

Sentencia del Tribunal Supremo 3023/2020, de 1 de octubre

SOBRE LA ENTRADA DE LA INSPECCIÓN EN LOS DOMICILIOS DE LOS CONTRIBUYENTES FUERA DE UN PROCEDIMIENTO INSPECTOR

«Recurso de Casación n.º 2966/2019, acerca de la constitucionalidad de la entrada y registro efectuada en un domicilio protegido»

En estos tiempos en los que las libertades están un poco en «desasosiego» comentar esta Sentencia del Tribunal Supremo resulta muy oportuna para dejar claras algunas ideas que a veces se malinterpretan en una mala entendida defensa de la Administración, en este caso, de la tributaria, frente a las garantías de los contribuyentes. Partiendo de que no creemos, al igual que JUAN LOZANO¹, que la entrada domiciliaria de la Inspección de los Tributos se encuentre en una situación tan grave como parece surgir de la lectura de la sentencia que vamos a comentar y de las propuestas de modificaciones legislativas en proyecto, sí creemos relevantes los puntos que aclara esta sentencia que vamos a analizar.

En este caso hay que hablar una vez más del derecho a la inviolabilidad del domicilio. El tribunal subraya que «no se puede acceder al domicilio definido en el artículo 18.2 de la Constitución española² con un propósito meramente prospectivo o indeterminado, por si acaso, ya que la naturaleza fundamental del derecho que la Constitución ampara y permite excepcionalmente sacrificar o excluir, lo debe ser en presencia de un bien constitucionalmente protegido —y el deber de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución es uno de ellos, expresado en términos generales». Sin embargo, según la sentencia, «del cotejo de la situación hipotética, sospechada o derivada de una información meramente fragmentaria, nacida de la proyección de datos genéricos obrantes en documentos o cuadros estadísticos y cuya fiabilidad, a falta de más

1. Para una mayor reflexión en las cuestiones tratadas en la sentencia comentada, *vid.* JUAN LOZANO, A. M. 2020: «El debate sobre la entrada domiciliaria y las actuaciones inspectoras: Una lectura personal de las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 y 1 de octubre de 2020; ni tanto conflicto ni tanta urgencia». *Tribuna*, 10-11-2020 en *El Derecho.com*, quien acertadamente señala que «quizá no hay tanto conflicto, ni tanta divergencia, ni tanta urgencia como pudiera parecer», explicando que «el sostenimiento del gasto público necesita y exige que los ciudadanos confíen en sus Administraciones tributarias y le atribuyan legitimidad a su actuación, porque sin ello sólo queda la coacción para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias en los momentos de especiales dificultades económicas en el ámbito privado. Y creo que también todos estamos de acuerdo en que la coacción como factor vertebrador de una Hacienda Pública está muy lejos de lo que deseamos».

2. Art. 18.2 CE: «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».

sólidos elementos de convicción, hemos de poner por fuerza en duda, no es base suficiente para servir de título habilitante a la Administración —para pedir— y al juez —para otorgar— la entrada en el domicilio».

Para algunos³, el Tribunal Supremo con esta Sentencia da un paso decisivo en la protección de los derechos de los contribuyentes, anulando un auto dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 5 de Córdoba que autorizaba la entrada en las dependencias de la entidad mercantil Taberna La Montillana, S.L. El auto anulado era proclive a las inspecciones sorpresa al decir que «... se trata en esencia de la inspección de la actividad mercantil de la sociedad y, resulta lógico que, si esa actuación no se lleva a cabo por sorpresa, sin tiempo de reacción de la sociedad, pierde toda su lógica y sentido. Un anuncio previo, desnaturalizaría la actuación que se pretende; al igual que si esta resolución fuera previamente notificada antes de su realización material». La Sentencia anula por defectos de motivación el auto por el que se autorizaba la entrada y registro en el domicilio de la citada empresa, basado únicamente en la tributación por debajo de la media del sector, que inducía a pensar que se estaban ocultando ventas efectivas.

Frente a la normalización de la inspección sorpresa como regla general, el Tribunal Supremo defiende que esto debe ser la excepción, en casos concretos que motivadamente así lo requieran. Así lo dice con absoluta claridad el Fundamento de Derecho Quinto al decir que «... la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica es una situación... de rigurosa excepcionalidad» que «... ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad».

Los motivos que llevaron a la Sala a admitir el recurso de casación mediante Auto de 3 de octubre de 2019 fueron:

1) [...] Determinar el grado de concreción de la información de las solicitudes de autorización de entrada en domicilio —o en la sede social de una empresa— formuladas por

3. GARCÍA NOVOA, C. 2020: «El Tribunal Supremo, las Inspecciones sorpresa y el lechero de Churchill». *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 20 de octubre de 2020, donde manifiesta que ante la frecuencia con la que Inspección acudía a las dependencias del obligado tributario sin la preceptiva autorización judicial y la pretensión de ampararse en el consentimiento del contribuyente, « es necesario recordar que el consentimiento ha de ser expreso e informado, y ha de reflejarse en la diligencia tanto la circunstancia de que se ha informado como la autorización expresa del obligado tributario. Además, y de acuerdo con la plausible doctrina del TSJ de Galicia reflejada, entre otras, en las sentencias de 13 de febrero y 23 de septiembre, ambas de 2013, tal consentimiento sólo puede ser concedido por el titular de la actividad y no se entenderá concedido si los titulares son varios y alguno se opone». Y añadíamos... «es importante tener en cuenta esto, puesto que la vulneración de estas exigencias no sólo convierte a la negativa a la entrada en “no indebida” (lo que determina su condición de conducta atípica a los efectos de una posible infracción por resistencia) sino que puede determinar la nulidad de las actuaciones, y de la liquidación derivada de las actas, puesto que un acto que vulnera un derecho fundamental protegible en amparo es nulo de pleno derecho».

la Administración Tributaria, así como el alcance y extensión del control judicial de tales peticiones de autorización. 2) Precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en su solicitud por la Agencia Tributaria. 3) Especificar si la decisión administrativa deliberada de no iniciar procedimiento inspector previo, la preservación del secreto en que se basa esa omisión y la presunción —por conjetura o suposición— de fraude fiscal que parece ampararlo, son constitucionalmente válidos, desde la perspectiva de la necesidad, la proporcionalidad y la accesoriedad de la medida pedida de entrada en domicilio y, en consecuencia, si las resoluciones judiciales que amparan la petición y autorizan la entrada vulneran tales límites y exigencias constitucionales. 4) En particular, si la entrada en domicilio puede justificarse, en el auto judicial que lo autoriza, preponderantemente, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, con base en los datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese solo dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas [...].

La sentencia recoge cómo la Agencia Tributaria solicitó, de manera preventiva y ante posibles indicios de alto riesgo tributario, la correspondiente autorización judicial, que fue la base para que el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo dictase el auto de entrada y registro en la referida mercantil, motivación que para el Tribunal Supremo no era base suficiente y así señala que

la corazonada o presentimiento de la Administración de que, por tributar un contribuyente por debajo de la media del sector le hace incurrir a éste en una especie de presunción *iuris et de iure* de fraude fiscal, es un dato que por sí mismo no basta, ni para establecer una relación causal o esquema que desemboque en ese fraude —ni siquiera en la presunción de deberes incumplidos, que deberán ser esclarecidos a través del procedimiento correspondiente, con ulterior control judicial—, ni menos aún para anclar en tal circunstancia la necesidad de entrada en el domicilio para el cotejo de datos que respalden o desmientan la sospecha albergada por la Administración.

Igualmente señala que cuando la sospecha se funda en una fuente de ciencia «tan evanescente y laxa, de origen tan arcano, con base estadística o comparativa no contrastada ni, que se sepa, publicada, deben quedar firmemente establecidos, al menos, como punto de partida, cuáles son los criterios que llevan a la administración a aferrarse a esa rotunda conclusión, si se tiene en cuenta que la desviación de la media puede alcanzar distintos niveles de intensidad y no suponer, con tal dato aislado, presunción de fraude alguno».

La Sentencia establece cuáles deben ser los requisitos que deben reunir tanto la solicitud de entrada y registro en el domicilio o en la sede social de una empresa, formulada por la Agencia Tributaria, como el auto judicial que autorice dicha entrada y registro:

1. «No cabe, según la sentencia, la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar

con precisión qué concreta información se pretende obtener, por lo que no proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado».

2. La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, como exigen los artículos 113 y 142 de la Ley General Tributaria (LGT). Añade que «sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia». Si no se notifica el inicio del procedimiento al contribuyente antes de solicitar la entrada en su domicilio, no hay un acto administrativo previo que ejecutar. Así señala la sentencia en el Fundamento de Derecho Segundo que «... resulta con una claridad meridiana que la competencia judicial se ha de sustentar en la existencia de un acto administrativo previo, de cuya ejecución se trata...» y que «... parece obvio concluir... que la ausencia de ese acto de decisión —máxime si es deliberada— impide el ejercicio de la competencia judicial pues decae la finalidad explícita que justifica, en la ley, la autorización a la Administración a entrar en el domicilio de las personas cuyo acceso requiera consentimiento del titular»⁴.
3. Agrega que la posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. «Tal situación, de rigurosa excepcionalidad, ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio», subraya la Sala. Por ello ha de estar fundamentada tanto en la solicitud de la Administración como, con mayor razón, en el auto judicial. Por tanto, lo no excepcional, esto es, lo normal o habitual, es, como acabamos de señalar, que la autorización de entrada esté conectada «con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado» (Fundamento de Derecho Quinto).
4. El auto dictado judicialmente «es preciso que motive y justifique —esto es, formal y materialmente» la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan

4. Sobre este particular *vid.* TANDAZO RODRÍGUEZ, A. y HERRERA MOLINA, P. M. 2021: «¿Es necesaria la previa notificación de un procedimiento inspector para que el juez autorice la entrada en domicilio? Análisis de la STS de 1 de octubre de 2020, rec. 2966/2019». *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*, 2021, n.º 455: 114-129, donde los autores entienden que esta interpretación es errónea y que «quizá quepa una interpretación correctiva según la cual el tribunal solo ha intentado atajar las expediciones de pesca basadas en meros indicios genéricos y desarrolladas mediante entradas en domicilios constitucionalmente protegidos».

aceptaciones automáticas, infundadas o acríicas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno». Es necesario recordar aquí la STS 1343/2019, de 10 de octubre, base o antecedente de la sentencia aquí analizada, donde se recoge que es necesario «precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada...».

5. El auto de entrada y registro no puede tener como base los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes. No puede entrar «para ver qué encuentra», hay que identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener.

Tal análisis —según la sentencia— de hacerse excepcionalmente, debe atender a todas las circunstancias concurrentes y, muy en particular, a que de tales indicios, vestigios o datos generales y relativos —verificado su origen, seriedad y la situación concreta del interesado respecto a ellos— sea rigurosamente necesaria la entrada, lo que exige valorar la existencia de otros factores circunstanciales y, en particular, la conducta previa del titular en respuesta a actuaciones o requerimientos de información efectuados por la Administración.

Por tanto, ni ante el riesgo de destrucción de pruebas, entiende la sentencia que puede actuar la Administración sin seguir el procedimiento marcado, que en este caso debe comenzar con un acto de iniciación. Para evitar esos posibles riesgos la administración cuenta con medidas cautelares. Por ello la sentencia interpreta los preceptos legales establecidos para la Inspección de los Tributos para entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de los contribuyentes, entendiendo que, como señala el Fundamento de Derecho Quinto «... la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica es una situación... de rigurosa excepcionalidad [que] ... ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad», proclamando así la excepcionalidad de las llamadas inspecciones sorpresa. En este caso, la Administración entendía que, cuando una empresa como la de la presente sentencia declara unos beneficios inferiores a las demás empresas del mismo sector, está ocultando ventas que efectivamente había realizado, sin que dicha mercantil estuviese inmersa en actuaciones propias de investigación tributaria y el tribunal entienda que dicha corazonada no es suficiente, es un dato que por sí mismo no basta, ni para establecer una relación causal o esquema que desemboque en un fraude —ni siquiera en la presunción de deberes incumplidos, que deberán ser esclarecidos a través del procedimiento correspondiente, con ulterior control judicial—, ni menos aún para anclar en tal circunstancia la necesidad de entrada en el domicilio para el cotejo de datos que respalden o desmientan la sospecha albergada por la Administración.

El propio TS ya se había pronunciado en su Sentencia 1343/2019, de 10 de octubre, estableciendo que la «entrada y registro», para conseguir superar el juicio de legalidad, «ha de ser el único medio apto para obtener el fin legítimo perseguido por la Administración que, en el caso de inspecciones tributarias, habrá de ser la obtención de unos datos imprescindibles —que no pueden conseguirse de otro modo menos invasivo— para determinar la existencia de un comportamiento ilícito del contribuyente o de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben»⁵.

Sobre la doctrina que sienta la sentencia (y que realmente ya había establecido y aquí añade un matiz complementario respecto de un tipo de actuaciones que han surgido y evolucionado en los últimos tiempos al margen del modelo y previsiones de los procedimientos establecidos en la LGT), se puede lógicamente disentir pero llama la atención la reacción de la principal asociación de inspectores de Hacienda mediante una nota hecha pública y en la que se reivindica que «las entradas en domicilios por órganos inspectores son de gran trascendencia para la eficacia de dichas actuaciones y, por tanto, imprescindibles en la lucha contra el fraude fiscal». Esta asociación muestra su descontento y abre un debate que, como hemos señalado, no creemos tan urgente ni tan necesario en el momento vital en el que nos encontramos, al señalar que la obligación de advertir a un sujeto de que va a ser inspeccionado previamente a la entrada a un domicilio priva a la Inspección de la facultad esencial para el descubrimiento del fraude fiscal «más grave e insolidario» y convierte en ineficaz la posterior actuación *in situ*.

Ante esta reacción, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) ha señalado que una cosa es la discrepancia con la sentencia y otra la descalificación institucional o la simple falsedad de decir que la sentencia priva a la Inspección de la facultad esencial para el descubrimiento del fraude fiscal, como señala la citada nota de la mencionada asociación de inspectores. Falsedad, además, de despropósito pues los tribunales no pueden despojar a la Administración de una potestad legalmente atribuida y el artículo 151,2 de la Ley General Tributaria contempla la posibilidad de personación de la Inspección sin comunicación previa.

Creemos que lo que ha hecho el Tribunal Supremo, de acuerdo con su función constitucional, declarando haber lugar al recurso de casación interpuesto por la sociedad dedicada a la hostelería mencionada, y anulando el auto por el que se acordaba la entrada y registro de dicha empresa, es tutelar la plena efectividad de un derecho fundamental, la inviolabilidad del domicilio, y asegurar que la personación en el mismo de la Inspección de Hacienda sea con autorización judicial y consentimiento del contribuyente, señalando que «del cotejo de la situación hipotética, sospechada o derivada de una información meramente fragmentaria, nacida de la proyección de datos genéricos obrantes en documentos o cuadros estadísticos y cuya fiabilidad, a falta de más sólidos elementos de convicción, hemos de poner por fuerza en duda, no

5. *Vid.* CALVO VERGEZ, J. 2020: «La entrada de la Inspección en la sede de las empresas y la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo». *Quincena Fiscal*, 2020, 22.

es base suficiente para servir de título habilitante a la Administración —para pedir— y al juez —para otorgar— la entrada en el domicilio». Pero esto, como hemos señalado al comenzar el comentario, no significa que sea necesario y urgente una variación de normas, estando de acuerdo con JUAN LOZANO⁶, en que esto no es una cuestión nueva y «que desde finales de los años 80 se encuentran gestados unos sólidos cuerpos de doctrina constitucional y jurisprudencial, los cuales, ni han sido desconocidos ni mucho menos infringidos, y que la concreción en una ley, ordinaria u orgánica, de esta materia presenta enormes dificultades por la casuística que puede presentarse».

María Ángeles GUERVÓS MAÍLLO
Profesora Titular de Universidad
Área de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho
Universidad de Salamanca
mguervos@usal.es

6. *Vid.* JUAN LOZANO, A. M.: «El debate sobre la entrada domiciliaria y las actuaciones inspectoras...», *op. cit.*, quien manifiesta: «La peculiaridad que presenta una protección constitucional del derecho a la inviolabilidad del domicilio en necesario equilibrio con la efectividad del deber constitucional de contribuir es la que, en las últimas décadas y en atención a los múltiples supuestos que pueden producirse en la realidad, ha consolidado una solución articulada fundamentalmente sobre diversos factores y elementos: el principio de proporcionalidad, el establecimiento de controles internos en las Administraciones tributarias (jerarquía e intervención del Servicio Jurídico), una intervención judicial caracterizada por ser una función especial de garante del derecho fundamental sin comportar un control de legalidad ordinaria, y un sistema de recursos, ordinarios o extraordinarios, frente al otorgamiento de tal autorización judicial. El funcionamiento del sistema, y un recorrido por la casuística de las últimas décadas, demuestra que siempre ha sido posible que surgieran situaciones patológicas, que ese sistema ha podido depurar, antes o después en un recorrido que culmina en el Tribunal Constitucional». Apoyan igualmente este razonamiento entendiendo que no es necesaria esta reforma y que sería precipitada, TANDAZO RODRÍGUEZ, A. y HERRERA MOLINA, P. M.: «¿Es necesaria la previa notificación de un procedimiento inspector para que el juez autorice la entrada en domicilio?...», p. 127. Igualmente ROZAS VALDÉS, J. A. 2020: «¡Sosegaos inspectores!». *Expansión*, 13 de noviembre de 2020, recomienda que de abordarse tal reforma debería hacerse de manera calmada y «no en caliente, mediante aceleradas enmiendas de la LGT y la LJCA, a lomos de la enésima ley bati-burrillo de represión del fraude».