada domicilio e intervención comunicaciones

RECAP doctrina TC: prueba obtenida en la entrada

- Consecuencias de la entrada ilegal: incluso si vulneración, no contaminación automática del proceso (*“la declaración de lesión del derecho constitucional sustantivo no tiene como consecuencia automática la prohibición constitucional de valoración de toda prueba conectada de forma natural con las directamente obtenidas con vulneración de derechos constitucionales”*) SSTC 8/2000, de 17 de enero, FJ 2; 166/1999, de 27 de septiembre, FJ 4, 171/1999, de 27 de septiembre, FJ 4)
- Recapitulación en STC 97/2019, de 16 de julio, FJ 2 (con referencia, inter alia, a STC 114/1984, de 29 de noviembre, (*“[n]o existe un derecho constitucional a la desestimación de la prueba ilícita”* o, más precisamente, *“no existe un derecho fundamental autónomo a la no recepción jurisdiccional de las pruebas de posible origen antijurídico”*))
- Elementos del juicio ponderativo (STC 97/2019, FJ 3).
- Opciones y garantías del traslado de prueba [por ejemplo: STC 67/2020, de 29 de junio]