

Carencias en la regulación de los procedimientos tributarios en España. Un estudio de la litigiosidad a través de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Deficiencies in the Regulation of tax procedures in Spain. A Study of Litigation through the Supreme Court Case Law

Recibido: 6/11/2024 – **Aceptado:** 29/11/2024

Alejandro Torrescusa Cordero¹
Universidad de Sevilla

Resumen

El objetivo de este artículo es poner de manifiesto la actual situación en España de elevada conflictividad en materia tributaria, que obliga a la intervención de los tribunales con excesiva frecuencia. Buena parte de la responsabilidad de ese contexto conflictivo se puede achacar a la legislación, que no logra presentarse con la suficiente claridad y que parece situarse siempre en una posición contraria a los derechos de los contribuyentes y a favor de la Administración y del interés recaudatorio. En ese sentido, algunas de las últimas reformas normativas han optado por ampliar las potestades de comprobación de los órganos administrativos con competencia en los procedimientos tributarios. En particular, hemos situado nuestro objetivo en el tema concreto de la entrada en el domicilio por parte de la Inspección tributaria, analizando ciertas sentencias del Tribunal Supremo y analizando críticamente cuál ha sido la reacción del legislador para tratar de disminuir el efecto de dichas sentencias.

Palabras claves: Tribunal Supremo, Administración tributaria, contribuyente, procedimientos tributarios

¹ Contratado Predoctoral de la Universidad de Sevilla - Dpto. de Derecho Financiero y Tributario. atorrescusa@us.es

Abstract

The aim of this article is to analyze from an objective and critical point of view the current regulation of the main procedures that make up the Spanish tax system: management, audit, collection, sanctioning, and review procedures. The research aims to identify the current regulatory shortcomings that generate interpretative frictions between taxpayers and the Tax Administration and to put forward proposals for reform to improve the regulations in force. For this purpose, we have relied on the critical analysis of various sources of law, specifically the case law of the Supreme Court, the resolutions of the Central Economic-Administrative Court, and the binding consultations of the Directorate General of Taxes. Additionally, we have carried out a study and analysis of the Argentine tax system in order to try to identify possible solutions to be applied in our system.

Keywords: Supreme Court, legislator, Tax Administration, tax procedures

1. Introducción

Si alguna persona pensara que el derecho es una materia inmóvil, podríamos afirmar que está por completo equivocado. El derecho como ciencia social se halla en constante evolución². Esta tendencia a la transformación se siente plenamente latente en nuestra materia, el Derecho Financiero y Tributario. Así lo reconoce en la exposición de motivos la actual Ley General Tributaria³, la misma indica que desde su inicial aprobación en el año 1963, ha sido objeto de diversas modificaciones con el objetivo de intentar adaptarla a los cambios sufridos en la evolución del sistema tributario. Además, no se trata de una tendencia en sí misma rechazable, sino que creemos que así es como debe ser (mientras no se caiga en el abuso de un reformismo compulsivo e injustificado), pues no tendría sentido que el derecho sea impermeable, máxime cuando es testigo de los principales acontecimientos, cambios, hechos históricos, etc., que vive cualquier país y esta sociedad globalizada.

Una manifestación del importante componente evolutivo del ordenamiento tributario la percibimos en la actualidad en ciertos cambios normativos acometidos por el legislador español tras las resoluciones de los Tribunales Económicos Administrativos, las sentencias del Tribunal Supremo y las sentencias del Tribunal Constitucional, a la vista de ellas y como reacción ante ellas. Más adelante, conoceremos con un poco más de detalle la propiedad de cada uno, pero nos parece interesante resaltar que, a pesar de la trascendencia de los resultados del trabajo de los tres organismos, es decir, de los cambios que pueden llegar a provocar sus resoluciones o fallos, ninguno comparte naturaleza con el otro.

2. Principales Órganos con Competencia Resolutiva o Juzgadora en el Ordenamiento Jurídico Español

Hemos hablado de resoluciones, de sentencias, pero no hemos aclarado la naturaleza de cada uno de estos fallos ni de

² Así lo define la primera acepción de la Real Academia Española de la Lengua: “*Dicho de un organismo o de otra cosa: Desenvolverse o desarrollarse, pasando de un estado a otro*”. El derecho está en un constante cambio, por lo que también podríamos haber utilizado cualquiera de sus sinónimos, transformarse, cambiar, desarrollarse, menos el de progresar. Este último implica avance o mejoría, pero que el derecho esté en continuamente mutando no lleva aparejado que sea mejor, aunque debería.

³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Esta ley es el eje central del ordenamiento tributario español. En ella se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

los distintos organismos que hemos ido mencionando. Por tanto, ¿qué naturaleza tiene cada órgano, cuyos resultados pueden generar un cambio en la legislación?

Siguiendo el orden lógico del procedimiento de revisión, deberíamos empezar por definir qué son los Tribunales Económicos-Administrativos, a continuación la naturaleza del Tribunal Supremo y culminar con el Tribunal Constitucional. Es importante advertir que no nos detendremos en indicar la composición, las atribuciones ni las competencias de cada uno de estos órganos, porque no es el objetivo de este trabajo, pero sí resulta necesario introducir al menos una breve reseña de los mismos.

2.1. Tribunales Económicos-Administrativos

Aunque pudiera parecer por su denominación que los “tribunales” económico-administrativos) tienen naturaleza judicial, en realidad son órganos administrativos especiales y no órganos jurisdiccionales. Su regulación se encuentra en la Ley General Tributaria. Se integran en el Ministerio de Hacienda, si bien están separados de los órganos encargados de la aplicación de los tributos y la imposición de sanciones (separados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria), lo que les confiere un grado significativo de imparcialidad. Actúan como instancia previa a la vía judicial, cumpliendo a través de ellos el requisito de agotar la vía administrativa, y tratando así de resolver los conflictos entre los contribuyentes y la Administración tributaria, sin necesidad de que tengan que intervenir los verdaderos tribunales, es decir, tratando de disminuir los niveles de litigiosidad.

2.2. Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo es el máximo órgano judicial de España, así lo señala la Constitución Española en su artículo 123⁴, salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales. Es decir, el contribuyente acudirá al Supremo como último recurso para resolver sus disputas legales contra la Administración tributaria y solo en aquellos casos que reúnan el suficiente interés (“interés casacional” se denomina al tratarse del recurso de casación) para la resolución de conflictos interpretativos y la formación de la doctrina jurisprudencial. Su regulación se encuentra en la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. Su función principal es garantizar la seguridad jurídica, teniendo siempre

⁴ Literalidad del artículo: “El Tribunal Supremo, con jurisdicción en toda España, es el órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes, salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales”.

como perspectiva la protección de los derechos fundamentales. Nos interesa señalar que en los últimos años el Tribunal Supremo ofrece unos pronunciamientos más incisivos en materia tributaria, según nuestra valoración, y está siendo más activo de lo que era habitualmente, en parte de manera obligada por el motivo que comentaremos más adelante, de la acentuación de la litigiosidad entre el contribuyente y la Administración, pero además de ello, porque también ha aumentado el interés de su doctrina gracias a la participación como magistrados de especialistas en Derecho Financiero y Tributario procedentes de la Universidad, como por ejemplo el catedrático Isaac Merino Jara⁵.

2.3. Tribunal Constitucional

A diferencia de los Tribunales Económico-Administrativos y el Tribunal Supremo, el Tribunal Constitucional no es ni un órgano administrativo ni judicial, es una instancia arbitral independiente de los demás órganos constitucionales y está configurado como el intérprete supremo de la Constitución. La Constitución Española le dedica el Título IX, pero su funcionamiento, el estatuto de sus miembros, el procedimiento ante el mismo y las condiciones para el ejercicio de las acciones se encuentran regulados por la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional⁶. Merece la pena señalar que tiende a ser muy restrictivo en los efectos de su sentencia, pero lo estudiaremos más adelante.

3. Aumento de Litigiosidad Entre el Contribuyente y la Administración Tributaria

A lo largo de los últimos años, podemos comprobar cómo la litigiosidad entre el contribuyente y la Administración tributaria ha sufrido un incremento significativo. Ello se puede apreciar en los datos sobre las reclamaciones económico-administrativas que se han presentado ante los Tribunales Económico-Administrativos, que han aumentado en España elocuentemente. Al día de la elaboración de este artículo no está publicada la memoria⁷ del ejercicio 2023, pero recientemente el presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central ha indicado que en 2023 aumentaron

⁵ Véase en (consultado el 12/10/2024): <https://www.poderjudicial.es/cgpi/es/Poder-Judicial/Tribunal-Supremo/Portal-de-Transparencia/Biografias/Merino-Jara--Isaac>

⁶ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

⁷ Las memorias sirven para dar cuenta de la actividad desarrollada por el conjunto de la organización.

un 32%⁸ respecto al 2022. Esto no es nuevo, pues ya en 2022, aumentaron un 8,10% con respecto a las presentadas en 2021 y así ha ido ocurriendo en los otros años anteriores⁹. Nos centramos en el aumento de las reclamaciones económicas administrativas porque son las que dan inicio por así decir al medio ordinario de revisión¹⁰. Asimismo, en nuestro ordenamiento, antes de acudir a la vía jurisdiccional presentando un recurso contencioso-administrativo, debemos agotar la vía administrativa. Como señalan Cubero Truyo y Toribio Bernárdez (2023)¹¹, el agotamiento de la vía administrativa es un requisito sine qua non para la presentación del recurso contencioso-administrativo, es decir, para el acceso a los órganos jurisdiccionales.

Una vez presentadas las reclamaciones económicas administrativas, el asunto que haya sido llevado a debate, acabará o bien con una resolución de los Tribunales Económico-Administrativos, o continuará ya en el proceso jurisdiccional hasta llegar en última instancia ante el Tribunal Supremo, e incluso más allá al Tribunal Constitucional si concurrieran dudas de inconstitucionalidad. Una vez finalizados los procedimientos, con las correspondientes resoluciones o sentencias, estas han provocado en algunas ocasiones, en particular cuando se le otorgó la razón al contribuyente, que el poder legislativo reaccionara ante ellas, realizando modificaciones en las leyes que regulan el sistema tributario español, desde la ya mencionada Ley General Tributaria hasta diferentes textos legislativos que regulan los impuestos, como puede ser la Ley Reguladora de las Haciendas Locales¹², no siempre para adaptar la normativa a la doctrina de los tribunales sino a veces para desactivar o contradecir los criterios jurisprudenciales.

4. Modificaciones de los Textos Legislativos Para Flexibilizar las Potestades de la Administración Tributaria

⁸ Véase en (consultado el 15/10/2025): <https://elpais.com/economia/2024-09-11/las-reclamaciones-economico-administrativas-en-los-tribunales-crecen-un-32-desde-2019.html>

⁹ En el año 2021 aumentó un 12,38% con respecto al 2020 y en el año 2020 aumentó un 4,67% con respecto al 2019.

¹⁰ Esto no es del todo cierto, pues, en nuestro ordenamiento contamos con un recurso potestativo, el recurso de reposición, pero lo resuelve el mismo órgano que ha girado la liquidación o el acto que da fundamento a la revisión.

¹¹ Nos remitimos a la obra de Cubero Truyo, A., & Toribio Bernárdez, L. (2023). *Entrenamientos de derecho tributario (casos prácticos de futbolistas). Segunda parte*. Universidad de Sevilla.

¹² Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Algunas de estas modificaciones legales como respuestas a las sentencias han sido muy comentadas, incluso criticadas por la doctrina y/o profesionales del mundo del derecho. De hecho, estos cambios legislativos invitan al contribuyente a pensar que el legislador modifica la ley en base al interés de la Administración tributaria o al interés recaudatorio, y no al interés general que debiese perseguir. Esta suposición se sostiene en casos concretos que comentaremos a continuación y que han tenido una gran trascendencia en el sistema tributario español. Sin embargo, no queremos dejar pasar la oportunidad de comentar de una manera muy breve, otra modificación que hubo en la Ley General Tributaria a través de la Ley 13/2023, de 24 de mayo¹³. Esta modificación no podemos decir que se debiese a alguna resolución o sentencia, pero sí podemos afirmar que confirmó la estrecha frontera que hay entre los distintos procedimientos tributarios españoles, gestión, inspección, recaudación, sancionador y los procedimientos de revisión, y cuya delicada delimitación estaba siendo una fuente de continuos conflictos que llegaban hasta los tribunales. Antes de esta reforma, la Ley General Tributaria reservaba la posibilidad de comprobar la contabilidad mercantil del contribuyente solamente al procedimiento de inspección. Pero tras la reforma comentada, el legislador añadió esta opción al procedimiento de gestión, en concreto, al procedimiento de comprobación limitada, estableciendo que, *“a los efectos de mejorar la efectividad del mismo, se reconoce la facultad de la Administración tributaria de comprobar la contabilidad mercantil, a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la misma y la información que obre en poder de la Administración”*. En nuestra opinión, este aumento de facultades es contraria a lo que señala el artículo 117.1.n) de la Ley General Tributaria¹⁴, ya que en su configuración general los procedimientos de gestión están más destinados a tareas de menor alcance y que conlleven una menor injerencia en la esfera privada del contribuyente, mientras que los órganos de inspección y recaudación, en sus respectivos procedimientos, sí tienen funciones específicas y especializadas de mayor calado, que no deberían extenderse a

¹³ Ley 13/2023, de 24 de mayo por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

¹⁴Literalidad del artículo: *“1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: (...) n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.”*

los procedimientos de gestión, que fueron diseñados, y así deberían continuar, con una profundidad mucho menor¹⁵.

5. Modificaciones de los Textos Legislativos Para Contrarrestar la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. La Entrada al Domicilio Constitucionalmente Protegido en el Procedimiento Inspector

Dentro de los procedimientos tributarios, se encuentra el mencionado procedimiento de inspección, al cual se le otorgan una serie de funciones de control más intensas que al de gestión¹⁶.

A pesar de no querer detenernos en el articulado de la Ley General Tributaria, para poder explicar esta modificación debemos remarcar ciertos preceptos de la normativa y así podremos situarnos de la mejor manera posible. En concreto, la Ley General Tributaria recoge en su artículo 142.2. la facultad, de los órganos de inspección, de poder entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario si las actuaciones lo requieren¹⁷. En este sentido, la Ley General Tributaria señala en su artículo 48 que el domicilio fiscal del contribuyente es el lugar de localización del obligado

¹⁵ Cubero Truyo, A., & Toribio Bernárdez, L. (2023). Entrenamientos de derecho tributario (casos prácticos de futbolistas). Segunda parte. Universidad de Sevilla.

¹⁶ La Ley General Tributaria explica de una manera desarrollada las capacidades y funciones de los órganos de inspección tributaria, pero se podría resumir en lo que indican los profesores Cubero Truyo, A., & Toribio Bernárdez, L. (2023). *Entrenamientos de derecho tributario (casos prácticos de futbolistas). Segunda parte*. Universidad de Sevilla. Es decir, “el procedimiento de inspección tiene por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y, a través de él, los órganos de inspección procederán, en caso de que fuera necesario, a la regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado, dictando la correspondiente liquidación”.

¹⁷ Literalidad del artículo: “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 imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Para el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello. Cuando para 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. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine”.

tributario en sus relaciones con la Administración tributaria. La normativa diferencia entre personas físicas y jurídicas, pues mientras que para las primeras es el lugar donde tengan su residencia habitual, para las segundas será su domicilio social¹⁸.

Como hemos indicado, la entrada objeto de debate es aquella que se realiza en el domicilio constitucionalmente protegido, esto es, en el domicilio del contribuyente que está protegido por nuestra norma suprema¹⁹ en su artículo 18. Esta referencia a la Constitución puede incitar al lector a pensar que el domicilio constitucionalmente protegido solo aplica para las personas físicas, ya que en nuestro ordenamiento no tenemos un artículo equivalente al 19.3. de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania y que se ocupa de establecer que los derechos fundamentales se aplican tanto para las personas físicas como jurídicas. Sin embargo, nuestro Tribunal Constitucional ya aclaró en su Sentencia 137/1985, que en cuanto a la titularidad del derecho a la inviolabilidad del domicilio consagrado en el artículo 18.2, la Constitución “*no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente de las personas jurídicas*”²⁰.

5.1. ¿Qué Sentencias Motivaron el Cambio de la Normativa por parte del Legislador?

Una vez aclarado qué se entiende por domicilio y cuál es el alcance subjetivo del domicilio constitucionalmente protegido, debemos advertir que el problema preexistente no era en general la entrada al domicilio, pues esta se encontraba regulada, sino más específicamente la manera legítima de entrar al domicilio del contribuyente, con los requisitos y límites adecuados y con las debidas garantías, en especial, su motivación.

Se podría decir que las sentencias del Tribunal Supremo que originaron el cambio en la normativa española fueron la sentencia de 10 de octubre de 2019 (recurso de casación núm. 2818/2017) y la sentencia de 1 de octubre de 2020 (recurso de casación núm. 296/2019), que a continuación presentamos.

5.1.1. Sentencia de 10 de Octubre de 2019 (Recurso De Casación Núm. 2818/2017)

¹⁸ Habría que tener en cuenta más detalles, pero nos remitimos al artículo 48 de la Ley General Tributaria.

¹⁹ Artículo 18: “*El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito*”.

²⁰ Recomendamos al lector leer la obra de Cubero Truyo, A., & García Berro, F. (2005). *Recopilación sistematizada de la doctrina constitucional sobre el derecho financiero y tributario*. Mergablum.

En esta sentencia de 2019, el centro de la disputa se basaba en que la entrada al domicilio del contribuyente se hizo por parte de la Administración tributaria para entrar en los sistemas de gestión de la empresa con un único objetivo, comprobar las dotaciones al factor de agotamiento pendientes en los ejercicios objeto de comprobación hasta la fecha. El Tribunal Supremo determinó que tenía interés casacional para la formación de jurisprudencia porque así se precisarían los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro a efectos tributarios pueda reputarse necesaria y proporcionada.

5.1.2. Sentencia de 1de Octubre de 2020 (Recurso De Casación Núm. 296/2019)

Por otro lado, en la sentencia de 2020, el objeto de análisis era determinar si la Administración tributaria podía entrar al domicilio constitucionalmente protegido del contribuyente justificándose de manera principal en el dato de que un contribuyente satisfacía una cuota tributaria inferior a la que resultaba de la media de rentabilidad del sector en el que operaba tal contribuyente²¹. Una vez presentado el recurso de casación por el contribuyente, el Alto Tribunal apreció la concurrencia del interés casacional para la formación de jurisprudencia en los siguientes términos:

1. "[...] *Determinar el grado de concreción de la información de las solicitudes de autorización de entrada en domicilio -o en la sede social de una empresa- formuladas por la Administración Tributaria, así como el alcance y extensión del control judicial de tales peticiones de autorización.*

2. *Precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en su solicitud por la Agencia Tributaria.*

3. *Especificar si la decisión administrativa, explicitada en su solicitud, de no iniciar procedimiento inspector previo; la preservación del secreto en que se basa esa omisión y la presunción -por conjetura o suposición- de fraude fiscal que parece ampararlo, son constitucionalmente válidas, desde la perspectiva de la necesidad, la proporcionalidad y la accesoriadad de la medida pedida de entrada en domicilio y, en consecuencia, si las resoluciones judiciales que amparan la petición y autorizan dicha entrada vulneran tales límites y exigencias constitucionales.*

²¹ Asociación Española de Asesores Fiscales. (2020, octubre 15). *El CAI de AEDAF sobre las reacciones ante la sentencia del 1 de octubre de 2020 de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (Recurso de casación 2966/2019).*

4. *En particular, si la entrada en domicilio puede justificarse, en el auto judicial que lo autoriza, preponderantemente, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, con base en los datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese solo dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas [...]*".

Ambas sentencias tuvieron que dilucidar sobre varios puntos referentes a la entrada del domicilio constitucionalmente protegido, como iremos viendo.

5.2. ¿Qué se Modificó en la Ley General Tributaria?

La reacción del legislador se produjo a través de la Ley 11/2021, de 9 de julio²². Su artículo decimotercero fue el encargado de transformar la Ley General Tributaria y en lo que a nosotros nos ocupa, el artículo 113. Al artículo originario²³ le añadió los siguientes apartados (la negrita es nuestra):

*“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 dicha entrada.***

*Tanto la **solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun 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**”.*

A través de una breve comparación puede apreciarse que se añadió de forma expresa la obligación, antes tácita, de que la solicitud judicial deberá estar justificada y motivada, así como que se indicó que la solicitud y la concesión de dicha autorización podrá pedirse previa al inicio del procedimiento. Estos apartados se añadieron teniendo muy en cuenta la doctrina que estableció el Tribunal Supremo y que comentaremos en el siguiente apartado.

²² Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

²³ Literalidad del artículo: *“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”.*

5.3. ¿Qué Doctrina se Estableció tras las Sentencias Mencionadas?

5.3.1. Obligación de Justificar y Motivar la Finalidad, Necesidad y Proporcionalidad de la Entrada

Antes de comentar la doctrina que estableció nuestra Corte Suprema, debemos indicar lo que para nosotros es el eje principal por el que surge este debate, y es que estamos ante una situación en la que convergen los derechos fundamentales de los contribuyentes y la obligación de contribuir de los mismos regulada en el artículo 31.1. de la Constitución Española²⁴. En base a esta premisa, el Tribunal Supremo con estas dos sentencias señaló que la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido debe estar totalmente motivada, además de justificar la necesidad imperiosa, así como la adecuación y proporcionalidad de esta, haciendo para ello una evaluación crítica de la información con la que cuenta la Administración²⁵. Asimismo, aprovecha el Alto Tribunal para establecer de una manera irreprochable que la entrada al domicilio no puede autorizarse de forma difusa para "*ver qué se encuentra*", ya que la solicitud que haga la Administración debe identificar con precisión qué información se pretende obtener en la inspección del domicilio²⁶.

En el caso de la sentencia de 2019, que recordemos que el contribuyente intentaba aplicar un beneficio fiscal, sería suficiente comprobar si las cantidades reinvertidas no son idóneas o si no se ha producido la reinversión. En este sentido el Alto Tribunal se centró en reflejar el artículo 105 de la Ley General Tributaria: "*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*". Este artículo no deja duda que será el contribuyente el que deberá de probar la aplicación del beneficio fiscal y no la Administración. Lo cual implica que a la Administración le bastaba con solicitar al contribuyente los datos para su materialización y así podría regularizar la situación si fuese posteriormente necesario²⁷.

²⁴ Soler Roch, M. T. (1995). Derechos fundamentales y derechos humanos. *Revista Técnica Tributaria*, (30), p.102.

²⁵ Sánchez López, M. E. (2022). De nuevo ante el derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿El Tribunal Supremo sienta jurisprudencia? (STS de 23 de septiembre de 2021). *Revista Quincena Fiscal*, (3).

²⁶ Alonso Murillo, F. (2021). 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*, (189), 13-40.

²⁷ Martín Queralt, J. (2019). Requisitos para la entrada y registro en domicilio: Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019, Sala

Por otro lado, en la sentencia de 2020, el Tribunal Supremo deja claro que la entrada en un domicilio no puede justificarse principalmente con el argumento de que un contribuyente paga una cuota tributaria menor al promedio del sector al que se dedica. De hecho, como señala Urquizú Cavallé (2020)²⁸, que la Administración utilice de una manera incoherente el big data es incomprensible, debiéndose de adaptar a los principios de buena administración. De lo contrario, esto generaría una inseguridad jurídica para el contribuyente y una desconfianza hacia la Administración²⁹.

5.3.2. Comentario a la Entrada sin Notificación Previa (Inaudita Parte)

Además de hacer explícita la necesidad de justificar y motivar la entrada, aunque en términos no demasiado detallados, con la reforma legal se dio la facilidad a la Administración tributaria para que tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial puedan practicarse con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial. Con ello se estaba a nuestro juicio tratando de evitar que desde el Tribunal Supremo se pudieran rechazar ciertos comportamientos de la Inspección que ahora tendrían mayor sustento legal.

Es cierto que, siguiendo lo indicado por el Tribunal Supremo, esta opción que puede tomar la Inspección tiene carácter excepcional y que la misma debe estar debidamente fundamentada, tanto en la solicitud de la Administración como en el auto judicial que autorice, pero a nuestro juicio rompe totalmente con los principios de motivación y justificación que deben contener la solicitud y la autorización, pues con solo identificar el obligado, los conceptos y períodos, creemos que no se motiva como debiese la solicitud de entrada. Nuestra opinión se basa en que, si solamente debe contener esos datos, el juzgado que deba autorizar dicha entrada, desconocerá si la Administración ha podido tener acceso a los datos que está

3ª. de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, recurso 2818/2017. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, (57).

²⁸ Urquizu Cavallé, Á. (2020). Actuaciones inspectoras y utilización de sistemas de inteligencia artificial (Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 1 de octubre de 2020, REC. Núm. 2966/2019 y resolución Núm. 1231/2020). En G. Hortal Janer, M. Villca Pozo, J. P. i Galtés, J. A. Rozas Valdés, & Á. Urquizu Cavallé (Eds.), *Prácticas patológicas en la aplicación de los tributos* (219-250).

²⁹ Sánchez López, M. E. (2022). De nuevo ante el derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿El Tribunal Supremo sienta jurisprudencia? (STS de 23 de septiembre de 2021). *Revista Quincena Fiscal*, (3).

comprobando de otra manera o por ejemplo, si existe el riesgo de que el contribuyente no colabore y pueda hacer desaparecer ciertas pruebas en su contra. Por tanto, defendemos firmemente que la autorización siempre debiese solicitarse una vez que el procedimiento de inspección ya esté iniciado y notificado al contribuyente, conforme a los artículos 113 y 142 de la Ley General Tributaria.

A diferencia de lo que la Administración defiende, es decir que, si se comunica el procedimiento inspector, pierde el “efecto sorpresa” la entrada al domicilio, nosotros apoyamos la posición del Tribunal Supremo, esto es, una cosa es no anunciar la visita (Auto del Tribunal Constitucional 129/1990, de 26 de marzo) y otra distinta es no dar noticia de un procedimiento inspector.

5.4. Breve Apunte a la Forma de Modificar la Regulación de la Entrada al Domicilio Constitucionalmente Protegido

Suele afirmarse que las prisas no son buenas compañeras y eso debería de haberlo tenido en cuenta el legislador, el cual, con este último apartado añadido al precepto, ha generado si cabe una menor seguridad jurídica³⁰. Es cierto que nuestra normativa, tanto en la Ley General Tributaria (artículo 151.2.), como en el Reglamento General de Gestión e Inspección³¹ (artículo 177.2.), recogen la opción de iniciar el procedimiento de inspección personándose en el domicilio del contribuyente, pero solamente para el caso de reconocimiento de locales o fincas, nada más y así debería ser.

Esta modificación debería haber supuesto una aclaración de la norma que generase una interpretación menos discutible de la misma, pues al fin y al cabo es lo que genera la litigiosidad entre el contribuyente y la Administración tributaria y sin embargo, sigue estando de manifiesto la vaguedad y la ambigüedad normativa existentes en el plano tributario en relación con dicha cuestión³².

Por otro lado, debido a los derechos fundamentales que están en juego y la dificultad de aplicar en la práctica los criterios legales si no pasan de ser un criterio general, creemos

³⁰ Sánchez López, M. E. (2022). De nuevo ante el derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿El Tribunal Supremo sienta jurisprudencia? (STS de 23 de septiembre de 2021). *Revista Quincena Fiscal*, (3).

³¹ 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.

³² Sevilla Bernabéu, B. (2021). La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva. *Quincena Fiscal*, (13), 63-85.

que, como defiende Juan Lozano (2020)³³, el sistema actual debería de integrarse a través de la incorporación de un desarrollo más detallado, que contenga especificaciones suficientes sobre cuáles deben ser las instrucciones jerárquicas para así minimizar la litigiosidad, y a ser posible que toda esta pormenorización necesaria se realice a través de una norma con el rango legal adecuado.

5.5. ¿Qué ha Ocurrido Después de la Modificación de la Ley General Tributaria?

Prueba de la parquedad o insuficiencia de la modificación de la Ley General Tributaria es que, a pesar de esta, seguimos presenciando sentencias del Tribunal Supremo analizando los límites de la Administración tributaria en relación con la entrada al domicilio constitucionalmente protegido, es decir, no creemos que vaya a disminuir la litigiosidad. En concreto, recientemente el Alto Tribunal ha dictado la sentencia de 25 de junio de 2024 (recurso de casación núm. 7845/2022) y la sentencia de 2 de julio de 2024 (recurso de casación núm. 5831/2023)³⁴.

En la primera, el Tribunal Supremo establece que, en el caso de la entrada al domicilio constitucionalmente protegido, la Administración tributaria no podrá tener acceso a la información contenida en equipos o repositorios informáticos³⁵ si no lo contempla la autorización judicial. En concreto, esta medida tiene como objetivo la defensa del conjunto de derechos fundamentales recogidos en el artículo 18 e la Constitución Española³⁶. En concreto, el Tribunal Supremo señala que no se viola la entrada al domicilio por entrar al ordenador del contribuyente, sino que se lesionan los otros derechos recogidos en dicho precepto, como son el derecho a la intimidad personal y familiar y el derecho a la protección de datos (artículo 18 CE, apartados 1 y 4) o el derecho al secreto de la correspondencia (artículo 18.3 CE).

³³ Véase en (consultado el 15/10/2024): <https://elderecho.com/el-debate-sobre-la-entrada-domiciliaria-y-las-actuaciones-inspectoras-una-lectura-personal-de-las-sentencias-del-tribunal-supremo-de-10-de-octubre-de-2019-y-1-de-octubre-de-2020-ni-tanto-conflicto-n>

³⁴ Véase en (consultado el 16/10/2024): https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/newsletter-tributario-julio-agosto-septiembre-2024

³⁵ Ruiz Hidalgo, C. (2021). Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido: Especial referencia a los dispositivos electrónicos y virtuales. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, (190), 105-152.

³⁶ Véase en (consultado el 10/10/2024): <https://www.expansion.com/fiscal/2024/07/17/6696d4f5e5fdea330c8b458e.html>

En la segunda sentencia, el Alto Tribunal protege el artículo 24 de nuestra norma suprema, es decir, el derecho a la tutela judicial efectiva, ya que se realizó un interrogatorio a los trabajadores de la empresa sin previo aviso vulnerando así un proceso con todas las garantías³⁷. Esta actuación de la Administración, a ojos del Tribunal, tenía intención de generar un ambiente intimidatorio para que así el contribuyente diese la información que se buscaba.

6. Conclusiones

Si hemos empezado este trabajo aludiendo al aumento de la litigiosidad entre los contribuyentes y la Administración tributaria, en la conclusión nos vemos obligados a afirmar pesimistamente que la misma puede seguir aumentando por la parquedad, vaguedad y prisas con las que el legislador ha acometido la elaboración y redacción de la norma, tras los pronunciamientos jurisprudenciales que ponían de manifiesto dicha conflictividad.

Esta situación produce que la interpretación de la legislación pueda ser constantemente diferente para cada parte, pero debemos preocuparnos especialmente por la posición inferior en la que se encuentra el contribuyente (ciudadanos, operadores económicos, empresas, posibles inversores...), ya que como hemos analizado, si el poder judicial le otorga la razón al contribuyente, el legislador tenderá a modificar la norma para reactivar las facultades de la Administración.

Asimismo, nuestro juicio pretende reflejar la situación que vivimos actualmente en cuanto a la actividad y desbordamiento del Tribunal Supremo, pues no podemos comprender que asuntos con origen en 2017 sigan sin estar resueltos definitivamente hoy en día, por lo que los poderes del Estado deberán hacer un esfuerzo en mejorar dicho escenario para intentar un sistema tributario actualizado, estable y pacífico.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alonso Murillo, F. (2021). 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*, (189), 13-40.

³⁷ Sedeño López, J. F. (2024). El interrogatorio a trabajadores en sede de la empresa en el marco de un registro domiciliario: Análisis de la STS núm. 1173/2024, de 2 de julio, recurso núm. 5831/2023. *Nueva Fiscalidad*, (2), 193-202.

Asociación Española de Asesores Fiscales. (2020, octubre 15). *El CAI de AEDAF sobre las reacciones ante la sentencia del 1 de octubre de 2020 de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (Recurso de casación 2966/2019)*.

Cubero Truyo, A., & García Berro, F. (2005). *Recopilación sistematizada de la doctrina constitucional sobre el derecho financiero y tributario*. Mergablum.

Cubero Truyo, A., & Toribio Bernárdez, L. (2023). *Entrenamientos de derecho tributario (casos prácticos de futbolistas). Segunda parte*. Universidad de Sevilla.

EP. (2024, 11 de septiembre). Las reclamaciones económico-administrativas en los tribunales crecen un 32% desde 2019. El País. <https://elpais.com/economia/2024-09-11/las-reclamaciones-economico-administrativas-en-los-tribunales-crecen-un-32-desde-2019.html>

Faes, I. (2024, 17 de julio). Coto del Supremo a los registros de Hacienda: ni interrogar ni espiar. Expansión. <https://www.expansion.com/fiscal/2024/07/17/6696d4f5e5fdea330c8b458e.html>

Garrigues. (2024). Newsletter Tributario - Julio, agosto y septiembre 2024. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/newsletter-tributario-julio-agosto-septiembre-2024

Martín Queralt, J. (2019). Requisitos para la entrada y registro en domicilio: Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019, Sala 3ª. de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, recurso 2818/2017. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, (57).

Ruiz Hidalgo, C. (2021). Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido: Especial referencia a los dispositivos electrónicos y virtuales. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, (190), 105-152.

Sánchez López, M. E. (2022). De nuevo ante el derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿El Tribunal Supremo sienta jurisprudencia? (STS de 23 de septiembre de 2021). *Revista Quincena Fiscal*, (3), 1-26.

Sedeño López, J. F. (2024). El interrogatorio a trabajadores en sede de la empresa en el marco de un registro domiciliario: Análisis de la STS núm. 1173/2024, de 2 de julio, recurso núm. 5831/2023. *Nueva Fiscalidad*, (2), 193-202.

Sevilla Bernabéu, B. (2021). La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva. *Quincena Fiscal*, (13), 63-85.

Soler Roch, M. T. (1995). Derechos fundamentales y derechos humanos. *Revista Técnica Tributaria*, (30), p.102.

Urquizu Cavallé, Á. (2020). Actuaciones inspectoras y utilización de sistemas de inteligencia artificial (Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de

1 de octubre de 2020, REC. Núm. 2966/2019 y resolución Núm. 1231/2020). En G. Hortal Janer, M. Villca Pozo, J. P. i Galtés, J. A. Rozas Valdés, & Á. Urquizu Cavallé (Eds.), *Prácticas patológicas en la aplicación de los tributos* (219-250).