

LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN SEGUIDA DE PERSONACIÓN EN DOMICILIO

José María Lago Montero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca (España)*

Resumen

Se comentan críticamente la jurisprudencia y la normativa recientemente producidas acerca de las entradas en domicilio por parte de la Inspección de los Tributos. Se delimita el orden procedimental a seguir para proceder a una entrada en domicilio. Se examinan críticamente las insuficiencias normativas y los requisitos exigidos por la jurisprudencia al efecto.

Palabras clave

Iniciación del procedimiento de inspección tributaria; domicilio constitucionalmente protegido; comunicación; personación.

Abstract

We subject to criticism the recent jurisprudence and rules about home entrances in charge of Tax Inspection authorities. We mark out the area of de procedural order to carry through a home entrance. We're revising the deficiency of rules and the failure of jurisprudence requirements to that effect demanded.

Keywords

Beginning of the tax inspection procedure; constitutionally protected home; communication; appearance.

Cómo referenciar: Lago Montero, J.M. (2022). La iniciación del procedimiento de inspección seguida de personación en domicilio. *Revista Técnica Tributaria* (136), 197-218

SUMARIO

1. El procedimiento de inspección se ha de iniciar, en todo caso, por la orden escrita y motivada del inspector-jefe, no por la comunicación ni por la personación.

2. La entrada en domicilio requiere acuerdo previo de iniciación del procedimiento de inspección y acuerdo de entrada, que han de ser objeto de comunicación/notificación, según regla general que admite excepciones.

3. Subsidiaridad y proporcionalidad para la personación en domicilio con el inicio de un procedimiento inspección.

Bibliografía

Jurisprudencia

Doctrina administrativa

1. El procedimiento de inspección se ha de iniciar, en todo caso, por la orden escrita y motivada del inspector-jefe, no por la comunicación ni por la personación.

Asistimos de nuevo a una polémica doctrinal y jurisprudencial, alentadora de reformas normativas acerca de la iniciación del procedimiento de inspección con personación en domicilio y sin notificación previa de acto administrativo alguno que lo anuncie o ampare. Es ésta una posibilidad prevista en nuestra Ley General Tributaria y Reglamento General de Inspección desde hace años, deficientemente regulada, eso sí, razón por la cual, parece que su utilización genera morbosa alarma entre operadores y comentaristas, amén de jurisprudencia no todo lo clara que deseáramos tener, y modificaciones normativas a golpe de sentencias, que tratan de cubrir esas deficiencias sin conseguirlo del todo¹.

Imprecisiones encadenadas de legisladores, reglamentadores, comentaristas y jurisprudencia dan a entender que el procedimiento inspector se inicia o bien con la comunicación –regla general– o bien con la personación –excepción a la regla general– lo cual no es exacto. Que sea impreciso un redactor de la norma, y aún contradictorio con sus propias disposiciones, es algo a lo que estamos medianamente acostumbrados, vista la prisa con la que se legisla, reglamenta y enmienda lo que ya estaba legislado/reglamentado². Ciertamente, falta claridad en el orden procedimental a seguir para acometer una entrada en domi-

1 En lo que aquí nos interesa, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de prevención y lucha contra el fraude –entre otros rútilos–, modifica los artículos 8.6 L.J.C.A. y 113 y 142.2 LGT, modificación provocada, al parecer, por Sentencias del Tribunal Supremo que no son del gusto de la A.E.A.T., y que comentamos seguidamente, particularmente S.TS 1.163/2021, de 23 de septiembre –recurso 2672/2020–, S.TS 1.231/2020, de 1 de octubre –recurso 2966/2019–, y S.TS 1.343/2019, de 10 de octubre –recurso 2818/2017–. CAMPANON GALIANA, Laura: «La A.E.A.T. vs el Tribunal Supremo en materia de entradas domiciliarias», Blog *Taxlandia* 19 de octubre de 2021, cree que la modificación normativa auspiciada por la A.E.A.T. pretende mantener vigente el sistema de inspecciones sorpresas, contra el parecer del alto tribunal que las considera excepcionales, insuficiente reguladas y necesitadas de motivación bastante que justifique la necesidad de la medida, su idoneidad y su proporcionalidad en sentido estricto, «no cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver que se encuentra». Sin necesidad de remontarnos a la historia preconstitucional, recordemos, como lo hace CALVO VERGEZ, Juan: «La entrada de la inspección en la sede de las empresas y la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Quincena Fiscal* n.º 22/2020, que ya el viejo Reglamento General de Inspección (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril) y la más vieja LGT-1963 preveían la iniciación de oficio del procedimiento, por orden escrita y motivada del inspector jefe, con comunicación o sin ella, previéndose la entrada en sedes o domicilios –artículos 29, 30 y 39– en términos luego pulidos por la Jurisprudencia que ha propulsado la mejora de tal regulación en las sucesivas versiones de LGT y R.G.G.I., sin que se haya dado aún con una fórmula pacífica que despeje las dudas de los operadores.

2 De acuerdo con el artículo 98.1 LGT, los procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio; según el artículo 147.1.a LGT, el procedimiento de inspección se iniciará de oficio. Parquedad legal que se completa con previsiones reglamentarias francamente mejorables como la previsión del artículo 87 R.G.G.I. en cuya virtud la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, pero no se dice quién es éste. El artículo 170.8 R.G.G.I. atribuye al órgano competente para liquidar la determinación de los sujetos que van a ser objeto de inspección. Y como el órgano competente para liquidar no es otro que el Inspector-Jefe, o quien haga sus funciones de acuerdo con la normativa interna distributiva de competencias de la A.E.A.T, no

cilio por la Inspección de los Tributos, lo cual tratamos de clarificar, criticando las imprecisiones en que incurren normas y operadores, TS incluido³.

Porque no deja de sorprender que tales imprecisiones normativas arrastren al Tribunal Supremo cuando viene a decir una y otra vez, demasiado apegado a deficientes reglamentos a los que no tiene por qué sujetarse tanto, que el procedimiento de inspección se inicia mediante su comunicación formal al obligado tributario. A lo sumo, entiendo yo, podríamos diferenciar entre inicio material e inicio formal, terminología esta última que utiliza el TS, a sabiendas de que el inicio sustancial/material/verdadero ya se ha producido. Pero esta disquisición sería innecesaria si tuviéramos todos claro cuando se produce verdaderamente el inicio del procedimiento⁴. Porque el procedimiento de inspección se ha de iniciar, en todo caso, por orden escrita y motivada del Inspector-Jefe. Cuestión distinta es que dicha iniciación haya que comunicarse/notificarse

cabe concluir racionalmente otra cosa que compete al Inspector-Jefe iniciar y terminar el procedimiento de inspección. El pavor de la A.E.A.T. a incurrir en vicios de incompetencia, y la carencia de funcionarios de Inspección, mayoritariamente en excedencia, le lleva a hurtar que se diga expresamente que la competencia para iniciar y resolver el procedimiento la tiene el Inspector-Jefe, puesto a menudo vacante, o cubierto por comisiones de servicio u otras fórmulas de temporalidad variable. Como explican MARTÍN QUERALT, Juan-LOZANO SERRANO, Carmelo-TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel-CASADO OLLERO, Gabriel-ORÓN MORATAL, Germán: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2021, el legislador ha decidido abstenerse de establecer en la LGT previsión alguna sobre la competencia material de los órganos tributarios. Hay que acudir a normas orgánicas distributivas de las competencias en la A.E.A.T. –Ley de creación 31/1990, de 27 de diciembre, que contienen una extensa habilitación al Ministro de Hacienda, que éste utiliza para habilitar a su Presidente a estructurar las unidades y órganos de inspección– para terminar averiguando que la competencia para acordar el inicio de un procedimiento inspector corresponde a día de hoy, y desde hace muchos años, al Inspector-Jefe, o a quien haga sus funciones en cada momento, aunque no lo sea estrictamente, y esa competencia ha de ejercerla mediante orden escrita y motivada. Es llamativa la parquedad de la regulación de las facultades de los funcionarios en los procedimientos de aplicación de los tributos, dentro de la normativa que los regula, con preceptos auténticamente vacíos como los artículos 61 y 169 R.G.G.I., que algún día habría que rellenar. Pero es inimaginable, contra natura, y contra los principios de seguridad jurídica y jerarquía administrativa, que un funcionario inspector o subinspector principie un procedimiento por su cuenta y riesgo, al margen de la autorización escrita y motivada del inspector jefe. Eso sí que no está previsto en ninguna parte.

3 Como bien explicó CASADO OLLERO, Gabriel: ponencia en el Seminario de la Universidad de Valencia en memoria del profesor Carmelo LOZANO SERRANO *Marco jurídico-tributario de la entrada en domicilio. Presente y propuesta de reforma*, 25 de marzo de 2021, el procedimiento se inicia materialmente con la llamada, en terminología ajurídica, a mi juicio, y poco precisa, *orden de carga en plan*. No puede haber actuaciones preparatorias ni diligencias ni instrucción de ninguna clase sin iniciación del procedimiento. Ya me cuesta discrepar en este punto del siempre autorizado criterio de Joaquín HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, vertido en el coloquio que siguió al seminario recién citado, en el sentido de que el procedimiento no puede ser clandestino, por lo que se iniciaría con la comunicación al interesado. El procedimiento se inicia por un acto de trámite no notificable ni impugnabile, ergo por unos días «clandestino», necesariamente, en todo caso, pues la notificación siempre se demora, aun cuando sea preceptiva, y no digamos cuando no lo es, en los términos que veremos. Si no fuera clandestino por unos días, estaría en vía de hecho, que es peor, porque lo que no se puede admitir en ningún caso es actuaciones sin procedimiento, como bien expresara el propio Gabriel CASADO, ex artículo 105 C.E. Las indagaciones previas al acuerdo de entrada y/o a la comunicación de inicio forman parte necesaria del procedimiento.

4 En el correcto entendimiento de que el procedimiento comprende toda una serie de actos administrativos de variado pelaje, concatenados con actos del administrado, dirigidos a producir un efecto final a través del último de la serie, la resolución definitiva, sin perjuicio de los efectos singulares y/o provisionales que despliegan algunos de los actos intermedios, sean de mero trámite, de trámite cualificados o resolutorios provisionales. El que tales actos estén encadenados no obsta a la autonomía y sustantividad posible de cada uno de ellos, que surten efectos *per se*. La orden escrita y

como regla general para que el procedimiento, ya iniciado, se desarrolle y despliegue con el natural y lógico conocimiento/participación del interesado. Y que excepcionalmente se prescinda de esa notificación/comunicación de inicio por razón de evitar la destrucción de documentos y pruebas necesarios para la acreditación del hecho imponible y cuantificación de la obligación tributaria.

El procedimiento se ha de iniciar por orden escrita y motivada del Inspector-Jefe, la cual constituye un acto de trámite, de mero trámite, no cualificado, según nuestra jurisprudencia del TS, por lo que no necesita de su notificación autónoma y separada para existir y surtir efectos. La comunicación de los actos de mero trámite no es preceptiva. No es la comunicación la que inicia el procedimiento. La comunicación, cuando se practica, notifica la iniciación que ya se ha de haber producido necesariamente. El acuerdo de inicio del procedimiento no es un acto resolutorio, porque no innova lo suficiente en la vida del interesado⁵ ni, por lo tanto, se trata de un acto impugnabile autónomamente, según tiene declarado la Jurisprudencia hasta la fecha. Tales calificaciones pueden contentarnos más o menos –a mi particularmente no mucho, la verdad, pues entiendo que se trata de un acto de trámite cualificado que merecería la notificación separada y la impugnación autónoma–, pero no es esa la concep-

motivada del Inspector-Jefe surte el efecto de iniciar el procedimiento de inspección. Cfr. 147.1 LGT Confunde el artículo 177 R.G.G.I. al señalar que el procedimiento podrá iniciarse por comunicación notificada o mediante personación sin comunicación, pues en ambos supuestos el procedimiento ha de estar necesariamente ya iniciado por orden escrita y motivada del inspector jefe. La comunicación notifica la iniciación. La personación obvia la notificación. Pero la iniciación ha de haberse producido, en cualquier caso, necesariamente, antes, por orden escrita y motivada del inspector jefe que ha de obrar en el expediente, so riesgo de nulidad del procedimiento entero que se habría iniciado arbitraria e ilegalmente, generando una posible indefensión –cfr. S.TS 15 de febrero de 2003 y S.S.TS de 29 de octubre de 2009 –recurso 7790/2003– y 21 de febrero de 2011 –recurso 1023/2006– si bien estas dos últimas condicionan la nulidad a que en el caso concreto se haya producido una real indefensión acreditada y alegada por el interesado–. Qué bueno es repasar a los clásicos como PALAO TABOADA, Carlos: «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», estudio preliminar al volumen III de los *Principios de Derecho Tributario*, de BERLIRI, A., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1974; PÉREZ DE AYALA, José Luis-GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Curso de Derecho Tributario*, volumen II, Edersa, Madrid, 1989.

5 No crea derechos ni obligaciones, más que la obligación de soportar el procedimiento inspector, a la que estamos genéricamente sometidos todos los ciudadanos que realicemos un hecho imponible, obligación de soportar que no da pie, por sí sola, a un derecho a la notificación e impugnación autónoma del acto administrativo que nos somete a un concreto y específico procedimiento. La legislación y la jurisprudencia podrían ser más garantistas en este punto, vista la naturaleza del acto en cuestión, que no siendo resolutorio, tampoco parece que encaje bien en la categoría de los actos de mero trámite: en mi opinión, iniciar un procedimiento de inspección es algo más que un trámite, somete al interesado a un procedimiento inquisitivo e invasivo, al que no estaba sometido el día anterior...pero a día de hoy ni el legislador ni la jurisprudencia han acogido este razonable planteamiento que es el mío, así que ajo y agua, que diría el castizo...Cfr. S.TS de 15 de febrero de 2003 –recurso 1334/1998–: no cabe la impugnación autónoma del acuerdo de inicio de actuaciones con base en su naturaleza de acto de trámite, que comparte con el resto de actos de la Inspección, a salvo de la liquidación que se practique en su caso...los actos de la Inspección, en tanto se llegue a la liquidación practicada por el Jefe de la Dependencia, son meros actos de trámite... También la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección es un acto de trámite, dice la S.TS de 19 de junio de 2008 –recurso 265/2004– reservado y confidencial, que *per se* no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y que no es recurrible...no solo por razón de su carácter de reservado y confidencial sino porque sólo son recurribles los actos de trámite que decidan directamente el fondo de asunto o pongan término a la vía de gestión...

ción que prepondera en nuestros tribunales, TS incluido, no corregido en esto ni por el TC ni por el T.E.D.H. o el T.J.U.E., únicos que podrían corregirle⁶.

La falta de notificación de la orden de inicio no empece a que el procedimiento comience y se desarrolle, ya en el orden interno⁷. Nada obsta a que la Administración prosiga desarrollando trámites, actuaciones internas que habrán de constar en el expediente, pero que no precisan de notificación separada al inspeccionado, tales como el nombramiento de actuarios, la realización de requerimientos de información a terceros, la decisión de personarse o no en instalaciones o domicilios del interesado, o cualesquiera otras de carácter pre-

6 La falta de notificación del acto de trámite por el que se inicia el procedimiento de inspección, esto es, de la orden escrita y motivada del Inspector Jefe, no genera indefensión. Constancia de tal acto ha de obrar en el expediente –la llamada, en terminología ajurídica y poco precisa– orden de carga en plan, que más bien debería de llamarse orden de inicio del procedimiento de acuerdo con lo previsto en el plan de inspección. No sabemos de dónde procede esa terminología burocrática tan querida que ha hecho fortuna aún en foros académicos y judiciales, porque no figura ni en la LGT ni en el R.G.G.I., razón por la cual no debería utilizarse tanto en demandas y sentencias. El interesado podrá recurrirla cuando se le dicte un acto resolutorio, que normalmente será un acto de liquidación, previo al cual se le pondrá de manifiesto el expediente, en el que tiene que obrar, so riesgo de nulidad, la mentada orden. Podrá entonces impugnarla y alegar contra ella cuanto considere oportuno, incluida la desviación de poder –arbitraria orden de iniciación, selección del contribuyente por motivos espurios que habrá de acreditar–, y cualesquiera vicios de legalidad, formales y materiales, que concurrir pudieren, de principio a fin, en ese procedimiento que se resuelve–. Cfr. S.S.TS de 15 de octubre de 2012 –recurso 4806/2011– y 9 de febrero de 2012 –recurso 3003/2008–: «El carácter reservado de la inclusión en el plan de que se trate en nada obsta a que, una vez iniciada una actuación individualizada con un concreto contribuyente, se haga constar en el expediente o, al menos se acredite, una vez denunciada la circunstancia, aquella inclusión o el acuerdo motivado, pues con independencia de otro tipo de consideraciones (y al hilo de la principal justificación que se da al carácter reservado o confidencial de las inclusiones en planes), es de observar que, en el momento en que se ha comenzado la actuación individualizada de que se trate, ya no queda afectada la finalidad que justifica el carácter reservado de la inclusión en un plan. Por tanto, si la actuación inspectora se inicia como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, deberá certificarse, al inicio de las actuaciones, que el sujeto y el objeto de las actuaciones se corresponden con el contenido del plan. En otro caso, para que exista corrección reglamentaria en las actuaciones no contenidas en el plan específico, se requiere que la inclusión del contribuyente en la actuación inspectora se motive, con orden escrita del inspector-jefe...Cuestión distinta es el caso de que, si bien existiese y se acreditase la existencia de una orden del Inspector-Jefe, la misma no apareciese convenientemente motivada, en cuyo caso nos encontraríamos ante un vicio del acto administrativo cuyo carácter o naturaleza invalidante se encontraría en función de que tal irregularidad tuviese efectiva trascendencia material, de manera que, en la hipótesis que ahora se baraja, el éxito del motivo impugnatorio pasaría porque el recurrente alegase (y aportase –cuando menos– un principio de prueba) que la actuación inspectora obedece a una desviación de poder, un móvil discriminatorio u otro de naturaleza espuria».

7 Son actos de trámite aquéllos que impulsan el procedimiento en el orden interno. son actos administrativos en el mejor, más pleno y más amplio de los sentidos: toda declaración de voluntad, deseo, conocimiento o juicio, emanada de un órgano administrativo en el ejercicio de una potestad administrativa – GARCÍA DE ENTERRÍA, E.–FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, II, Civitas, Madrid, 1993, en la concepción clásica de ZANOBINI que rige en Europa desde hace decenios. Cfr. artículo 118 de la Abgabe Ordnung y su comentario en SCHICK, W.: «Aspectos de una unificación del derecho procedimental tributario en Europa», en *Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993–. La orden de inicio del procedimiento, la llamada orden de carga en plan, pone en marcha el procedimiento de inspección, debe constar en el expediente, pero no precisa de notificación ni cabe frente a ella

paratorio del inicio formal de la comprobación inspectora, que tendrá lugar con la comunicación de inicio o, en su caso, con la personación⁸.

El confuso entendimiento jurisprudencial de cuándo comienza el procedimiento inspector puede venir dado por la previsión normativa de que, como en todo procedimiento iniciado de oficio, el cómputo del plazo máximo de duración comienza con la notificación al interesado —artículo 104.1 LGT—. Pero una cosa es que tal cómputo comience en ese momento, y otra bien distinta que el procedimiento se principie en tal fecha. El procedimiento existe con anterioridad porque no se puede notificar/comunicar lo que no existe. Y la Administración no puede actuar sin procedimiento, pues estaría obrando en vía de hecho, al

impugnación separada. Le basta una básica motivación: la situación del contribuyente es una de las previstas dentro del plan de inspección como susceptible de comprobación inspectora. No puede olvidarse que la orden de inicio del procedimiento, escrita y motivada, también puede fundamentarse al margen de las previsiones del plan, sobre la base de: a) una propuesta motivada de cualquier funcionario que haya detectado en el ejercicio de sus competencias una situación susceptible de investigación/comprobación inspectora, lo cual ha de documentar en diligencia, en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, y remitirla al inspector jefe; b) una denuncia de un tercero, que, como sabemos, no inicia *per se* el procedimiento pero, si está fundamentada y contiene indicios de infracción verosímiles, puede propiciar a la orden de inicio del procedimiento por el inspector jefe, que en caso contrario puede y debe archivarla sin más trámite; c) a petición del obligado tributario que esté siendo objeto de una inspección parcial y desee ampliar la misma para que tenga alcance general. En los 4 supuestos el procedimiento lo inicia la orden escrita y motivada del inspector jefe. Lo que varía es la fundamentación/motivación de la misma —el plan, la propuesta funcional, la denuncia, la petición del interesado—. Carecemos de datos acerca de cuantos procedimientos de inspección se fundamentan en estos 3 últimos motivos. Intuimos que la inmensa mayoría de las inspecciones se producen en ejecución del Plan, poco menos que sagrado, y limitativo de la discrecionalidad, siempre próxima a su ilegítimo pariente, la desviación de poder. Pero no podemos entretenernos ahora en esas apasionantes cuestiones. Cfr. CALVO VÉRGEZ, Juan: *Inicio y desarrollo del procedimiento de inspección tributaria: cuestiones conflictivas*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, con abundante cita y comentario jurisprudencial: esté o no incluido en un plan de inspección previo, el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección, si bien dicho derecho no implica que la omisión de la documentación acreditativa acarree nulidad, para lo cual habrá de acreditarse por parte del recurrente la existencia de arbitrariedad.

8 No genera indefensión la falta de notificación separada de la orden de inicio del procedimiento de inspección. Habría indefensión, según reiterada jurisprudencia del TS y de TC, cuando la actuación u omisión procedimental origine al sujeto pasivo una privación en sus medios de alegación, defensa y prueba. Pero aquí no existe tal privación sino una mera posposición: el contribuyente podrá alegar, defenderse y probar cuanto estime oportuno frente a una orden de inicio de procedimiento incurra en ilegalidad o desviación de poder cuando se le dicte un acto resolutorio del procedimiento, que será normalmente una liquidación provisional o definitiva. Podrá decir entonces lo que no pudo decir al inicio del procedimiento. No hay limitación sino posposición del ejercicio de medios de defensa, alegación y prueba el momento procedimental más oportuno, que es el de la recepción de la notificación de una resolución. Todo lo cual no obsta a que deba constar en el expediente, en todo caso, la orden de iniciación del procedimiento para que éste se considere válidamente iniciado, según viene recordando el propio T.E.A.C. en sus Resoluciones de 15 de diciembre de 2016, 24 de noviembre de 2016 y 24 de marzo de 2013: es inválida la liquidación dictada en un procedimiento no iniciado, y por tanto inexistente...incurrir en vicio de nulidad absoluta por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido —cfr. MARTÍN QUERALT, Juan-LOZANO SERRANO, Carmelo-TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel-CASADO OLLERO, Gabriel-ORÓN MORATAL, Germán: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2021—.

margen de la ley, acarreando consecuencias perturbadoras para la validez y eficacia de sus actuaciones⁹.

El siempre delicado y polémico cómputo de los plazos de duración del procedimiento inspector influye en la desacertada posición de esta última jurisprudencia del TS sobre este particular. Su empeñamiento en fijar el inicio del procedimiento en la comunicación notificada, le lleva a desprestigiar cualesquiera actos producidos con anterioridad; y ha de desprestigiarlos, a día de hoy, a efectos del cómputo del plazo máximo de duración del artículo 150 LGT, según su redacción vigente. Pero no a otros efectos, pues tales actuaciones a las que llama «actos preparatorios» no tienen vida propia, no pueden existir al margen de un procedimiento. No existe acto ni actuación válida sin procedimiento en el que se inserta. Desde el momento en que hay actuación y acto, hay procedimiento. Serán actos de trámite, preparatorios de otros posteriores, de mero trámite o de trámite cualificado, pero actos integrantes del procedimiento inspector ya iniciado y en marcha desde que el Inspector-Jefe lo acordó mediante su orden escrita y motivada. En definitiva, como el procedimiento se ha de iniciar con la orden escrita y motivada del inspector jefe, esos actos «preparatorios», que se desarrollan antes de la comunicación de inicio o de la personación, son actos que forman parte del procedimiento de inspección, ya iniciado¹⁰. Se trata de actuaciones inspectoras que, en nuestra opinión, deberían tenerse en cuenta como tales a efectos del cómputo de los plazos de duración máxima del proce-

9 Vía de hecho y fraude de ley en que puede incurrir la Administración, según explicó Gabriel CASADO OLLERO en su ponencia en el seminario citado de la Universidad de Valencia, cuando se obra sin procedimiento o cuando se usa un procedimiento para fines distintos de los que le son propios. Buena parte de la confusión que generan las sentencias que comentamos viene dada porque no se han detenido a diferenciar lo obvio: un procedimiento de obtención de información no es un procedimiento de inspección. En aquél no cabe decretar entrada en domicilio, en ningún caso, y ésta es la jurisprudencia que parece tan novedosa que se nos ha suministrado en 2020 y 2021, en la que no se nos ha dicho que no quepan entradas en domicilio, correctamente motivadas, una vez abierto procedimiento de inspección al interesado en cuyo domicilio se pretende entrar, no a otro sujeto. Así las cosas, cobran pleno sentido las afirmaciones jurisprudenciales tales como que las actuaciones para recabar información del obligado tributario relativas al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no suponen el inicio de un procedimiento inspector, ni se integran en éste, aunque se tenga en cuenta su resultado para acordar el inicio del posterior procedimiento de investigación, ya que se está, por regla general, en presencia de actuaciones distintas y separadas —cfr. S.S.TS de 8 de abril de 2019, recurso 4632/2017, de 22 de abril de 2019, recurso 6513/2017, y de 30 de septiembre de 2019, recurso 4204/2017—.

10 Cuestión distinta es que en el caso concreto que se enjuicie, lo que se tramitó fue un procedimiento de obtención de información, y en el curso del mismo se decretara una entrada en domicilio, cosa que el TS no admite. Pero para ello no hacía falta que se justificara en el carácter «preparatorio» de unos actos ajenos al procedimiento de inspección. Ocurre sencillamente que tales actos integran a menudo otro procedimiento distinto, el de obtención de información de un tercero que no es el sujeto inspeccionado, y el TS no admite que en ese procedimiento de obtención de información se decreten entradas. Esta explicación es mucho más clara que la que nos ofrece la redacción de las 3 sentencias que comentamos, confusas para buena parte de operadores y comentaristas. Para CASADO OLLERO, Gabriel: «La deriva de las entradas domiciliarias de la Inspección de los tributos tras la ley 11/2021, de 9 de julio» (en prensa), que plasma la ponencia en el seminario citado, la Ley

dimiento inspector previstos en el artículo 150 LGT, que hoy no acoge esta posibilidad¹¹. A nuestro juicio, además, podría haberse aprovechado la tempestiva reforma del apartado 3 de este precepto para incluir como causa de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector la solicitud de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, desde que ésta se registra en sede judicial hasta que la misma se emita y notifique a la autoridad administrativa competente. De esta manera se salvaguardarían adecuadamente, a nuestro juicio, los derechos del contribuyente y las potestades administrativas, en siempre amenazado equilibrio...¹².

11/2021 trata de revertir la situación creada por la S.TS 1.231/2020, de 1 de octubre, que acierta al preceptuar que es preceptivo un acuerdo de entrada, motivado en diligencia, como acto administrativo de trámite a ejecutar, «acto que no puede surgir por generación espontánea sino en el seno de un procedimiento de inspección». Sostiene que la iniciación por personación no está prevista normativamente, y se convierte en un «raro pero ilustrativo ejemplo de *ocupación de potestades administrativas* que acaban consolidándose por una suerte de usucapión judicialmente consentida». Detecta la imprecisión de la jurisprudencia a la hora de concretar cual es el acto ejecutable —el orden procedimental que necesariamente ha de seguirse, y que ni norma ni operadores terminan de fijar, por lo que lo vamos explicando nosotros epígrafe a epígrafe. Pero bueno sería que lo hubiera hecho, o lo hicieran de una vez, ley y reglamento—. Se ejecuta el acuerdo de entrada, excepcionándose al principio de autotutela administrativa, dentro de un procedimiento de inspección necesariamente abierto previamente, requisitos que fija la última jurisprudencia y que aplaude el profesor CASADO, lamentándose, sin embargo, de que no se haya contestado suficientemente a otras cuestiones planteadas por los recurrentes. Cree que la Ley 11/2021 sigue queriendo obviar la necesidad de procedimiento de inspección abierto, lo cual está vedado, posibilitando entradas bordeando la vía de hecho, y que acabe «paradójicamente no por zanjar sino por acentuar, haciéndolos más visibles, algunos de los problemas existentes y reavivar cuestiones sobre el precario sistema de garantías de las intervenciones domiciliarias de la Inspección de los tributos hasta ahora deliberadamente orilladas o insatisfactoriamente resueltas por los Jueces y por las Salas de este orden jurisdiccional (incluida la del Tribunal Supremo), pero que con la normativa reformada reaparecen recrudecidas y, seguramente, inesquivables. En definitiva, levantada la veda, el retorno por puro imperativo legal a la situación anterior se nos antoja ya inviable». No participamos de este pesimista augurio. La reforma operada por Ley 11/2021, aún siendo insuficiente, clarifica el *modus operandi* a seguir marcado por la Jurisprudencia, no tan clarificadora como deseáramos. Pero algo vamos avanzando.

11 A favor de esta posibilidad de que computen los plazos desde que se inicia material y verdaderamente el procedimiento, CASADO OLLERO, Gabriel, en su ponencia en el Seminario citado. No comparto, por tanto, la tesis jurisprudencial contenida, entre otras, en la S.TS de 7 de julio de 2020 —recurso 641/2018—, pegadas a la dicción literal de preceptos confusos y contradictorios y negadoras de la evidente vida propia, que no independiente ni ajena al procedimiento, de las actuaciones preparatorias de la entrada en domicilio, que forman parte necesaria del procedimiento de inspección ya iniciado, son actos de trámite del mismo. De no reconocerlo, estaríamos describiendo una actuación administrativa en vía de hecho, conclusión teórica y errada a la que tendría que haber llegado tal línea jurisprudencial en su lógica interna por sostener, confusamente, que el procedimiento aún no se había iniciado, en contra del acertado criterio de la Sala de instancia, cuya sentencia que no debió ser casada por esto.

12 Ni que decir tiene que la delicada cuestión de las entradas en domicilio por funcionarios de las Administraciones Tributarias es objeto de tratamiento normativo y jurisprudencial por muy variadas instancias internacionales de las que da cumplida cuenta ALONSO MURILLO, Felipe: «La inviolabilidad del domicilio frente a las actuaciones de la inspección de los tributos: análisis de tres pronunciamientos recientes del tribunal supremo», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n.º 189/2021. Plantea si no sería necesaria una ley orgánica, en vez de una ordinaria como la LGT y su R.G.G.I., visto que estamos hablando de un derecho fundamental, aunque no esté claro si se afecta o no a su contenido esencial cuando se disciplina el procedimiento a seguir por la Inspección para acordar la entrada. A mi juicio, no se ve afectado. Si se le afectará cuando se delimite normativamente el concepto de domicilio protegido por el derecho a la intimidad, tarea a la que no se han puesto hasta la fecha ni leyes ordinarias ni reglamentos.

2. La entrada en domicilio requiere acuerdo previo de iniciación del procedimiento de inspección y acuerdo de entrada, que han de ser objeto de comunicación/notificación, según regla general que admite excepciones.

Las 2 últimas Resoluciones del Tribunal Supremo –S.TS 1.231/2020, de 1 de octubre –recurso 2966/2019– y S.TS 1.163/2021, de 23 de septiembre –recurso 2672/2020– que son objeto de nuestro comentario remarcan algo que no estuvo suficientemente claro hasta fechas recientes, cuál es que las entradas en domicilio solo sean posibles en el curso de procedimientos inspectores ya iniciados para con el sujeto en cuyo domicilio se pretende penetrar. Esto quiere decir que no se pueden decretar entradas ni en los procedimientos de comprobación gestora ni en los procedimientos de obtención de información ni en cualesquiera otros procedimientos de aplicación de los tributos distintos del de inspección y el de recaudación ejecutiva, que ahora no nos ocupa, y que fue el primigenio marco de las entradas en domicilio para la práctica de embargos, imposibles de otro modo. Como ha señalado la doctrina más atenta a estas cuestiones, no está nada claro que la intención del legislador fuera restringir tanto las entradas en domicilio. Más bien cabe deducir, de la redacción de los preceptos, una voluntad legislativa de habilitar posibles entradas en domicilio, por supuesto sometidas a requisitos y controles, para cualesquiera actuaciones y procedimientos necesarios para la aplicación de los tributos, y no solo dentro del procedimiento de comprobación inspectora y del procedimiento de recaudación ejecutiva. Es ésta una restricción jurisprudencial obra del TS en 2020/2021, que obedece a una interpretación restrictiva de una potestad diseñada en términos mucho más generosos por la literalidad de los preceptos aplicables¹³.

Una vez acordada la iniciación del procedimiento de inspección, por orden escrita y motivada del Inspector-Jefe, **primer acto administrativo de trámite**, para apreciar que es precisa la entrada en domicilio entiendo necesaria la emisión de un informe motivado del funcionario que así lo propone, ya sea el inspector actuario nombrado para tramitar ese procedimiento o el funcionario que hubiera tramitado una comprobación gestora o inspectora anterior en la que hubiera detectado riesgo de desaparición de pruebas necesarias e imposibles de obtener de otro modo menos invasivo. Estamos pues ante un **segundo acto administrativo de trámite**, en el que un funcionario de gestión o inspección que

13 Cfr. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los tributos*, La Ley, Madrid, 2007: el poder de entrada o acceso que habilita el artículo 142 LGT lo es para la aplicación de los tributos, no queda constreñido al ámbito inspector, sino también en los procedimientos de comprobación gestora limitada y de recaudación, e incluso en los procedimientos de obtención de información, como preveía expresamente el R.G.I.–1986 no anulado por el TS cuando se le cuestionó. En su opinión, las funciones inspectoras a que se refiere el artículo 142 LGT que permitirían la entrada son todas las desarrollables por tales funcionarios, no son sólo las típicas –investigación y comprobación–. Ahora bien, en cualquier caso es preciso acreditar la necesidad de la entrada, como bien explica con detenimiento Joaquín ÁLVAREZ, de lo que es deducible, en mi opinión, que la viabilidad de las entradas fuera de procedimientos inspectores y de recaudación ejecutiva es francamente difícil de apreciar, pues siempre ha de encontrarse una medida más moderada para alcanzar el fin propuesto con idéntica eficacia, no siendo indispensable ni imprescindible la entrada.

está tramitando un procedimiento comprobador, informa de la imposibilidad de su continuación exitosa sin proceder a la entrada en el domicilio del sujeto pasivo, única manera de acceder a documentación imprescindible para determinar la existencia y la cuantía de la obligación tributaria. Emitido que haya sido ese informe en el que se fundamenta y se propone la entrada en domicilio, el Inspector jefe habría de dictar un **tercer acto administrativo de trámite**, en mi opinión cualificado¹⁴, cual es el acuerdo de entrada en domicilio, que necesita para desplegarse del consentimiento del interesado o de la autorización judicial¹⁵.

Cuando la documentación de necesario manejo ha sido imposible de obtener vía requerimientos de obtención de información a terceros o comprobaciones previas al propio contribuyente, que han resultado fallidos en cuanto a este particular objetivo, la Inspección puede utilizar esta vía excepcional y subsidiaria que es la entrada en domicilio. Y ante la previsible negativa de un interesado, que se haya mostrado previamente resistente a colaborar con la Administración Tributaria, a la entrada en su domicilio, nada obsta a que, a tras el acuerdo de iniciación del procedimiento, y mediando informe del funcionario actuario que comprobó sin conseguir el acceso a documentación trascendental, se proceda ya a acordar la entrada y a solicitar del Juez de lo Contencioso la autorización necesaria para practicarla. Acuerdo administrativo, solicitud al juez y resolu-

14 Así lo calificó Francisco NAVARRO SANCHÍS en su intervención en el coloquio posterior al seminario de la Universidad de Valencia citado. Comparto que es acto de trámite cualificado porque, siendo acto impulsor del procedimiento, también impone una gravosa obligación de soportar, no obstante lo cual, se prescinde de su notificación por comunicación para no perturbar el efecto sorpresa y dar al traste con la razón de ser de la personación que es evitar la desaparición de pruebas. NAVARRO sostuvo que ciertamente es tramposo que un acto sea ejecutable y no impugnabile. A nuestro juicio, la impugnabilidad se pospone para no frustrar la eficacia del mismo, que requiere *per natura* del efecto sorpresa. En supuestos como éste cabe posponer la impugnabilidad hasta el momento posterior en que se dicte un acto resolutorio, según nos ordena/enseña la jurisprudencia del TS, a la que siempre le cabe evolucionar...Felipe ALONSO MURILLO: *La inviolabilidad del domicilio...*, cit, duda de que con esta jurisprudencia reciente se habilite la entrada en domicilio para cualesquiera de las funciones previstas en el artículo 142.2. LGT A mi entender, estas sentencias que comentamos están vetando las entradas al hilo de procedimientos de obtención de información. Como he explicado anteriormente, el informe justificativo forma parte necesaria del procedimiento de inspección, no puede estar fuera del mismo, porque se trata de un acto preparatorio de la entrada sólo válida dentro de un procedimiento de inspección ya iniciado. ALONSO MURILLO, ob cit, cree que el TS lo sitúa fuera para que no interfiera en el cómputo de los plazos de duración máxima del procedimiento, lo cual carece a mi juicio de sentido lógico-procedimental, cualquiera que sea la razón que se esgrima: es un acto de trámite preparatorio de la entrada dentro un procedimiento de inspección ya iniciado, no puede ser otra cosa...

15 En la doctrina se han vertido dudas acerca de la existencia de acto administrativo ejecutable cuando se acuerda y solicita la entrada en domicilio. Ciertamente es que la redacción anterior del artículo 8.6 L.J.C.A. inducía a pensar solo en actos resolutorios ejecutivos, y aún en actos del procedimiento de recaudación. Pero los actos de trámite también son actos administrativos que pueden requerir de su ejecución forzosa en caso de incumplimiento, como bien recuerdan las recientes y polémicas sentencias del TS que nos concitan. Cfr. ALONSO MURILLO, Felipe: *La inviolabilidad del domicilio...*, cit, que califica la inacción del legislador, en clarificación de estas cuestiones, de desesperante, en línea con las propias S.S.TS citadas, que dan un buen tirón de orejas al legislador demandando que precise que los acuerdos de entrada de la inspección tributaria también son actos ejecutables a los efectos del artículo 8.6 L.J.C.A. Así lo ha establecido finalmente el precepto una vez reformado por la antedicha Ley 11/2021, de 9 de julio.

ción judicial que necesitan de una motivación clara, en los términos que veremos más adelante¹⁶.

Acuerdo de inicio del procedimiento, informe previo y acuerdo de entrada son tres actos administrativos de trámite, encadenados y distintos, mediante los que se pone en marcha y se dan los primeros impulsos al procedimiento administrativo de inspección. La normativa vigente hasta hace unas semanas no explicitaba con la suficiente claridad esta realidad procedimental, que ha tenido que ser esclarecida tras las últimas Sentencias del Tribunal Supremo, que bien venidas sean en este punto concreto, pues han servido para delimitar con mayor precisión el procedimiento a seguir en el ejercicio de esta delicada potestad administrativa de inspección tributaria con entrada en domicilio. Como bien han señalado doctrina y jurisprudencia, se trata de uno de los supuestos en los que la autotutela administrativa cede ante la necesaria tutela judicial. La Administración no puede ejecutar por sí misma su acuerdo de entrada. Necesita de la autorización judicial por tratarse de una limitación a derechos fundamentales –intimidad/inviolabilidad de domicilio–¹⁷.

16 El mayor esfuerzo ha de exigirse tanto a la Administración al motivar la solicitud y el acuerdo de entrada como al Juez al emitir la autorización de la misma. La unanimidad de doctrina y jurisprudencia en este punto es clara. Por todos CALVO VÉRGEZ, Juan: *La entrada de la inspección...*, cit. El problema radica, a nuestro juicio, en la verificación en cada caso concreto de hasta qué punto es necesaria la entrada, que ha de ser el último recurso a utilizar para obtener la información/documentación no obtenible por vías menos invasivas. Esto es, que, como decimos coloquialmente, justificar que a la Administración *no le quedaba otra* que proceder a la entrada. La severidad del TS está siendo, a mi juicio, extrema, según vamos viendo, en la apreciación de esa coyuntura. La A.E.A.T. ha de justificar que la documentación/contabilidad cuyo conocimiento pretende ha sido inaccesible por los medios ordinarios, esto es, previa solicitud al interesado en procedimientos de comprobación gestora o inspectora y/o previos requerimientos de información a terceros. Puede basarse en su resistencia, excusa o negativa a la colaboración demostrada en otros ejercicios o tributos, siempre que en el propio procedimiento de comprobación que se le haya abierto antes, se haya negado a aportarla.

17 Por todos, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio...*, cit. Lamento discrepar del maestro aragonés en cuanto a la necesidad de la notificación del auto judicial de entrada. Siendo cierto que ésta ha de ser la regla general para con toda resolución judicial o administrativa que suponga algo más que un mero trámite, entendemos que el efecto sorpresa que se pretende con la entrada se perdería si previamente a la misma mediara notificación del auto judicial que la aprueba o del acto administrativo que la acuerda y solicita. Se frustraría absolutamente la eficacia de la medida si ésta se pregona con antelación. No olvidemos que estamos en un país de gentes festivas, en el que abundan acendrados pícaros y maleantes, bien descritos por la literatura –y revividos en la historia más reciente–, maestros en el fraude, la simulación y en la maniobra sustractiva, ocultatoria y quematoria, si es preciso, de las pruebas y documentos que sean menester...gentes a las que el anuncio de una medida como ésta, que recuerda a la guerra de Gila –¿Y cuando van a venir ustedes a atacar?– les puede incitar a incurrir en prácticas distractivas de pruebas. No obstante, ÁLVAREZ, ob cit, explica con acierto que la falta de notificación del auto en ningún caso acarrearía nulidad. Tampoco encuentra precisa la presencia del secretario judicial en la entrada porque no se trata de una actuación procesal penal sino procedimental administrativa, en la que los funcionarios actuantes documentan la misma en diligencias con valor probatorio, lo cual ratificamos en los términos que ya hemos explicado. Clave la importancia de la diligencia en este tipo de actuaciones, en las que se documenta *a posteriori* lo actuado, pues la insuficiencia de su contenido y su motivación sí que puede dar al traste con la eficacia de la entrada misma. Ningún problema suscita, sin embargo, la presencia, si lo desea, del obligado tributario en las actuaciones, sin que su presencia/ausencia sea determinante del desarrollo de la entrada en los términos acordados administrativamente y autorizados judicialmente.

Tal solicitud/autorización de entrada se cursa, se ha de tramitar, pues, en todo caso, cuando existe un procedimiento de inspección ya abierto, según esta doctrina jurisprudencial solo parcialmente novedosa, procedimiento en el que se aprecia la necesidad de tal entrada y se acuerda la misma, al objeto de obtener documentación imposible de obtener de otro modo. Pues bien, 2 de las 3 sentencias que tanto revuelo ha causado últimamente y comentamos, están referidas precisamente a supuestos en los que se acordó la entrada en domicilio sin previo acuerdo de inicio de procedimiento inspección al interesado en cuyo domicilio se pretendía entrar¹⁸.

La confusión emocional de algunos comentaristas y operadores puede haberles llevado a creer que la más reciente doctrina del TS dificultaba, hasta negar prácticamente, la entrada en domicilio en todo caso. Pero no es ése el contenido esencial de tal doctrina, no tan novedosa como se ha querido hacer ver, pues resume y refunde anteriores pronunciamientos del propio TS, del TC y del T.E.D.H.¹⁹. El TS nos está recordando que no cabe personación en domicilio, ni siquiera social, sin previo acto administrativo de apertura del procedimiento de inspección para con la persona en cuyo domicilio se pretende penetrar. Se está vetando la entrada en domicilio en los procedimientos de obtención de información. No cabe decretar la entrada en domicilio de un sujeto, sea persona física o jurídica, que no está siendo inspeccionado, entrada que se decretaba, y ya no cabe decretar, para obtener información de otro sujeto que probablemente sí lo esté. Éste el núcleo de las 2 sentencias que tanto revuelo han causado, la de 23 de septiembre de 2021 y la de 1 de octubre de 2020. A nuestro entender, no ha lugar a tanto alboroto. Dicho lo cual, sí que cabe realizar algunas preci-

18 Cfr. S.TS de 23 de septiembre 2021 –recurso 2672/2020– reiterativa y complementaria de la doctrina contenida en la S.TS de 1 de octubre de 2020 –recurso 2966/2019–. En ambos casos se trata de entradas acordadas y autorizadas para obtención de información de un sujeto que no es el inspeccionado. Por su parte, en la S.TS de 10 de octubre de 2019 –recurso 2818/2017– se acuerda una entrada en el domicilio de sujeto que ya está siendo inspeccionado si bien no se fundamenta lo suficiente su necesidad a juicio del alto tribunal, cuestión ésta sobre la que volveremos en el siguiente epígrafe.

19 Se remite, en cuanto a los requisitos para la entrada, a la S.TS de 10 de octubre de 2019 –recurso 2818/2017–, y a las S.S.TC 22/1984, de 17 de febrero; 139/2004, de 13 de septiembre; 209/2007, de 24 de septiembre, y 173/2011, de 7 de noviembre. Dice el TS que es muy difícil fijar doctrina general visto el casuismo que reina en la materia, con lo cual se cura en salud, pero lo cierto es que sí que la va fijando, mejor o peor, compilando la de todos los altos tribunales y la suya propia –TS, TC, T.J.U.E., T.E.D.H.– como no podía ser de otra manera, sobre la base de los principios de necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto. Particularmente severa resulta la S.TS de 10 de octubre de 2019 –recurso 2818/2017–, por cuanto que invalida una entrada en sociedad minera en concurso a punto de liquidación, basada en el conocimiento, por inspección previa, de que no reinvierte lo debido para el disfrute del beneficio fiscal que viene practicando reiteradamente en concepto de factor de agotamiento. Para la Sala de Valladolid había riesgo de destrucción de pruebas por desaparición de la propia empresa, según sostiene en fundada S.TSJ.C.L. de 10 de febrero de 2017 –recurso 467/2016–, que el TS casa sobre la base de que hubiera bastado con requerir dentro del procedimiento de inspección a la empresa para que acreditara la realidad de sus reinversiones y en su caso, constatada su falta de aptitud, se dictara la oportuna liquidación del I.S...la Inspección de los tributos no necesitaba entrar en el domicilio de la entidad...y tampoco se comprende la relevancia del factor sorpresa cuando es el obligado tributario quien tiene la carga de probar...no era necesario sacrificar este derecho fundamental...Cuestión ésta extremadamente opinable y discutible, en nuestra opinión, tratándose como se trataba de una sociedad a punto de desaparición...

siones a algunas de las argumentaciones y afirmaciones que se contienen en tales sentencias, en el sentido que vamos avanzando²⁰.

La crítica principal que avanzamos ahora radica en la afirmación de tales sentencias de que para autorizar la entrada en domicilio no solo es preceptivo que el procedimiento de inspección se haya iniciado para con el sujeto pasivo en cuyo domicilio se pretende penetrar, sino que, además, necesariamente se le haya notificado tal apertura a este interesado, momento éste en que tales sentencias fijan la iniciación formal del procedimiento de inspección. No podemos estar de acuerdo con esta posición. Como hemos explicado en el epígrafe precedente, el procedimiento se inicia material y sustancialmente por la orden del inspector jefe, escrita y motivada en la previsión de un plan, en la propuesta de un funcionario que ha comprobado o en la denuncia de un tercero. En cualquier caso, se trata de un acto de trámite, interno, que no precisa notificación. Ergo la comunicación no abre el procedimiento en ningún caso, no es requisito para que el procedimiento arranque y se desarrolle. Hablar de iniciación formal no aporta ninguna claridad, pues se termina confundiendo la iniciación formal con la iniciación a secas, y vetando injustificadamente una personación por supuesta falta de inicio del procedimiento cuando lo cierto es que éste está iniciado y bien iniciado desde que el inspector jefe dicta orden escrita y motivada²¹.

Esta posición jurisprudencial que criticamos por su insuficiente concreción, adoptada para evitar entradas en procedimientos de obtención de información, que no la necesitan, en principio, debería matizarse y concretarse suficiente-

20 Alboroto al que ha reaccionado la A.E.A.T., temerosa de una limitación jurisprudencial de sus potestades, promoviendo modificaciones normativas incluidas en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de prevención y lucha contra el fraude, entre otros rútilos. De un lado se modifica el artículo 8.6 L.J.C.A. para aclarar que los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo conocerán 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 del titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición. De otro lado, se modifica el artículo 113 LGT añadiendo nuevos párrafos para introducir/aclarar que 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 la misma. Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse 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. Por último, se modifica el artículo 142.2 LGT aclarando que, para el acceso por los funcionarios de la Inspección a fincas, locales de negocio y demás establecimientos, se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario consienta a ello. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el artículo 113 LGT, suscrito por la autoridad administrativa competente. A juicio de Francisco NAVARRO SANCHÍS, ponencia en el seminario de la Universidad de Valencia citado, esta reforma reactiva es hipócrita, pues, lejos de resolver los problemas de procedimiento planteados, solo pretende enmendar al TS

21 Sigue apegado a la tesis del TS, de la necesaria notificación previa del acuerdo de inicio y del acuerdo de entrada CALVO VÉRGEZ, Juan: *La entrada en domicilio...*, cit. No tengo ninguna duda de que la notificación previa del acuerdo de inicio y del acuerdo de entrada propicia la súbita desaparición de la documentación/información esencial que se trataba de obtener. Como que he nacido en España, la tierra del Lazarillo de Tormes, del Buscón Don Pablos y de Rinconete y Cortadillo, magistralmente descritos como lo que son, los representantes genuinos del alma pícaro hispánica, por autores tan agudos como Francisco de Quevedo y Miguel de Cervantes, por no remitirme a algunos más próximos y más corruptos de nuestra historia política reciente, no solo literaria. Lo expresé con toda crudeza, bien regada de ejemplos, el inspector PELÁEZ MARTOS, José María: ponencia en el

mente para que no se saque del contexto en el que se sienta el criterio, que es el de los procedimientos de obtención de información de terceros. Si no se introducen las suficientes matizaciones y concreciones, seguirá aireándose por los operadores la interpretación de que podría haber quedado vedada toda entrada sin previa notificación del acto de apertura del procedimiento de inspección. Bueno, pues, el TS no ha dicho eso así, ni espero que llegue a decirlo nunca, pues de hacerlo condenaría a la inutilidad más absoluta, y carecería completamente de sentido, la previsión normativa de la personación sin comunicación previa²².

Las reglas generales, que lo son tanto la notificación de la comunicación de inicio, como la notificación de cualquier acto relevante del procedimiento, sea resolutorio o de trámite cualificado, se pueden exceptuar/posponer cuando el acto a notificar es un acto de trámite no suficientemente cualificado y/o cuando tal notificación puede dar al traste con la eficacia de la comprobación, por existir riesgo de destrucción de documentación relevante, peligro de desaparición de pruebas que los funcionarios actuarios habrán de informar *a priori* y acreditar, motivar y documentar en *diligencia a posteriori*, justificando las razones para el ejercicio de esta excepcional potestad cual es la personación *in situ*, domiciliaria, sin comunicación previa²³.

seminario de la Universidad de Valencia citado. Algunas posiciones doctrinales y jurisprudenciales, a fuer de garantistas, incurren en una candidez extrema. Sí ven claro que la notificación previa del acuerdo de inicio daría al traste con la eficacia de la entrada TANZANO RODRÍGUEZ, A.—HERRERA MOLINA, Pedro: «Es necesaria la previa notificación de un procedimiento inspector para que el juez autorice la entrada en el domicilio? Análisis de la S.TS de 1 de octubre de 2020», *Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros* n.º 455/2021.

22 Ciertamente, la jurisprudencia del TS que comentamos y criticamos podía haber aclarado mejor lo obvio: se trata en los dos últimos supuestos —S.S.TS de 21 de octubre de 2021 y 1 de octubre de 2020 citadas que tanto revuelo han causado— de sentencias dictadas para con procedimientos de obtención de información de terceros, no de sentencias dictadas para con procedimientos de inspección al sujeto pasivo. Ambas critican las exiguas prevenciones de procedimiento de la LGT, su inadecuación para afectar al contenido esencial del derecho fundamental, el casuismo que impera en esta materia, lo que dificulta fijar doctrina y alcanzar seguridad jurídica y lo dificultoso que le ha resultado a la Sala encajar los actos de inspección en el concepto de acto a ejecutar del artículo 8.6.L.J.C.A. —yo no veo tanta dificultad, la verdad, pues como se termina reconociendo, el acto que precisa ejecución puede serlo un acto de trámite—.

23 Que el procedimiento se haya iniciado no significa que haya que anunciárselo inmediatamente al interesado, so riesgo de incurrir en situaciones tan histriónicas como las propias de la guerra de GILA, con comunicación precisa de la hora del ataque para que la parte contraria articule su defensa bien prevenida... Sobre la extraordinaria importancia que las diligencias cobran, para documentar actuaciones tan relevantes como éstas y otras muchas, por lo que han de obrar en el expediente, permítasenos la remisión a nuestro trabajo «El derecho-deber de documentación en diligencia de los hechos, actuaciones y manifestaciones con relevancia tributaria realizados en los procedimientos tributarios locales», *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Oficina del Defensor del Contribuyente, Ayuntamiento de Madrid, 2007. La ausencia de esta diligencia, o su deficiente motivación, sí que puede acarrear nulidad, en nuestra opinión, porque no se ha demostrado la necesidad de la entrada explicitada en diligencia correctamente razonada. En defensa del proceder habitual de la A.E.A.T. PELÁEZ MARTOS, José María: ponencia en el seminario de la Universidad de Valencia, citado: sobre una cifra que ronda los 25.000 contribuyentes inspeccionados al año, se decretaron en 2019 un total de 1.915 entradas, esto es, para con el 7% de los sujetos pasivos inspeccionados, y de ellos el 97% eran personas jurídicas, concluyendo el procedimiento con actas con acuerdo en el 85% de los casos. No hace falta poner coto, como se ha dicho maliciosamente por algunos comentaristas, a la «patada en la puerta», porque no es recurso que use en ningún caso la A.E.A.T.

3. Subsidiaridad y proporcionalidad para la personación en domicilio con el inicio de un procedimiento inspección.

Para concluir este breve comentario y dar respuesta adecuada a lo planteado en este epígrafe es necesario previamente fijar cual es el domicilio protegido constitucionalmente por el artículo 18 C.E., espacio éste que no coincide con el definido como tal por leyes civiles o fiscales. A efectos constitucionales, para la protección del derecho fundamental a la intimidad se ha delimitado un espacio protegido por la jurisprudencia de nuestros más altos tribunales –T.E.D.H., T.J.U.E., TC, TS– como inviolable, inaccesible salvo consentimiento del titular, flagrante delito o autorización judicial, sea para realizar una inspección tributaria o desarrollar una ejecución administrativa²⁴.

Tratándose de personas físicas el núcleo protegido se ciñe a aquel lugar en el que se habita, la morada del contribuyente y de su núcleo familiar. Más polémico ha resultado, y sigue resultando, delimitar el espacio inviolable, protegido por el derecho a la intimidad, en el caso de las personas jurídicas, pues obviamente éstas no son titulares, ni de lejos, de una intimidad personal en los mismos términos que una persona natural. No olvidemos que las personas jurídicas son ficciones que el Derecho crea por razones de conveniencia, y que en ningún caso son equiparables en humanidad y sentimientos a las personas físicas, por más que se empeñen en ello algunas resoluciones judiciales y algunos comentaristas...Creemos que la jurisprudencia de nuestros más altos tribunales se ha excedido notablemente en la equiparación de la intimidad protegible para con una persona física y jurídica, siendo así que esta última ni siente ni padece, ni sufre ni disfruta emocionalmente con la presencia/ausencia de extraños en su «hogar», hogar/morada que ciertamente no tiene, y al que no se debería haber nunca equiparado ni siquiera la sede dirección de la actividad o de custodia de la documentación/contabilidad²⁵, en mi opinión. El exceso de garantismo en que incurren la jurisprudencia y la doctrina equiparativas de la intimidad protegible de una persona física y de una persona jurídica es una extravagancia que roza el postureo y que algún día habrá que corregir, por mucho que provenga del

24 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio...*, con amplia descripción de la evolución jurisprudencial internacional al respecto, dubitativa en sus primeros tiempos a la hora de equiparar domicilios de personas físicas y jurídicas, pues no en toda Europa se protegen tanto los domicilios empresariales, nunca equiparables a los domicilios empresariales –en particular, Francia, Irlanda y Países Bajos–. Cfr. Asimismo NAVARRO FAURE, Amparo: «El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n.º 138/2008. En lo que todo el mundo concuerda es en la insuficiencia de la normativa reguladora de la entrada en domicilio, tanto en el plano sustancial como procedimental, tratándose como se trata de una potestad tan invasiva, y que puede ser limitativa de derechos fundamentales en algunos supuestos. Pero no existe un derecho absoluto a la privacidad que sirva como parapeto para no exhibir documentación tributariamente relevante.

25 Como si estos espacios fueran equiparables a aquellos en los que la persona física hace el amor, juega con sus hijos, discute con sus familiares o se pasea desnudo si le da la gana, situaciones todas cuyo grado de intimidad jamás alcanzará una persona jurídica, se ponga como se ponga...Para salvar este insalvable obstáculo ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio...*, cit, recurre

tribunal constitucional alemán, y de otros tribunales europeos que le siguen acomplejados y que algún día se lo deberían de re-pensar con calma...²⁶.

Dicho lo cual, y en tanto llega esta deseable corrección de esta línea jurisprudencial (tan garantista para con los inspeccionados que deja desprotegida a la Inspección), hemos de seguir trabajando con la que rige en este momento. Ciertamente se ha comenzado ya a matizar esta errada equiparación proteccionista excesiva que criticamos, favorecedora desmedida de la privacidad de las personas jurídicas, para ceñirla, algo es algo, a las sedes de dirección de la actividad y de custodia de documentación y contabilidad. No lo son en ningún caso cualesquiera dependencias o los establecimientos abiertos al público, ni los depósitos o almacenes²⁷.

La solicitud de autorización judicial para la entrada debe ser **minuciosamente motivada**, pues, como bien ha recalcado el profesor Joaquín ÁLVAREZ, el juez va a autorizar el ejercicio de la potestad más invasiva o exorbitante reconocida a la Administración Tributaria por el ordenamiento jurídico, motivación que ha de superar el triple *test* de la necesidad, la idoneidad/adecuación y la intensidad no excesiva, es decir, los propios del principio de **proporcionalidad**. Para ello, a nuestro juicio, ha de partirse de que el acuerdo administrativo de entrada ha de adoptarse a la vista de un informe del funcionario actuario dentro de un procedimiento de inspección que justifique la estricta necesidad de la medida, en términos de último recurso, es decir, que *no le queda otra* medida a

al concepto de **privacidad** de las personas jurídicas, que sería lo protegible en su caso, con un nivel de protección de intensidad inferior al propio de la intimidad de las personas físicas. Como que no es lo mismo, y bien quedó esclarecido por el maestro Alejandro NIETO GARCÍA: «Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria», *Revista de Administración Pública* n.º 112/1987. Privacidad es un vocablo ayuno de arraigo en nuestra lengua (no lo recoge María MOLINER: *Diccionario de uso del español*, editorial Gredos, Madrid, 1984) de importación anglosajona, nacido y desarrollado para prevenir la difusión de datos pertenecientes a la vida privada de una persona que, sin ser difamatorios ni perjudiciales, ésta desea que no sean divulgados –cfr. *Diccionario panhispánico del español jurídico*, volumen II, R.A.E.–C.G.P.J., Madrid, 2017, que también lo recoge como el derecho de la persona a no ser objeto de inferencias arbitrarias en su domicilio o su correspondencia, ni ataques ilegales a su honra o reputación–.

26 Se atisba un cambio de criterio en el voto particular suscrito por 9 magistrados de la Sala Tercera para con el fallo de la S.TS de 23 de abril de 2010 –recurso 6615/2013–, recalcando acertadamente, que el domicilio constitucionalmente protegido no es el domicilio fiscal o social sino el espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y donde ejerce su libertad más íntima, lo que en el caso de las personas jurídicas supondría la posibilidad de acceso por la inspección a un local que albergaba la documentación contable y donde se desarrollaba una cierta actividad laboral relacionada con aquella, pero en la que no consta que se adoptasen las decisiones fundamentales relacionadas con el desarrollo de la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenecieran a la estricta reserva de la persona jurídica. Como bien explica CALVO VÉRGEZ, Juan: *Inicio y desarrollo...*, cit, los magistrados discrepantes asientan su posición en que no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente (so pretexto de que se encuentran alojados en el domicilio protegido constitucionalmente, añado yo) que haga virtualmente imposible la labor de comprobación.

27 Con todo lujo de detalles Joaquín ÁLVAREZ MARTÍNEZ: *La inviolabilidad de domicilio...*, cit, referidos a toda clase de instalaciones y lugares, con prolija jurisprudencia de nuestros más altos tribunales, en lo que constituye el mejor estudio sobre la materia. Desmenuza asimismo las situaciones que pueden concurrir a la hora de prestar o no el consentimiento, lo que reclama una regulación mucho más desglosada y detallada de la posible autorización judicial a emitir, que hoy por hoy sigue siendo escuálida, lo que dejan en manos del Juez el triple *test* de la necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto, con un margen de apreciación extraordinario para él, que debe exponer, como base de su decisión, los datos o circunstancias objetivas y los indicios racionales en los cuales se apoya, según reiterada doctrina de TC y TS que desmenuza exhaustivamente.

la Administración que proceder a la entrada, si quiere tener acceso a esa información/documentación/contabilidad a la que se la ha negado el acceso por todas las demás vías menos invasivas. El interesado no ha aportado documentación imprescindible para la comprobación dentro de un procedimiento inspector, siendo así que tal documentación se encuentra en el domicilio al que se pretende acceder y es necesario su cotejo para concluir con éxito la comprobación inspectora²⁸.

El principio de subsidiaridad, de honda raíz comunitaria, impone que se haya intentado acceder a tal documentación relevante por los medios ordinarios, y se haya fracasado en el empeño, fracaso éste que hay que acreditar para legitimar el acudir a medios tan extraordinarios por invasivos como lo son las entradas en domicilios²⁹.

No basta que las declaraciones de rendimientos del contribuyente sean inferiores a la media del sector, ni que sus rentas no concuerden con las que las

28 Como señala SEVILLA BERNABEU, Benjamín: «La entrada en domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva», *Quincena Fiscal* n.º 13/2021, el problema radica en fijar cual es la proporción que constitucionalmente resulta admisible entre el interés general que se deriva del deber de contribuir con el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Cree que el procedimiento podría iniciarse por personación si lo dijera la ley, no el reglamento. A nuestro juicio, no es posible tal iniciación, en ningún caso. Como hemos explicado más arriba, de la mano de CASADO, ob cit, cualesquiera indagaciones previas conducentes a decretar la entrada «tienen que enmarcarse necesariamente en el seno de un procedimiento, no cabe tratar de argumentar que dichas indagaciones previas se realizan sin procedimiento, puesto que toda actuación tiene que estar enmarcada en un procedimiento», cuyo diseño preciso se echa de menos en la ley 11/2021, que se dice de alcance procedimental. Acierta SEVILLA al criticar que se exijan *pruebas* de la obligación tributaria para autorizar la entrada, cuando lo máximo que sería exigible al inicio del procedimiento serían *indicios o sospechas*. Más fuera de lugar nos parece que exijan las 3 últimas S.S.TS tantas veces citadas –S.S.TS de 21 de octubre de 2021, 1 de octubre de 2020 y 10 de octubre de 2019– que la solicitud de entrada avance «la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida», sencillamente imposible de avanzar ni de cuantificar, en mi opinión, sin tener acceso a la documentación clave que se pretende, sin la cual no se puede elaborar «pronóstico siquiera sea aproximado sobre la magnitud económica a que daría lugar la entrada».

29 Como decíamos más arriba, el mayor esfuerzo ha de exigirse tanto a la Administración al motivar la solicitud y el acuerdo de entrada como al Juez al emitir la autorización de la misma. Insiste en ahínco en ello ALONSO MURILLO, Felipe: *La inviolabilidad del domicilio...*, con minucioso repaso de la reciente jurisprudencia de nuestros más altos tribunales, nacionales y europeos, que se asienta en el principio de subsidiaridad, frecuentemente preterido en la *praxis* tributaria, dice, porque el loable fin de la lucha contra el fraude no siempre justifica los medios utilizados en esa encarnizada lucha. Pero tampoco entiendo yo la desconfianza extrema en el proceder administrativo que rezuma la redacción de las S.S.TS de 21 de octubre de 2021, 1 de octubre de 2020 y 10 de octubre de 2019 citadas: si la A.E.A.T. actúa un interés público, como bien sienta el artículo 106 C.E., se presume legal y objetiva su actuación mientras no se demuestre lo contrario, ergo no es muy respetuoso hablar en términos irónicos y peyorativos de «verdad revelada o inalterable...fe ciega y acrítica en la veracidad de los indicios...ni consta la razón de ciencia de esos datos estadísticos u objetivos...en virtud de estadísticas y cálculos que no se ofrecen a la consideración del juez, ni éste ni la Sala de apelación los examinan». Parece que el TS olvida que la A.E.A.T. maneja información oficial, no se la inventa. Y parece que la A.E.A.T. olvida que la información que maneja, por muy oficial que sea, ha de ofrecerse al cotejo de los interesados, citando su fuente. Teniendo ambas cuestiones en cuenta, sobrarían las calificaciones poco amables, tales como hablar de la información oficial que maneja la A.E.A.T. como vestigios (huella o señal que queda en un sitio a consecuencia de la presencia en él de cierta cosa o de cierto suceso, según el Diccionario de D.ª María MOLINER citado, o monstruo horrible forjado por la imaginación, según la misma fuente, que eso sí que es peor...).

estadísticas que maneja la A.E.A.T. digan ser las habituales en la actividad económica de que se trate³⁰.

No procede realizar entradas con fines prospectivos, a ver que se encuentra, solo fundadas en la sospecha de que se está defraudando por presentar declaraciones con rendimientos inferiores a la media del sector. Ahora bien, el desprecio a la información oficial que se desprende de la terminología utilizada por las S.S.TS que comentamos –habla de vestigios, como si fueron restos arqueológicos–, no nos parece de recibo. La Administración sirve con objetividad a los intereses generales. Podrá acertar más o menos en su tarea, pero denigrarla no conduce a nada más que a la pérdida de credibilidad en el sistema, que está ya bastante tocado...Ciertamente, si usa datos de manejo interno debería publicar la fuente y el método de su obtención, para que no los tilde nadie de vestigios... y pueda cotejarse su fiabilidad³¹.

No cabe decretar la entrada, ni solicitarla ni motivarla ni autorizarla, por razones de conveniencia para la Inspección, ni siquiera por razones de eficacia,

30 En defensa de la posición de la A.E.A.T., y de la validez de los indicios de fraude que detectan y alientan a decretar entradas el inspector PELÁEZ MARTOS, José María: ponencia en el seminario de la Universidad de Valencia citado. A la A.E.A.T. hay que recordarle tantas veces como sea necesario el principio de subsidiaridad: que justifique la necesidad de la entrada en que la información es imprescindible y no ha habido manera de obtenerla de otro modo menos invasivo. Pero para eso no hace falta utilizar expresiones irónico-peyorativas para con la solicitud/autorización de entrada del tipo de «veracidad irrefutable de los vestigios...meras conjeturas o inferencias a partir de magnitudes meramente estadísticas...todo contribuyente es un defraudador al menos en potencia», pues la A.E.A.T. es una Administración Pública que no trabaja con vestigios ni conjeturas sino con datos oficiales contenidos en estadísticas elaboradas por funcionarios públicos, que son técnicos cualificados a los que la redacción de las sentencias que comentamos trata como si fueran tertulianos de café...Y de esa información oficial se deduce que hay un 23% de economía sumergida en España, mayormente en el sector de los sagrados autónomos, no por ello presuntos defraudadores, por Dios...no.....ni que esto suponga establecer una presunción iures et *de iure* de fraude fiscal...Creo que la S.TS de 1 de octubre de 2020 citada se excede en su extremada desconfianza para con la actuación inspectora basada en datos de la España real, nada imaginarios... «sin embargo, 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 datos estadísticos y cuya fiabilidad, a falta de más 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 domicilio».

31 Que la cuota que se paga sea muy inferior a la media del sector constituye, sin duda, un indicio de que algo extraño ocurre en ese negocio que se sostiene con tan anormal rentabilidad. Ello justifica la apertura de un procedimiento de comprobación, siquiera sea gestora, en el que se cotejen declaraciones tributarias y aún contabilidades, su existencia y su concordancia. Sólo a la vista de irregularidades que requieran de comprobación exhaustiva e ilimitada cabría abrir procedimiento de inspección. Y solo dentro de éste, solicitada que haya sido toda la documentación tributariamente relevante e información contable precisa, cabría decretar la entrada si ésta no se aportare y fuera imprescindible su cotejo. Para todo lo cual la A.E.A.T. debe trabajar con datos relevantes de cada sector económico y ofrecerlos con transparencia a su cotejo por los interesados pues si no, no se librará de los reproches del TS: «Se ignora, por lo demás, a qué denomina la Administración sector de actividad y qué clase de negocios comprende y si tales medidas se subdividen o singularizan por razón de circunstancias tan determinantes como el tamaño del local, el número de empleados, la concreta y específica actividad, la localización dentro del municipio u otras más. Al no ofrecerse información alguna sobre el particular, parece que se trata de datos de manejo interno de la Administración, no publicados –o nada se dice al respecto– y, lo que es cualitativamente más importante, no susceptibles de controversia o contraste dentro del procedimiento –*inaudita parte*– de entrada en domicilio protegido, ni sujetos tampoco a duda metódica o análisis mínimo en el auto judicial» – S.TS de 1 de octubre de 2020 citada que añade: Otro tanto cabe decir acerca de la proporción de los pagos mediante tarjeta respecto de los efectuados en metálico...la insólita alusión al modelo 347... no pueden fundamentar una mayor persecución fiscal a los pequeños empresarios...

sino de estricta necesidad, lo cual conforma un marco de autorizaciones judiciales de entradas administrativas ciertamente restrictivo y limitado³².

La entrada que se autoriza, previa solicitud, debe estar, como decimos, presidida por el principio de proporcionalidad, lo cual exige concreción en el objeto de la entrada.

Bibliografía

ALONSO MURILLO, Felipe: «La inviolabilidad del domicilio frente a las actuaciones de la inspección de los tributos: análisis de tres pronunciamientos recientes del tribunal supremo», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n.º 189/2021.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los tributos*, La Ley, Madrid, 2007.

CALVO VÉRGEZ, Juan: *Inicio y desarrollo del procedimiento de inspección tributaria: cuestiones conflictivas*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013; id: «La entrada de la inspección en la sede de las empresas y la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Quincena Fiscal* n.º 22/2020.

CAMPANON GALIANA, Laura: «La A.E.A.T. vs el Tribunal Supremo en materia de entradas domiciliarias», Blog *Taxlandia* 19 de octubre de 2021.

CASADO OLLERO, Gabriel: ponencia en el Seminario de la Universidad de Valencia en memoria del profesor Carmelo LOZANO SERRANO *Marco jurídico-tributario de la entrada en domicilio. Presente y propuesta de reforma*, 25 de marzo de 2021, texto escrito para su publicación como «La deriva de las entradas domiciliarias de la Inspección de los tributos tras la ley 11/2021, de 9 de julio» (en prensa).

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.–FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, II, Civitas, Madrid, 1993.

LAGO MONTERO, José María: «El derecho-deber de documentación en diligencia de los hechos, actuaciones y manifestaciones con relevancia tributaria realizados en los procedimientos tributarios locales», *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Oficina del Defensor del Contribuyente, Ayuntamiento de Madrid, 2007.

32 Cfr. ALONSO MURILLO, Felipe: *La inviolabilidad del domicilio...*, cit, sobre el cabal entendimiento del principio de subsidiaridad a la vista de la jurisprudencia de nuestros más altos tribunales nacionales y europeos, extremada y excesivamente garantistas, en mi opinión, para con las personas jurídicas. La contundencia de algunas de sus aseveraciones es apropiada para la defensa de la intimidad personal y familiar. Pero trasladadas miméticamente al ámbito de las personas jurídicas, resultan presuntuosas por desproporcionadas, cuando no histriónicas y extravagantes. Las personas jurídicas no tienen intimidad. A lo sumo se les puede reconocer un espacio de privacidad, para nada equiparable en extensión e intensidad de protección, con el inherente a la intimidad, predicable en exclusiva de las personas físicas.

MARTÍN QUERALT, Juan-LOZANO SERRANO, Carmelo-TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel-CASADO OLLERO, Gabriel-ORÓN MORATAL, Germán: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2021.

MOLINER, María: *Diccionario de uso del español*, editorial Gredos, Madrid, 1984.

NAVARRO FAURE, Amparo: «El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n.º 138/2008.

NAVARRO SANCHÍS, Francisco José: ponencia en el seminario de la Universidad de Valencia en memoria del profesor Carmelo LOZANO SERRANO *Marco jurídico-tributario de la entrada en domicilio. Presente y propuesta de reforma*, 25 de marzo de 2021.

NIETO GARCÍA, Alejandro: «Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria», *Revista de Administración Pública* n.º 112/1987.

PELÁEZ MARTOS, José María: ponencia en el seminario de la Universidad de Valencia en memoria del profesor Carmelo LOZANO SERRANO *Marco jurídico-tributario de la entrada en domicilio. Presente y propuesta de reforma*, 25 de marzo de 2021.

PÉREZ DE AYALA, José Luis-GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Curso de Derecho Tributario*, volumen II, Edersa, Madrid, 1989.

SEVILLA BERNABEU, Benjamín: «La entrada en domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva», *Quincena Fiscal* n.º 13/2021.

SCHICK, W.: «Aspectos de una unificación del derecho procedimental tributario en Europa», en *Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

TANZANO RODRÍGUEZ, A.-HERRERA MOLINA, Pedro: «Es necesaria la previa notificación de un procedimiento inspector para que el juez autorice la entrada en el domicilio? Análisis de la S.TS de 1 de octubre de 2020», *Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros* n.º 455/2021.

Jurisprudencia

S.TC 22/1984, de 17 de febrero

S.T.E.D.H. de 16 de abril de 2002 (société Colás contra Francia)

S.TS 15 de febrero de 2003 –recurso 1334/1998–

S.TC 139/2004, de 13 de septiembre

S.TC 209/2007, de 24 de septiembre

S.TS de 19 de junio de 2008 –recurso 265/2004–
S.T.E.D.H. de 30 de septiembre de 2008 (Isaldak contra Turquía)
S.TS de 29 de octubre de 2009 –recurso 7790/2003–
S.TS de 23 de abril de 2010 –recurso 6615/2003–
S.TS de 21 de febrero de 2011 –recurso 1023/2006–
S.TC 173/2011, de 7 de noviembre
S.TS de 9 de febrero de 2012 –recurso 3003/2008–
S.TS de 15 de octubre de 2012 –recurso 4806/2011–
S.TSJ.C.L. (Valladolid) de 10 de febrero de 2017 –recurso 467/2016–
S.TS de 8 de abril de 2019 –recurso 4632/2017–
S.TS de 22 de abril de 2019 –recurso 6513/2017–
S.TS de 30 de septiembre de 2019 –recurso 4204/2017–
S.TS 1.343/2019, de 10 de octubre –recurso 2818/2017–
S.TS de 7 de julio de 2020 –recurso 641/2018–
S.TS 1.231/2020, de 1 de octubre –recurso 2966/2019–
S.TS 1.163/2021, de 23 de septiembre –recurso 2672/2020–

Doctrina administrativa

R.T.E.A.C. de 24 de marzo de 2013 –reclamación 2154/2011–
R.T.E.A.C. de 24 de noviembre de 2016 –reclamación 6405/2013–
R.T.E.A.C. de 15 de diciembre de 2016 –reclamación 3539/2011–