

El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ante la entrada y registro por la Inspección de Hacienda cuando el auto judicial autorizante es firme

Analizamos la jurisprudencia del Tribunal Supremo y otras resoluciones judiciales acerca del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario, las garantías del contribuyente y los criterios para fiscalizar la actuación inspectora y la autorización judicial en este ámbito de los derechos fundamentales.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE) constituye una manifestación de la norma de protección más amplia, que es el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE). En todo caso, se trata de derechos fundamentales autónomos, protegiendo la inviolabilidad domiciliaria un ámbito singular y concreto, el domicilio: espacio en el «que los individuos, libres de toda sujeción a los usos y convenciones sociales, ejercen su libertad más íntima, siendo objeto de protección de este derecho tanto

el espacio físico en sí mismo considerado, como lo que en él hay de emanación de la persona y de su esfera privada»¹.

La naturaleza fundamental de los derechos constitucionales referidos no es un límite infranqueable y ajeno a las actuaciones de la Inspección de los tributos. Los artículos 113 y 142.2 de la Ley General Tributaria (LGT) habilitan a la Inspección para llevar a cabo actuaciones de entrada y registro cuando «sea necesario» y «las actuaciones lo requieran». Con tales mimbres, la práctica tributaria revela

¹ Entre otras, las sentencias del Tribunal Constitucional núm. 10/2002, de 17 de enero, FJ 5; núm. 22/1984, de 17 de febrero, FJ 5, y núm. 94/1999, de 31 de mayo, FJ 5.

una tensión difícil de resolver entre la protección de los intereses públicos, de la Hacienda Pública, ex artículo 31 de la Constitución española (CE), y los mencionados derechos fundamentales.

Esa tensión pareció alcanzar su zenit —al menos públicamente— con las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre del 2019 (rec. núm. 2818/2017) y de 1 de octubre del 2020 (rec. núm. 2966/2019), que, salvando lo casuístico del problema, sentaron los parámetros sobre los cuales enjuiciar una medida de entrada y registro domiciliario autorizada judicialmente. En apretada síntesis: no cabe la entrada en el domicilio con fines prospectivos; es exigible una motivación circunstanciada de los requisitos de proporcionalidad, idoneidad y necesidad de la medida mediante la realización por el juez de un juicio crítico con respecto a los datos que proporciona la Administración tributaria, y puede adoptarse la medida *inaudita parte*. De forma especialmente relevante, la sentencia de 1 de octubre del 2020 vino a concretar la exigencia de que la autorización judicial para la entrada y registro sea posterior al inicio del procedimiento inspector, de tal manera que no pueda iniciarse un procedimiento inspector mediante la entrada en el domicilio. Esto último provocó la modificación del artículo 113 de la Ley General Tributaria, que, en su redacción actual, sí habilita esa actuación de entrada y registro domiciliario previa al inicio del procedimiento inspector.

Como decimos, sólo en apariencia se resolvió esa tensión, siempre sujeta a las circunstancias del caso.

La solución dada por el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 1 de octubre del 2020 fue invocada por algunos contribuyentes en recursos interpuestos frente a liquidaciones tributarias en casos en los que se había dictado el auto autorizante de la entrada y registro y era firme antes de conocerse el criterio del Tribunal Supremo indicado; los tribu-

nales de Justicia anularon las liquidaciones: si la autorización judicial fue previa al inicio del procedimiento inspector, entonces hubo vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y las pruebas obtenidas son nulas ex artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ). Sin embargo, el Tribunal Supremo, en sentencias de 1 de marzo del 2024 (rec. núm. 323/2023), de 5 de abril del 2024 (rec. núm. 2565/2022) y de 6 de mayo del 2024 (rec. núm. 5252/2022), reitera el criterio establecido en sus sentencias de 9 de junio del 2023 (recs. núm. 2086/2022 y núm. 2525/2022): la regla de la exclusión de la prueba ilícitamente obtenida (ex art. 11 LOPJ) tiene su acomodo en el derecho fundamental a un proceso justo (art. 24.2 CE), no siendo de aplicación de forma automática, sino mediante un juicio ponderativo que determine la conexión de antijuricidad y si tal conexión requiere la exclusión de la prueba ilícita para restablecer la igualdad entre las partes y garantizar un proceso justo.

El Tribunal Supremo ha concluido, sobre la base de la doctrina del Tribunal Constitucional, que en tales casos no hay vulneración de las garantías del proceso, toda vez que «*la única conexión jurídica* entre el vicio determinante de la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de una *evolución de la interpretación jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud de autorización de entrada*». Nos resulta más clara si cabe la doctrina del Tribunal Constitucional que subyace y se cita en el criterio sentado por el Tribunal Supremo: «La inconstitucionalidad de la entrada y registro obedece, en este caso, pura y exclusivamente, a *un déficit en el estado de la interpretación del ordenamiento que no cabe proyectar sobre la actuación de los órganos encargados de la investigación imponiendo, a modo de sanción, la invalidez de una prueba [...]*» (STC 22/2003, de 10 de febrero, FJ 10).

Ahora bien, es importante señalar que el Tribunal Supremo, en esa serie de sentencias, deja abierta la puerta a que, en el recurso frente a la liquidación tributaria, puedan seguir invocándose otros motivos que debieron comportar la anulación de aquel auto autorizante de la entrada y registro domiciliario —motivos distintos a la inexistencia de un previo procedimiento inspector—. Y este tesigo lo ha recogido de forma reciente el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su Sentencia de 22 de marzo del 2024 (rec. núm. 617/2022). El Tribunal precisa que, en este caso, en el auto de autorización de la entrada y registro, faltan «requisitos sustancialísimos (de construcción jurisprudencial en absoluto reciente, ni novedosa [...] *inherentes a la garantía de derechos fundamentales*, confiada al juzgador llamado a pronunciarse sobre la solicitud de autorización, cuales, como

mínimo, un debido análisis de la documentación acompañada a la solicitud, y *juicio crítico de la misma*; juicio en torno a la *idoneidad, necesidad y pro-*

porcionalidad de la medida; y acotamiento del objeto investigado, en suma, del concepto y periodos impositivos a cuya investigación había de ceñirse la entrada y registro autorizada, y la prueba en ella obtenida, en su caso. Sin que tampoco se valore en modo alguno la cuota tributaria posiblemente defraudada, siquiera por indicios valorados, a los efectos de deslindar la posible competencia de uno u otro orden jurisdiccional. En tales condiciones, la

Derechos fundamentales y procedimiento inspector

injerencia en el derecho fundamental se consumó (materializó) sin la necesaria cobertura de autorización judicial motivada que la justificare, habiéndose el mismo violentado» (FJ 4).

En definitiva, la tensión indicada entre el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y la protección de los intereses públicos que persigue la Administración tributaria está lejos de resolverse. Se ha evidenciado que la determinación de un parámetro concreto de fiscalización de la injerencia en derechos fundamentales puede salvarse con una modificación legislativa —no necesariamente de forma acertada—. Sin embargo, lo que no puede acotarse en modo alguno es la ponderación que deberá realizar todo órgano jurisdiccional para autorizar una medida de la Administración tri-

butaria invasiva de derechos fundamentales: deberá ponderar críticamente y de forma circunstanciada los datos facilitados por la Administración tributaria, así como mo-

tivar adecuadamente los requisitos de proporcionalidad, necesidad e idoneidad de la medida adoptada. Y la firmeza de esa autorización judicial —ante la ausencia de recurso de apelación— no impide que pueda fiscalizarse con posterioridad, en el seno de los recursos ordinarios que se sigan frente a la liquidación dictada, con la finalidad de alcanzar la pretendida exclusión de la prueba ilícita.

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.