

TEMAS

# La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario

**Director**

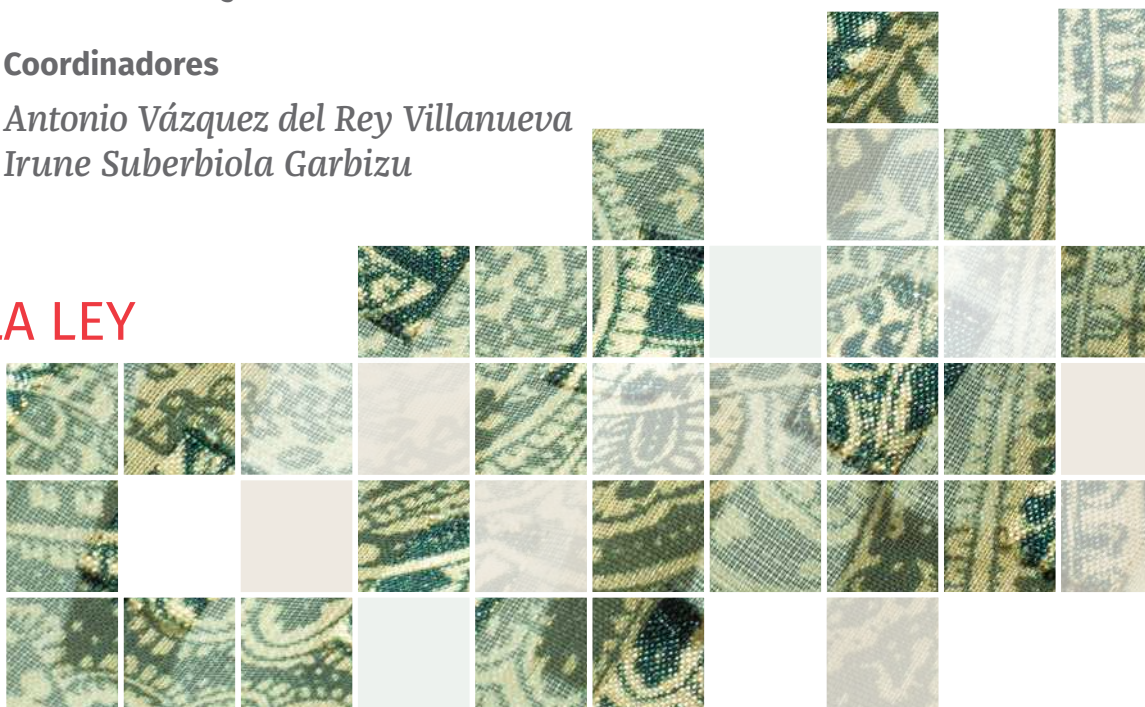
*Isaac Merino Jara*

**Coordinadores**

*Antonio Vázquez del Rey Villanueva*

*Irene Suberbiola Garbizu*

■ LA LEY





TEMAS

■ LA LEY

# La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario

**Director**

*Isaac Merino Jara*

**Coordinadores**

*Antonio Vázquez del Rey Villanueva*

*Irene Suberbiola Garbizu*

© De los autores, 2021  
© Wolters Kluwer España, S.A.

**Wolters Kluwer**

C/ Collado Mediano, 9  
28231 Las Rozas (Madrid)  
Tel: 91 602 01 82  
e-mail: [clienteslaley@wolterskluwer.com](mailto:clienteslaley@wolterskluwer.com)  
<http://www.wolterskluwer.es>

**Primera edición:** Febrero 2021

**Depósito Legal:** M-2996-2021  
**ISBN versión impresa:** 978-84-18662-06-5  
**ISBN versión electrónica:** 978-84-18662-07-2

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.  
*Printed in Spain*

© **Wolters Kluwer España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

WOLTERS KLUWER queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

**Nota de la Editorial:** El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

*consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito»* (la cursiva es nuestra)<sup>(2)</sup>.

Por su parte, en el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH) se reconoce el derecho al respeto a la vida privada y familiar en los siguientes términos<sup>(3)</sup>:

«1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.

2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás».

Como podemos observar, el derecho al respeto de la vida privada y familiar reconocido en el artículo 8 CEDH no aparece configurado como un derecho absoluto, pues en su apartado segundo se precisan las condiciones que podrían justificar una injerencia por parte de las autoridades: (i) prevista por la ley; (ii) para fines legítimos («la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás»); y (iii) que sea necesaria en una sociedad democrática. Si trasladamos esta exigencia al Ordenamiento jurídico español, como veremos a continuación, en el ámbito del procedimiento de inspección, dicha injerencia estaría prevista por los artículos 113 y 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), con un fin legítimo («el bienestar económico del país»), siendo necesaria en una sociedad democrática (por la existencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos reconocido en el artículo 31 CE).

Además, en el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, se dispone que «toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones».

---

(2) Entendemos que el delito contra la Hacienda Pública, regulado en el artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, no puede catalogarse como un delito flagrante, caracterizado en la Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, STS) 3159/2016, de 1 de julio, por «la inmediatez de la acción delictiva, la inmediatez de la actividad personal, y la necesidad de urgente intervención policial por el riesgo de desaparición de los efectos del delito».

(3) En virtud de lo dispuesto en el artículo 10.2 CE, «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España».

Nos encontramos, por tanto, ante un derecho fundamental, el de la inviolabilidad del domicilio, susceptible de amparo y caracterizado, lamentablemente, por la ausencia de una regulación normativa completa del mismo<sup>(4)</sup>, lo que, como veremos a continuación, ha exigido un amplio desarrollo jurisprudencial (con una casuística inmensa), aunque con un diferente alcance para personas físicas y jurídicas, llevado a cabo, fundamentalmente, por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo, a nivel nacional, y por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH) y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), a nivel europeo.

En el ámbito tributario, en el artículo 142.2 LGT, relativo al procedimiento de inspección, se dispone lo siguiente:

«Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley».

En sentido amplio, por lo que respecta a la entrada de la Inspección de los tributos en el domicilio del contribuyente, en el artículo 142.2 LGT se distinguen dos supuestos: (i) la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, para la que será necesario el consentimiento del titular o una autorización judicial; y (ii) la entrada en aquellos lugares donde se produzcan hechos imponible (actividades o explotaciones económicas), no cualificados, donde será suficiente con una autorización administrativa si existiera por parte del obligado tributario oposición a la entrada<sup>(5)</sup>. Existen situaciones intermedias, como los despachos

---

(4) Consideramos que este desarrollo normativo debería llevarse a cabo a través de Ley Orgánica, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 81.1 CE: «son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas (...)».

(5) Mientras que para el domicilio constitucionalmente protegido se requiere el consentimiento del obligado tributario, para el resto de los casos será suficiente con la no oposición por parte del mismo.

profesionales, donde no siempre ha sido del todo pacífica su consideración como domicilio en el sentido del artículo 18.2 CE<sup>(6)</sup>.

Por su parte, el artículo 113 LGT (que supondría, de alguna forma, la materialización de lo dispuesto en el artículo 18.2 CE en el ámbito tributario), al que, como hemos señalado arriba, se remite el artículo 142.2 LGT, reconoce que «cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial».

Como vemos, la necesidad de autorización judicial para que la Administración tributaria pueda entrar en el domicilio del obligado tributario constituye una excepción constitucional y legal al principio de autotutela administrativa reconocido por nuestro Ordenamiento jurídico a favor de la Administración Pública. Entendemos que, en estos casos, la autorización judicial, de ser concedida, supondría, de alguna forma, la cesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio ante el deber de contribuir regulado en el artículo 31.1 CE<sup>(7)</sup>.

El desarrollo reglamentario de dichos preceptos se contiene en el artículo 172 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), en los siguientes términos:

«1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquellas así lo requieran.

2. En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontrarán los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el

---

(6) Sobre los mismos, en la STS 8701/2012, de 5 de diciembre, se señala lo siguiente: «respecto a los despachos profesionales (abogados, médicos, etc.) la línea jurisprudencial más común es la de considerar que se precisan de autorización judicial para su registro, dada la naturaleza de la actividad que en ellos se desarrolla y la eventualidad de que se busquen datos o efectos reservados que puedan afectar a la intimidad y ámbito privado de la persona, y de los que, en este caso, el abogado se convierte en custodio».

(7) No obstante, dicha cesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio a favor del deber de contribuir no será automática, pues, como bien señala GÓMEZ REQUENA, «siempre será preciso ponderar el fin de la actuación inspectora con el grado de lesión al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio» (GÓMEZ REQUENA, J. A., «La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario: un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Nueva Fiscalidad (Derechos fundamentales y tributación)*, 2020, pág. 292).

órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.

En el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General.

3. Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial.

4. En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias.

Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.

5. A efectos de lo dispuesto en este artículo, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 anterior, se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo.

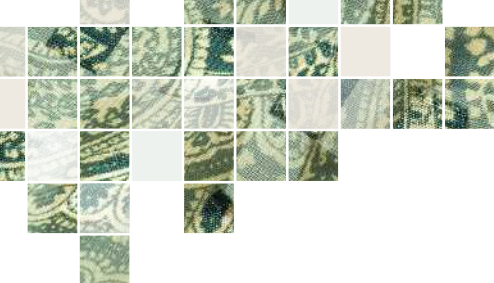
Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

A diferencia de lo que ocurre con los artículos 113 («cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario») y 142.2 («cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario») LGT, en el artículo 172 RGAT, formulado en unos términos mucho más laxos, no se hace referencia a la necesidad de dicha entrada en el domicilio para el ejercicio de las actuaciones inspectoras.

Por lo que respecta a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 172.5 RGAT, que acabamos de transcribir arriba, se contempla la posibilidad de que, si una vez iniciadas las actuaciones de registro el obligado tributario revocara su consentimiento, se puedan adoptar medidas cautelares para garantizar la conservación de todas las pruebas que se puedan obtener, y que así el obligado tributario no pueda proceder a su desaparición, destrucción o alteración. Dichas medidas cautelares se encuentran reguladas, con carácter general, en el artículo 146 LGT, y, como sabemos, pueden consistir en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate. En cualquier caso,







La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario es el contrapunto necesario de las potestades que se le reconocen a las administraciones tributarias. En los momentos actuales el papel protagonista principal corresponde a los tribunales situados en el vértice de los sistemas jurídicos, que van definiendo su perfil al hilo de los conflictos de los que conocen. Es un panorama complejo, tanto por las distintas instancias judiciales que se superponen, como por la conexión que existe en la conformación de las respectivas doctrinas jurisprudenciales. En la actualidad, tras la incorporación de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, se cierra un círculo en el que, de una parte, el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo, y, de otra, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, se retroalimentan entre sí y confluyen en la construcción de la posición jurídica del contribuyente.

Desde una perspectiva que viene impuesta por la propia realidad, los autores nos presentan los últimos desarrollos jurisprudenciales producidos en los distintos órdenes, examinándolos con una visión crítica y tratando de desentrañar las conexiones y las influencias que existen entre los tribunales. El resultado es una obra que permite visitar las concepciones clásicas para obtener una imagen actualizada de los derechos fundamentales, al tiempo que muestra nuevas realidades que luchan por abrirse paso. Un panorama apasionante para cualquier buen conocedor del Derecho Tributario y que, como a nadie se oculta, se encuentra en la base de nuestro Estado de Derecho.

