



Entrada y registro en el domicilio por la Inspección de los Tributos

ENTRADAS Y REGISTROS NO PROGRAMADOS

En los últimos años se han generalizado las entradas y registros no programados en el domicilio de los contribuyentes por parte de la Inspección de los Tributos, por resultar una vía eficaz para la obtención de pruebas con las que servirse en las regularizaciones tributarias llevadas a término y, en su caso, la imposición de sanciones a los obligados tributarios.

Estas actuaciones sorpresa de la Inspección de los Tributos se han centrado, en algunos casos, en sectores económicos específicos y, en otras ocasiones, la entrada y registro se ha producido de forma singular en el contribuyente objeto de actuaciones inspectoras.

En todo caso, resulta evidente que estas actuaciones administrativas pueden entrar en colisión con algunos derechos fundamentales, como el de la inviolabilidad del domicilio, la intimidad o incluso el secreto a las comunicaciones, recogidos todos ellos en el artículo 18 de la Constitución Española. Por esa razón las entradas y registros en el domicilio del contribuyente deben cumplir una serie de requisitos recogidos tanto en la Ley General Tributaria, ex arts. 113 y 142, básicamente, y su normativa de desarrollo, como en la Ley Orgánica del Poder Judicial, ex art. 91.2, y Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa, ex art. 8.6, y la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional que han ido construyendo sobre esta materia.

Lo primero de todo es definir qué se entiende por **domicilio constitucionalmente protegido**, puesto que es el lugar donde se llevan a cabo las actuaciones de la Inspección de los Tributos y en el que se pueden infringir aquellos derechos fundamentales del contribuyente antes referidos, distinguiendo entre el domicilio de las personas físicas y el de las personas jurídicas. En el primer caso, el domicilio será cualquier lugar en el que el individuo pueda desarrollar su esfera más íntima, en un sentido abierto del concepto, en tanto que incluye no solo su vivienda habitual, sino también segundas u otras residencias, habitación de hotel, etc.

En el supuesto de la persona jurídica, cabe admitir que su domicilio también merece protección constitucional, gracias al reconocimiento dado por la jurisprudencia, siendo éste el sitio de toma de decisiones, es decir, los espacios indispensables para el desarrollo de su actividad sin intromisiones ajenas, constituyendo el centro de dirección de la entidad y el lugar de custodia de los documentos esenciales. Por exclusión, no será domicilio constitucionalmente protegido de la persona jurídica el resto de espacios, como almacenes, centros logísticos o espacios abiertos al público, entre otros.

Delimitado el alcance del domicilio a estos efectos, su entrada y registro por la Inspección debe seguir, como avanzábamos, unos requisitos y pasos necesarios, siendo el primero recabar la **autorización administrativa** por parte del Delegado Especial de la AEAT, en el ámbito estatal, analizándose y motivando la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida, y en la que se identifique al obligado tributario, el concepto y periodos tributarios objeto de tal actuación.

Si, además, nos hallamos ante el domicilio constitucionalmente protegido, amén de la señalada autorización administrativa, cabrá obtener **autorización judicial**, en cuya solicitud la Administración deberá justificar ante el juez la concurrencia de indicios de incumplimiento fiscal del contribuyente.

Actualmente, tras la reforma de las leyes sustantivas antes señaladas por la Ley 11/2021, motivada por algunos reveses judiciales a las actuaciones de la Administración tributaria en esta materia, tanto la solicitud como la autorización judicial pueden materializarse antes del inicio de las actuaciones, pero la ejecución material del acuerdo de entrada solo puede realizarse tras haberse iniciado el procedimiento.

En cualquier caso, una vez efectuada la entrada, la Inspección de los Tributos debe dar cuenta al juez que la autorizó de su resultado.

Dentro del marco de **garantías del obligado tributario**, contra la resolución judicial de autorización de entrada y registro, el contribuyente puede oponerse mediante el procedimiento urgente y especial de protección de derechos fundamentales, con intervención de la Fiscalía, previsto en los arts. 114 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa, sin perjuicio de que pueda formular, por la vía ordinaria, recurso de apelación frente al auto judicial de entrada y registro en el domicilio.

Por supuesto, contra los actos resultantes de aquellas actuaciones inspectoras dictadas por la Administración, liquidaciones y sanciones, el obligado tributario también podrá impugnarlos por las vías de revisión ordinarias, en primer lugar en sede administrativa y, posteriormente, si es menester, en sede contencioso-administrativa, cuestionando, entre otros aspectos, la legalidad de la actuación de entrada y registro, así como la validez de las pruebas obtenidos en su seno.

Mención aparte merece el concepto del **consentimiento** del contribuyente al acceso y entrada a su domicilio. Y ello porque, mediando tal consentimiento, ya no sería necesaria la autorización judicial.

En todo caso, el consentimiento requiere de una serie de elementos que resultan imprescindibles: en primer lugar, quien lo debe prestar es el titular o su representante; asimismo, debe ser prestado de modo expreso, aceptándose también la forma tácita, pero debiendo ser ésta clara, sin vicios que la condicionen. A tal efecto, el consentimiento debe darse de forma libre, informada y voluntaria, atendiendo al caso concreto, pudiendo resultar suficiente acompañar un anexo informativo entregado por la Inspección al inicio de las actuaciones.

Vinculado al consentimiento prestado, cumple indicar que el mismo puede ser revocado por el contribuyente, sin perjuicio de la adopción de medidas cautelares por la Inspección de los Tributos.

Por otro lado, de forma singular, el acceso a la información en **soportes de almacenamiento masivo**, como tablets, smartphones o portátiles, por parte de la Inspección de los Tributos requiere también de autorización judicial, que debe ser motivada, específica, distinta de la autorización de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, y detallada de los dispositivos a registrar, toda vez que su tratamiento puede suponer una intromisión en el derecho a la intimidad o al secreto de las comunicaciones del obligado tributario.

En cuanto a la **validez de las pruebas** obtenidas en entradas en domicilio, resulta esencial la doctrina establecida por el Tribunal Supremo al respecto, en tanto que insta a realizar un juicio ponderativo de intereses para el caso de que se hayan obtenido pruebas de forma ilícita por transgredirse las exigencias contenidas en las autorizaciones judiciales de entrada y registro. En estos casos, el Tribunal exige, en su sentencia de 1 de marzo de 2024, en primer término, analizar si tal ilicitud ha supuesto una vulneración de un derecho fundamental o sustantivo y, en caso afirmativo, si entre dicha vulneración y la integridad de garantías del proceso existe un nexo que acredite la necesidad de tutela: si hay nexo, operaría la exclusión de pruebas obtenidas; en caso contrario, no entraría en juego tal exclusión, siendo por tanto admisibles las pruebas así recabadas.

Criterio, no obstante, que no compartimos, por entender que las pruebas obtenidas de forma irregular en una entrada y registro en el domicilio del contribuyente no deberían someterse a ningún juicio de ponderación toda vez que han afectado a derechos fundamentales, resultando, por ende, contaminadas todas las actuaciones en ellas basadas.

Cuestión distinta, pero ligado a lo anterior, es el tema de los **hallazgos casuales**, es decir, aquellas pruebas obtenidas en el curso de una entrada y registro en el domicilio de un contribuyente del que se tenía la correspondiente autorización judicial respecto de otro contribuyente. En estos casos, la Administración tributaria no puede regularizar ni sancionar a un obligado tributario cuyos datos en que se fundamenta tal pretensión han sido obtenidos en una entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido ajeno, de otro obligado tributario, siguiendo los criterios contenidos en las sentencias del TS de 14 de julio de 2021 y 6 de junio de 2023.

Report realizado por:



Andreu Fernández
Socio · Abogado
andreufernandez@arcoabogados.es
T +34 934 871 020
Barcelona