

paper

18

La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad

2021

aeDAF

LA REFORMA DE LA LGT Y LA LJCA, EN RELACIÓN CON LA ENTRADA Y REGISTRO EN EL DOMICILIO POR LA AEAT: VISOS DE INCONSTITUCIONALIDAD

José Luis Bosch Cholbi
Profesor Titular de Derecho Financiero.
Universidad de Valencia¹.
Miembro de AEDAF.

¹ Jose.l.bosch@uv.es

Trabajo enmarcado en el Proyecto de Investigación “Vivificación de los principios, derechos y garantías tributarios ante los retos de la globalización”, de la Conselleria de Innovación, Universidades, Ciencia y Sociedad Digital, de la Generalitat Valenciana (AICO/2019/108), y en el Proyecto de Investigación “Globalización, multilateralismo y modulación de las garantías y derechos de los contribuyentes”, del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (DER2017-88731R).

Depósito Legal

M-13275-2021

ISBN

978-84-89025-44-8

**© Asociación Española de
Asesores Fiscales**

O'Donnell, 7- 1º dcha

28009 - Madrid

Tel.: 915 325 154

sedecentral@aedaf.es

www.aedaf.es

Diseño

Nueve, comunicación y diseño

Maquetación

Aedaf

Impresión

Villena Artes Gráficas

Avda. Cardenal Herrera Oria, 242

Tel.: 917 385 100

La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad

Miembros del Consejo Asesor Institucional de AEDAF:

Stella Raventós Calvo

Presidente AEDAF

Francisco Rafael Serantes Peña

Coordinador

Esaú Alarcón García

Abelardo Delgado Pacheco

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Manuel Vicente Garzón Herrero

Enrique Giménez-Reyna Rodríguez

Javier Gómez Taboada

Daniel Gómez-Olano González

Eduardo Gracia Espinar

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

José Luis Prada Larrea

Salvador Ruiz Gallud

Juan Zornoza Pérez

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de AEDAF.

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fundada en 1967, reúne a los titulados universitarios especializados en materia fiscal que se dedican, de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, fomentando una cultura asociativa.

El principal objetivo de AEDAF es dotar a sus miembros de las mejores herramientas para el óptimo ejercicio de su actividad profesional. Los miembros integrantes de AEDAF provienen tanto del mundo de la actividad profesional como del mundo de la docencia. AEDAF trabaja activamente en ofrecer valor añadido a sus miembros a través de una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día, publicaciones de interés, encuentros profesionales de diferente índole, así como el continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Entre los objetivos de AEDAF está también permitir a los profesionales del asesoramiento fiscal, participar de manera activa en la creación de una conciencia fiscal ciudadana, así como colaborar, en la preparación o modificación de los textos legales en materia tributaria.

Asimismo, AEDAF tiene como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía española y en nuestro Estado de Derecho.

En la actualidad, AEDAF cuenta con más de 3.400 asesores fiscales de toda España, que día a día contribuyen a la excelencia de un trabajo cuyo resultado revierte en beneficio de todos sus miembros.

Al profesor Carmelo Lozano Serrano. In memoriam.

“Si se parte de un conflicto entre estos derechos y el deber de contribuir, no hay precepto en el ordenamiento que anteponga este último a los primeros, cuando sí hay, en cambio, una posición preeminente y prioritaria de los derechos fundamentales, como fundamento y base del ordenamiento”.

Lozano Serrano, C., “El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación”,
Quincena fiscal, nº 8, 2015

Índice

A. INTRODUCCIÓN. DE CÓMO CONVERTIR LA DOCTRINA DE UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN PAPEL MOJADO, MEDIANTE UNA REFORMA LEGAL AD HOC.....	9
B. UN MAL PRESAGIO: LA ABORTADA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, POR LA LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO, EN MATERIA DE ENTRADA DOMICILIARIA POR LA AEAT.....	15
C. EL DESARROLLO LEGISLATIVO DEL DERECHO FUNDAMENTAL A LA INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO Y LA NECESIDAD DE LEY ORGÁNICA.....	19
D. ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS ENMIENDAS N° 196 Y 202, AL PROYECTO DE REFORMA DE LOS ARTÍCULOS 113 Y 142.2 DE LA LGT Y DEL ART. 8.6 DE LA LJCA.....	26
1. Solicitud administrativa de entrada domiciliaria, dirigida al juez.....	28
2. El acuerdo administrativo de entrada en un domicilio.....	31
3. Autorización judicial, también antes del inicio de un procedimiento inspector.....	32
4. Diferencia con la personación domiciliaria sin previo aviso. La olvidada reforma del art. 151.2 LGT.....	40
E. EL ALCANCE DE LA RESERVA DE LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO DEL DERECHO FUNDAMENTAL A LA INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO. SU APLICACIÓN AL PROYECTO DE REFORMA DE LA LGT Y DE LA LJCA.....	44
1. El proyecto de ley se adentra en regular una nueva competencia judicial y la atribuye a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo: la de autorizar la entrada domiciliaria antes o durante la realización de actuaciones de inspección tributaria.....	48
2. El proyecto de ley también introduce novedades significativas en relación con el procedimiento para otorgar esa autorización judicial.....	52
3. El proyecto de ley asimismo condiciona el contenido de la resolución judicial.....	52
F. LA NECESARIA MODIFICACIÓN DEL ART 91.2 DE LA LOPJ Y NO SOLO DEL ART. 8.6 DE LA LJCA.....	54
G. LA PROPUESTA DE REFORMA DE LA LGT Y LA LJCA VULNERA EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EXIGIBLE AL LEGISLADOR Y AL RESTO DE PODERES PÚBLICOS -ART. 9.1 CE-.....	61
H. CONCLUSIÓN.....	67

La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad

A. INTRODUCCIÓN. DE CÓMO CONVERTIR LA DOCTRINA DE UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN PAPEL MOJADO, MEDIANTE UNA REFORMA LEGAL *AD HOC*.

Nadie podrá negar, a estas alturas, la relevancia y redivivo interés, dogmático y práctico, que plantea la problemática relativa a la entrada y registro domiciliario por la AEAT.

Afecta a uno de los derechos fundamentales protegidos por la Constitución española -art. 18.2 CE-. No olvidemos que éstos ocupan una posición preferente en el Estado democrático y social de derecho, y su cualidad de derechos inviolables inherentes a la persona (art. 10.1 C.E.), impone la inexcusable necesidad de tutelarlos en todo caso” -STC 239/1999, de 20 de diciembre²-.

Siendo cierto que su interpretación y aplicación debe permitir, asimismo, la realización del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos -art. 31 CE, que es imprescindible para la consecución efectiva de muchos de los derechos, también sociales, recogidos en la Constitución, cfr. STC 50/1995, de 23 de febrero³-, no pueden llevarse a cabo intentos apresurados de articulación entre aquellos y éste, pues tales derechos fundamentales

2 ECLI:ES:TC:1999:239. Por ejemplo, esa tutela no se produciría si se dicta un auto judicial, que autoriza una entrada domiciliaria, sin motivación suficiente, cfr. STC 139/1999, de 22 de julio (ECLI:ES:TC:1999:139): “El Auto en realidad constituye un buen ejemplo de ese automatismo judicial a la hora de adoptar resoluciones limitativas de derechos fundamentales, que desconoce lisa y llanamente la posición preferente que otorgó a los mismos nuestra Constitución, y en cuya posición preferente ha insistido nuestra jurisprudencia desde el principio (SSTC 114/1984, fundamento jurídico 2º; 49/1996, fundamento jurídico 2º; 127/1996, fundamento jurídico 3º; 171/1997, fundamento jurídico 3º; 81/1998, fundamento jurídico 2º; 49/1999, fundamento jurídico 12; 94/1999, fundamento jurídico 6º)”.

3 ECLI:ES:TC:1995:50.

son “los componentes estructurales básicos, tanto del conjunto del orden jurídico objetivo, como de cada una de las ramas que lo integran” - STC 53/1985, de 11 de abril⁴. f. j. 4-.

Lograr la efectividad de ambos -derechos fundamentales y deber de contribuir- no es tarea fácil, y ésta es, quizás, una de las “principales asignaturas pendientes de nuestro Derecho Tributario”, en palabras de Soler Roch, que trae causa de la inestabilidad del “equilibrio entre el deber de contribuir y los derechos individuales”⁵.

La importancia que, para la Administración tributaria, están adquiriendo esas actuaciones inspectoras en ámbitos domiciliarios protegidos constitucionalmente se aprecia en las sucesivas referencias que se recogen en los Planes de Control Tributario⁶. Las memorias de la AEAT⁷, inexplicablemente, ni aluden a ello, ni ofrecen datos.

Estas entradas y registros domiciliarios por la AEAT se llevan a cabo durante actuaciones de comprobación e investigación fiscal mediante la consiguiente autorización judicial, obtenida inaudita parte, sin preguntar al titular para ver si presta su consentimiento.

Ello ha provocado una litigiosidad desmedida -a buen seguro auspiciada por la indiferencia del legislador-, que ha dado lugar a numerosos pronunciamientos judiciales -no siempre

4 ECLI:ES:TC:1985:53.

5 Vid. SOLER ROCH, M. T., “Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España”, *REDF*, nº 97, 1998, pág. 19. Así lo había reflejado también CASADO OLLERO, G., “La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *HPE*, nº 68, 1981, pág. 115 y ss.

6 En la Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021 (BOE nº 27, 1-2-2021), se recalca que “(...) Para aquellos concretos supuestos en los que los indicios de incumplimiento se presenten con una mayor claridad, resulta conveniente el recurso a la personación en los locales de negocio de los obligados tributarios, como modo idóneo de obtención de los datos que permitan contrastar adecuadamente la información y documentación necesaria para determinar las bases imponibles. (...) Este tipo de actuaciones que se encuentran recogidas en el artículo 142 LGT, en relación en su caso con el 113 LGT, constituyen una pieza irrenunciable del control fiscal, ya que permiten el acceso a la información y documentación contable principal y auxiliar en su formato original, asegurando de este modo su adecuado contraste y verificación”. (...) Por todo ello, la Agencia Tributaria mantendrá, a lo largo de 2021, la ejecución de las siguientes líneas prioritarias de comprobación:

(...) La presencia en los locales de actividad del obligado tributario, que por razones sanitarias hubo de verse sensiblemente reducida durante 2020, resulta en este punto esencial, ya que el proyecto trata de inducir, mediante una mayor presencia del control tributario, una mejora paulatina, pero firme, en el cumplimiento general del conjunto de las sociedades del colectivo objeto de análisis.

(...) E. Presencia de los funcionarios de recaudación. Está previsto continuar impulsando, en la medida que las circunstancias lo permitan, la presencia de los funcionarios de recaudación mediante visitas y personaciones para realizar actuaciones ejecutivas y de obtención de información en relación con determinados grupos de deudores que no muestran intención de regularizar su situación, y que continúan en muchos casos ejerciendo una actividad económica sin minorar sus deudas o incluso incrementando las mismas. Se buscará con estas actuaciones tanto los efectos directos del cobro como los indirectos en otros deudores con el mismo perfil. Se efectuarán las personaciones que se consideren más efectivas, tanto en locales de negocios como en aquellos otros que la normativa exige la previa autorización judicial para realizar estas actuaciones”.

7 En la Memoria de las actuaciones de la AEAT, de 2019, se reconoce la importancia de estas actuaciones: “Actuaciones sobre la economía sumergida, centradas en: descubrimiento de ventas ocultas; entradas y registros con Unidades de Auditoría Informática, que, además de facilitar el descubrimiento de rentas ocultas mediante el análisis del software de doble uso utilizado en la gestión y contabilidad de actividades económicas, resultan sumamente eficientes desde el punto de vista de la obtención de pruebas y del tiempo de duración de las comprobaciones; actuaciones coordinadas, consistentes en el inicio de forma simultánea de actuaciones de comprobación e investigación, mediante personación y con participación de las Unidades de Auditoría Interna,

coincidentes-, bien al impugnarse el auto judicial que ha autorizado la intromisión domiciliaria, bien por recurrirse contra las actuaciones administrativas realizadas.

El Tribunal Supremo ha terciado en la polémica, con dos destacadas sentencias, la nº 1231/2020, de 1 de octubre de 2020⁸ -ponente Sr. Navarro Sanchis-, que sigue la estela de la doctrina fijada, poco tiempo antes, por la Sentencia nº 1343/2019, de 10 de octubre de 2019⁹ -ponente Sr. Cudero Blas-.

Ambos pronunciamientos efectúan importantísimas aportaciones en relación con las exigencias que debe cumplir la intervención del juez como garante del derecho fundamental -así lo exige el art. 18.2 CE-. De ellas, destaca sobremanera la matización del momento en que la Administración tributaria puede acudir al juez para impetrar esa autorización¹⁰. Si no existe procedimiento inspector ya iniciado formalmente -con notificación al contribuyente respecto de un tributo, período impositivo e, incluso, con identificación de la obligación de pago supuestamente incumplida que va a ser objeto de la inspección-, la AEAT no puede dirigirse al juez, porque éste carece de competencia para autorizarla. La STS de 1 de octubre de 2020 se pronuncia en estos términos, en su fundamento jurídico quinto:

“1) La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente

y que persiguen no solo el descubrimiento de ventas ocultas en los obligados tributarios inspeccionados, sino también favorecer el cumplimiento voluntario mediante la transmisión de un mensaje al colectivo de empresarios del sector para que reconduzcan su conducta tributaria”. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2019/4__PRINCIPALES_ACTUACIONES/4_2__Control_del_fraude_tributario_y_aduanero/4_2_1__Control_sobre_tributos_internos/4_2_1__Control_sobre_tributos_internos.html.

8 Recurso de Casación nº 2966/2019. Roj: STS 3023/2020 - ECLI: ES:TS:2020:3023.

9 Recurso de Casación nº 2818/2017. Roj: STS 3286/2019 - ECLI: ES:TS:2019:3286.

10 De las múltiples consideraciones relevantes que aporta la citada sentencia, sobre este tema debemos recalcar:

“g) No cabe olvidar lo que dijimos en el fundamento segundo acerca de la necesidad de un procedimiento inspector abierto y notificado, en el seno del cual se adopte, por la autoridad competente, la decisión de instar la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido:

1) porque tal exigencia la imponen sin duda los artículos 113, 142 y 145 LGT, el primero de los cuales alude a los procedimientos de aplicación de los tributos y los dos últimos están sistemáticamente ubicados en el capítulo referido a las actuaciones inspectoras;

2) porque sin un acto administrativo previo, dictado en un procedimiento inspector, el juez de garantías se vería privado de su propia competencia, dirigida a la ejecución de un acto -por más que, ficticiamente, se suela equiparar, sin más problema, el inicio de un procedimiento de aplicación, que es un acto-trámite, a la ejecución de un acto definitivo, sin que tal concepción expansiva pueda ir más allá, para dar cumplimiento a actos inexistentes o futuros;

y 3) porque los datos que revelen obligaciones fiscales no declaradas han de surgir de algún expediente comprobador referido a deberes concretos y determinados, esto es, con identificación de la obligación de pago supuestamente incumplida, el período y el tributo concernidos por aquella, sin que quepa su obtención inconexa o derivada de la situación supuesta del contribuyente en relación con márgenes, estadísticas o medias cuya certeza, veracidad y conocimiento público no constan y podemos ponerlas seriamente en duda, a falta del menor contraste”

protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ)”.

Esta decisión unánime del Tribunal Supremo¹¹ no ha sido del agrado de las instancias administrativas¹², al considerar que las entradas domiciliarias no serán eficaces si, con carácter previo, se tiene que notificar formalmente el inicio de la actuación inspectora -que no, obviamente, la advertencia de que se pretende registrar el domicilio-, perdiéndose el “efecto sorpresa”. Hasta tal punto ha sido así, que la Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado publicó una nota “Comentarios a la última sentencia del Tribunal Supremo acerca de las entradas a domicilios por órganos inspectores”, el 13 de octubre de 2020, pronunciándose en términos inusuales. Lo que, a su vez, motivó un escrito de contestación por parte del Consejo Asesor Institucional de AEDAF¹³ y una inusitada relevancia periodística -con noticias que, en muchos casos, han tergiversado incluso los términos en que se pronuncia la sentencia-.

En este caso -a diferencia de cuanto ha sucedido con el entuerto del Impuesto sobre plusvalía municipal-, la reacción administrativa-parlamentaria no se ha hecho esperar.

Ya mostró sus intenciones, con premura, el director general de la AEAT, en su comparecencia, el 5 de noviembre de 2020, en la Comisión de Presupuestos del Congreso de los Diputados¹⁴.

11 Resulta sorprendente que, apenas unas semanas después de que el Tribunal Supremo dictase la citada sentencia, de 1 de octubre de 2020, la propia Sección primera de la Sala de lo contencioso-administrativo considere necesario admitir a trámite un Recurso de Casación nº 2672/2020, mediante Auto de 19 de noviembre de 2020 (Roj: ATS 10790/2020 - ECLI: ES:TS:2020:10790A) para conocer si “resulta conveniente un nuevo pronunciamiento que permita delimitar estos criterios jurisprudenciales (a que acabamos de hacer referencia), en el contexto de los principios básicos en esta materia, con el fin de reafirmar, completar, ampliar o matizar la doctrina existente”.

Aunque el pronunciamiento que definitivamente adopte el Tribunal Supremo parece que no resulta aherrojado por el contenido del auto de admisión a trámite -a tenor de cuanto sucede, en ocasiones, en las Sentencias que resuelven los recursos de casación-, no podemos desconocer que se está planteando -o, mejor, incitando a replantear- una decisión adoptada por la Sección 2ª de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, el 1 de octubre de 2020, que fue emitida sin fisuras ni opiniones discordantes; esto es, sin voto particular alguno.

De hecho, el Auto, de 19 de noviembre de 2020, quiere determinar si, “para la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, únicamente pueden ser objeto de autorización judicial de entrada en el domicilio las solicitudes de la Administración tributaria relativas a procedimientos de inspección, en los que el obligado tributario se encuentre ya incurso”. Si la doctrina del propio Tribunal Supremo, dictada en el Auto de 3 de marzo de 2017, Rec. nº 40/2017 -reiterada en el Auto de 14 de enero de 2021, Rec. nº 4393/2020-, exige, para la admisión del recurso de casación, que “la separación de la jurisprudencia ha de ser voluntaria, intencionada y hecha a propósito, porque el juez de la instancia considere equivocada la misma, de manera que no basta una mera inaplicación de la jurisprudencia por el órgano de instancia”, imaginamos que otro tanto deberá exigirse para que el propio Tribunal Supremo haga “borrón y cuenta nueva” de cuanto la misma Sección ha dejado sentado, por unanimidad.

12 https://www.inspectoresdehacienda.org/doc/20201013_D_Comentarios%20a%20la%20c3%baltima%20sentencia%20del%20TS.pdf

13 <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/48977/el-consejo-asesor-institucional-de-aedaf-sobre-las-reacciones-ante-la-sentencia-del-1-de-octubre-de-2020-de-la-seccion-segunda-de-la-sala-tercera-del->

14 Puede verse el contenido de la comparecencia en https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/DS/CO/DSCD-14-CO-204.PDF, págs. 58 y ss. Afirmó, sin mucha precisión, que: “Me mencionaban el problema de las entradas en domicilio y de pronunciamientos del Tribunal Supremo. Hay aspectos en los que se produce un choque de derechos (sic) que son complicados de resolver. El domicilio constitucionalmente protegido de las personas físicas, pero también de las personas jurídicas, tiene una protección que hay que conciliar con el hecho de que un investigador con autorización judicial pueda acceder a esos locales sin previo aviso, porque el acceso con previo aviso no parece que sea muy efectivo cuando existe la posibilidad de destrucción de

Y, al igual que ha ocurrido en otras ocasiones, con la intención -nada velada- de salir al paso y dar una larga cambiada a esta doctrina judicial, se ha aprovechado la tramitación del Proyecto de Ley 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, para introducir¹⁵ sendas enmiendas parlamentarias -la nº 196 y 202- (en adelante, el Proyecto de Ley)¹⁶. En ellas, se persigue modificar, en esta materia, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (en adelante, LGT) y la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA). Cuánta razón tenía Ramallo Massanet, cuando afirmaba que “las reformas de la LGT (...) han respondido a exigencias que poco tenían que ver con la doctrina; más bien se deben a urgencias administrativas para dar eficacia a los tributos del sistema con una visión en parte alejada de los requisitos constitucionales y doctrinales al respecto”¹⁷.

La miopía del legislador es lacerante. Como tendremos ocasión de analizar, en vez de arremangarse y ofrecer la necesaria regulación legal del contenido material y garantías procesales de este derecho fundamental ante las actuaciones administrativas -en general-, como también -y tan bien- ha sido criticado por el Tribunal Supremo, sin embargo, introduce, novedosamente, casi al final de la tramitación de una ley omnibus, una única previsión dirigida, no a proteger el derecho fundamental y otorgar seguridad jurídica a los poderes públicos y ciudadanos, sino a reforzar la potestad de entrada domiciliaria en pro del ínclito principio de eficacia -que, no lo olvidemos, aun con bautismo constitucional en el art. 103.1 CE (junto con el deber administrativo de servir con objetividad los intereses generales y someterse

pruebas. El Supremo lo que ha hecho es poner el problema encima de la mesa (sic). Decir: vean ustedes la normativa y vean cuál es la solución que puede ser más oportuna, porque con lo que hay ahora es endeble (sic). Bueno, pues es una tarea que tenemos por delante y enseguida, probablemente, la tengan ustedes también. Porque lo que no veo bien es utilizar sistemáticamente la vía penal, porque se puede ir a un juez de lo Contencioso en un tema, pero la vía penal debe ser el último recurso. Yo no creo que por judicializar (sic) más asuntos se esté haciendo mejor el trabajo; a veces puede ser hasta contraproducente. No podemos trasladar al funcionario, en caso de duda, al juez (sic). La vía administrativa es la vía ordinaria y la vía penal tiene que ser una vía excepcional. A mí no me preocupa que el número de expedientes judicializados sea mayor o sea menor. A los jueces tiene que ir lo que tiene que ir, no más o menos en función de las comparativas. Para mí este es un tema absolutamente crítico”.

- 15 La introducción de enmiendas de este calado, por los grupos parlamentarios, durante la tramitación parlamentaria de la Ley, que, en la práctica, modificar preceptos, dándoles nuevo contenido, cuando no se establecía así inicialmente en el anteproyecto de ley ni en el proyecto inicial, choca con la exigencia prevista en el artículo 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que exige la participación de los ciudadanos en el procedimiento de elaboración de normas con rango de ley y reglamentos. Y permite sortear también el pronunciamiento de los órganos consultivos, como el CGPJ y el Consejo de Estado, entre otros.
- 16 Proyecto de Ley 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. BOCG, XIV Legislatura Serie A: Proyecto de Ley 15 de enero de 2021 Núm. 33-2. Al haberse introducido dichas modificaciones, durante la tramitación parlamentaria, mediante sendas Enmiendas, el Consejo de Estado no tuvo oportunidad de pronunciarse sobre ellas. Cfr. Dictamen del Consejo de Estado de 15 de julio de 2020 sobre el Anteproyecto de Ley, n.º expediente 279/2020 (<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2020-279>)
- 17 Vid., RAMALLO MASSANET, J., “1974/1978: la evolución doctrinal del Derecho financiero en España”, *REDF*, nº 100, 1998, pág. 730. También, de manera destacada, GARCÍA AÑOVEROS, J., “Una nueva ley general tributaria. Problemas constitucionales”, en la obra colectiva *Garantías constitucionales del contribuyente*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, págs. 16-17: “ahora la Administración piensa en lo suyo, en el déficit, en las cuentas, en lo que se escapa. No piensa en los derechos de los ciudadanos, funcionalmente, más que para comprimirlos, o incluso bordearlos. Como, repito, con la patada en la puerta, o aquella pretensión de entrada en el domicilio para embargar sin el previo mandamiento judicial”.

plenamente a la ley y al derecho), no puede ser sacralizado como derecho fundamental del ente público¹⁸. La finalidad de la reforma es clara: que los juzgados de lo contencioso-administrativo puedan autorizar entradas domiciliarias no sólo durante, sino antes, incluso, del inicio de un procedimiento de inspección tributaria. Se dejan ver, de nuevo, “las siempre innatas tendencias de todo aparato administrativo a configurarse, para sí mismo, un ordenamiento sectorial, privativo y exclusivo, alejado e incontaminado del que con carácter general rige a los restantes ámbitos”, como criticó Martín Queralt¹⁹.

La lectura de los preceptos que se quieren modificar nos sugiere varias reflexiones. Unas, especialmente dirigidas a elucidar si esa regulación puede vulnerar la garantía de reserva de ley orgánica que la Constitución exige, en su art. 81, para el desarrollo de derechos fundamentales. Otras, para dilucidar si resulta admisible introducir, en la LJCA, una modificación de la competencia judicial para autorizar entradas domiciliarias antes del inicio formal de la tramitación de un procedimiento inspector, sin modificar, a su vez, la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial -LOPJ-, cuando ésta, según establece el artículo 122 de la Carta Magna, es la que debe regular la constitución, funcionamiento y gobierno de los juzgados y tribunales. Y, en fin, dilucidar, también, si la pretendida regulación respeta el principio constitucional de seguridad jurídica, que también debe ser observado por el legislador, con más intensidad, si cabe, dado que incide en un derecho fundamental.

18 Como recalcó, proverbialmente, la STS de 28 de mayo de 2020, Rec. núm. 5751/2017, ese “servicio con objetividad a los intereses generales (art. 103 CE) -(que) no se agota en la recaudación fiscal, tal como parece sugerirse, sino que deben atender a la evidencia de que el primer interés general para la Administración pública es el de que la ley se cumpla y con ello los derechos de los ciudadanos”(ECLI:ES:TS:2020:1421).

19 MARTÍN QUERALT, J., *La primacía del derecho en las relaciones entre la Hacienda Pública y los contribuyentes*, discurso leído en la solemne apertura del Curso 1995-1996. Universidad de Valencia, servei de publicacions, Valencia, 1995, pág. 11.

B. UN MAL PRESAGIO: LA ABORTADA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, POR LA LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO, EN MATERIA DE ENTRADA DOMICILIARIA POR LA AEAT.

No está de más advertir que ya existe un antecedente de intento de modificación de la LGT precisamente en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT, que no fructificó. La modificación normativa fue abandonada, durante la tramitación parlamentaria, en atención a que se podía estar pisando terreno reservado a la ley orgánica.

En efecto, esta duda se planteó en la pretendida reforma del artículo 141 de la entonces vigente Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, por la Ley 25/1995, de 20 de julio, también en relación con la entrada en el domicilio de los contribuyentes por la Inspección de los tributos²⁰.

El artículo 141 del citado texto legal, en su redacción originaria, establecía:

“Uno. Los Inspectores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen para ejercer las funciones prevenidas en el artículo ciento nueve de esta Ley.

Dos. Cuando el dueño o morador de la finca o edificio, o la persona bajo cuya custodia se hallare el mismo, se opusieren a la entrada de los Inspectores, no podrán llevar a cabo éstos su reconocimiento sin la previa autorización escrita del Delegado o Subdelegado de Hacienda; cuando se refiera al domicilio particular de cualquier español o extranjero, será preciso la obtención del oportuno mandamiento judicial”.

Al inicio de la tramitación parlamentaria de la reforma de la LGT, se quería introducir un apartado tercero, en su art. 141, para lograr una mayor eficacia en la lucha contra el fraude fiscal, conscientes de que, en el domicilio, podían hallarse pruebas que, de lo contrario, podían ser destruidas. Así se afirmaba en la propia exposición de motivos: *“La regulación de determinadas actuaciones a realizar por la Inspección de los Tributos completa el marco de la presente reforma con modificaciones en los artículos 141 y 142, al objeto de dotar de mayor operatividad a ciertas actuaciones tendentes a evitar la desaparición de los medios de prueba de la realización del hecho imponible o el desarrollo normal del procedimiento”*. El texto que se quería introducir en el apartado tercero del art. 141 LGT decía así:

“3. Si el obligado tributario no cumpliera las resoluciones o requerimientos que se dictaren en el curso de las actuaciones, la Inspección podrá proceder, previo apercibimiento, a la ejecución subsidiaria de los mismos, mediante acuerdo del órgano competente. En su caso, previa obtención de autorización escrita de las personas a que se refiere el apartado anterior o mandamiento judicial cuando se trate del domicilio del afectado, procederá el registro de locales para la búsqueda y reconocimiento de la documentación, registros contables y demás elementos

20 Vid. la nota del Consejo de Redacción de la *Revista Tribuna Fiscal*, nº 60, 1995, pág. 19. Vid. ALONSO GONZÁLEZ, J. M., y otros autores, *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*. Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 390, y ARIAS VELASCO, J., “Facultades de la Inspección de Hacienda en relación con la entrada en locales, examen documental y adopción de medidas cautelares”, *Informe 12/95 de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, marzo, 1995.

de prueba pertinentes, con el auxilio, si fuere preciso, de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad regulados en la normativa vigente”.

En una redacción un tanto confusa, se pretendía establecer legalmente, de manera expresa, la potestad para llevar a cabo la ejecución subsidiaria de “resoluciones o requerimientos” dictados durante las actuaciones inspectoras mediante la entrada y registro de un domicilio para buscar y “reconocer” documentos, contabilidad y otros elementos probatorios, contando con autorización judicial.

Como veremos, la novedad que se pretendía introducir en ese apartado resultaba mucho menos incisiva en el derecho fundamental de lo que, ahora, se quiere llevar a cabo en el proyecto de ley que se halla en tramitación parlamentaria. Y, aun así, la reforma se apartó, al desaparecer esa modificación en el dictamen de la Comisión para su defensa ante el Pleno²¹, y ya no volvió a ser reintroducida ni en la aprobación por el Pleno²², ni tampoco, obviamente, en la aprobación definitiva por el Congreso²³.

La razón de que se abandonase, abruptamente, la modificación del citado apartado tercero del art. 141 LGT se reflejó en el acuerdo de la Mesa del Congreso de los Diputados²⁴: para estudiar el posible carácter orgánico del precepto.

En efecto, en ese acuerdo de la Mesa del Congreso de los Diputados, se encomendaba: “a la ponencia que se constituya en el seno de dicha Comisión para informar el Proyecto de Ley que eleve a la Mesa de la Cámara criterio razonado sobre el posible carácter orgánico de la modificación del artículo 141.2 de la Ley General Tributaria, así como, en su caso, sobre la necesidad de desglosarlo del mismo”, “dado que esas modificaciones podían afectar de algún modo al derecho a la inviolabilidad del domicilio”. La solución -salomónica, por lo demás- fue abandonar las garantías del contribuyente a su suerte y dejar su modificación para mejores momentos y ‘más cualificadas mayorías políticas’.

Sirva como detalle ‘anecdótico’ -si así se le puede considerar-, que el texto original del citado art. 141 de la LGT 230/1963 siguió vigente, hasta que entró en vigor la LGT 58/2003, aunque al legislador se le olvidase sanear la referencia a su modificación en esa reforma de 1995. De hecho, sorprendentemente, en la exposición de motivos de la reforma de la LGT en 1995 -párrafo antepenúltimo-, continuaba aludiéndose a que: “la regulación de determinadas actuaciones a desarrollar por la inspección de los tributos completa la presente reforma con modificaciones en los arts. 141 y 142, al objeto de dotar de mayor operatividad a ciertas actuaciones tendentes a evitar la desaparición de los medios de prueba de la realización del hecho imponible o el desarrollo normal del procedimiento”.

21 BOCG de 17 de mayo de 1995. https://www.congreso.es/public_oficiales/L5/CONG/BOCG/A/A_092-10.PDF

22 BOCG 22 de mayo de 1995.

23 BOCG, 14 de julio de 1995. https://www.congreso.es/public_oficiales/L5/CONG/BOCG/A/A_092-13.PDF

24 Boletín Oficial de las Cortes Generales de 5 de diciembre de 1994. https://www.congreso.es/public_oficiales/L5/CONG/BOCG/A/A_092-01.PDF . Puede verse también el texto de la Ponencia en https://www.congreso.es/public_oficiales/L5/CONG/BOCG/A/A_092-09.PDF

Ya, por aquel entonces, García Añoveros²⁵ se mostraba sorprendido de que no se hubiera suscitado un debate sobre la condición “orgánica” u “ordinaria” de “cuestiones relacionadas con la aplicación de algunos artículos de la LGT, singularmente el art. 111 y el 141, entre otros”. Pues consideraba que “la LGT no tiene que ser una ley limitativa de derechos. Después de la Constitución, también debe ser una Ley de desarrollo de derechos”²⁶.

En este sentido, en el alborear de la Constitución, algunos autores vieron²⁷, en las leyes orgánicas, el asidero óptimo para dotar de estabilidad a la materia tributaria, al exigir esas mayorías cualificadas en su tramitación parlamentaria. Sin embargo, apuntalando la distinción ley orgánica-ley ordinaria en un criterio de competencia -y no de jerarquía-²⁸, Sainz de Bujanda descartó la consideración de toda la LGT como ley orgánica en su conjunto, pudiendo plantearse, en todo caso, esa consideración puntual a algunos de sus preceptos²⁹.

También hubiera podido adoptarse la solución de aprobar una ley parcialmente orgánica, de modo que, en ese mismo texto, se recogieran preceptos que sigan la tramitación ordinaria³⁰.

25 GARCÍA AÑOVEROS, J., “Comentario al artículo 1 de la LGT”, en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma: Libro homenaje al profesor Sainz de Bujanda*, I, IEF, Madrid, 1991, pág. 31 y ss.

26 GARCÍA AÑOVEROS, J., “Una nueva ley general tributaria. Problemas constitucionales”, *op. Cit.*, pág. 120. También, PALAO TABOADA, C., “Temas para un debate sobre la regulación de los ‘procedimientos de gestión, recaudación e inspección’ en la nueva LGT”, *Crónica Tributaria*, nº 3, 1992, pág. 100, afirmó que la LGT “debe aspirar a tutelar de manera suficiente sus derechos, desarrollando en todas sus potencialidades los derechos y libertades garantizados por la Constitución, sin cicatería ni mezquindad. Debe pues ser un texto ‘garantista’, siempre que no se dé a esta expresión el sentido peyorativo de tutela de los derechos individuales hasta extremos irrazonables. Por el contrario, la meta a que debe aspirar es un justo equilibrio entre esos derechos y el interés colectivo representado por la Hacienda Pública y protegido también por la Constitución”. Vid., destacadamente, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Potestades de la Administración y derechos del contribuyente”, *Crónica Tributaria*, nº 69, 1994, pág. 19 y ss.

27 Así, LASARTE ÁLVAREZ, J., “El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución Española de 1978”, *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 131, reclamaba la regulación de las normas tributarias mediante Leyes orgánicas con las miras puestas en la exigencia de mayoría absoluta del Congreso para su aprobación. De las Leyes orgánicas ensalzaba su “función organizadora”, fortalecedora de la estructura de la pirámide kelseniana, amén de jugar como factor de estabilidad normativa. En la misma obra colectiva, PÉREZ ROYO, F., “Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional”, pág. 23, se lamentaba de que el artículo 81 CE estableciera un elenco taxativo de las posibles Leyes orgánicas, puesto que suponía vedar la posibilidad de dotar de mayor ‘fijeza’ a la materia tributaria. Por su parte, ARSUAGA NAVASQUÉS, J. J., “La Ley General Tributaria en la Constitución”, *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 356, revalorizaba el papel trascendental a jugar en el ámbito tributario por las Leyes orgánicas, pues “cualquier norma sobre este particular habrá de revestir el rango de ley orgánica”, y, por ello, entendía modificado el artículo 141.2 LGT por contradicción con el art. 18.2 CE, al permitir la entrada en fincas o edificios, oponiéndose el dueño o morador, aun con autorización del Delegado de Hacienda. En la misma obra colectiva, MIR DE LA FUENTE, T., “Incidencia de la Constitución de 1978 en el sistema de recursos administrativos”, pág. 580, consideró que el art. 31 CE era susceptible de protección jurisdiccional en los términos de la Ley 62/1978, de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona.

28 Vid. ESCRIBANO, F., “El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 1996, pág. 9. Se adhirieron al criterio de competencia en el deslinde Ley orgánica-Ley ordinaria LOZANO SERRANO, C., “Las fuentes del derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero”, *Revista Administración Pública*, nº 99, 1982, pág. 132, así como SIMÓN ACOSTA, E., “La legge tributaria”, en AA.VV, *Trattato di Diritto tributario*. Cedam, Padova, 1994, pág. 523, y SANTAMARÍA PASTOR, J. A., “Las leyes orgánicas: Notas en torno a su naturaleza y procedimiento de elaboración”, *Revista de Derecho Político de la UNED*, nº 4, 1979, pág. 39 y ss.

29 SAINZ DE BUJANDA, F., “Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 62, 1992, pág. 160 y ss, consideraba “preferible que sean la conciencia social y política, la labor jurisprudencial y la obra científica, realizada por los estudiosos, los factores encargados de generar un clima dentro del cual todos los destinatarios de las normas jurídicas respeten y concedan una cierta primacía a estas leyes vertebradoras del sistema, sin necesidad de atribuirles la calidad de leyes orgánicas”

30 Las SSTC nº 137/1986, 6 de noviembre (ECLI:ES:TC:1986:137) y 26/1987, 27 de febrero (ECLI:ES:TC:1987:26), atendiendo al art. 27 Constitución -y reiterando la doctrina de la STC de 13 de febrero de 1981-, admiten la

Sin embargo, Cubero Truyo³¹ considera preferible no mezclar, en un solo cuerpo normativo, preceptos con el carácter de orgánicos con otros que han seguido una tramitación ordinaria, tanto por la excepcionalidad de esta posibilidad, como por los severos requisitos que exige -que existan lazos de complementariedad, entendida en términos de desarrollo- entre el ámbito orgánico y el ordinario; es decir, que el ámbito ordinario incluido en una ley orgánica suponga un desarrollo, un complemento necesario de ese núcleo orgánico para su mejor inteligencia.

Con estos mimbres como referentes, y partiendo de la condición de ley ordinaria de la LGT y del proyecto de ley que se está tramitando, la solución pasa por aclarar el juego de los artículos 53 y 81 de la Carta Magna -especialmente, el alcance de la expresión 'desarrollo directo' del derecho fundamental *versus* regulación del ejercicio del derecho, respetando el contenido esencial-, para atender, acto seguido, a la concreta previsión normativa que pretenda introducirse, en cada momento, para decantarse por la condición orgánica u ordinaria de la regulación.

En todo caso, de la descrita reforma fallida del artículo 141 de la LGT, en 1995, puede extraerse una conclusión bien clara: parece que la previsión del art. 81 de la Carta Magna -exigencia de ley orgánica-, como garantía añadida ante irresponsables intentos de modificaciones legislativas fruto de los vaivenes políticos, habría venido convirtiéndose, al menos en este caso, en el escollo insalvable para una adecuada protección de ese derecho fundamental -del que también debe poder disfrutar el obligado a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas-, aportando garantías suficientes tanto al individuo y a su libertad, como a los poderes públicos y a sus funciones. Sin embargo, parece que, actualmente, no se está hilando tan fino, y la apresurada y "reactiva" reforma normativa en ciernes corre el riesgo de incumplir con esas exigencias constitucionales, con tal de arrumbar con la doctrina fijada por el Tribunal Supremo, antes que tratar de coadyuvar a que la implantación y el disfrute de los derechos fundamentales sea real y efectiva (como ha exigido el TC)

existencia de Leyes orgánicas parciales y la posibilidad de que la delimitación de los preceptos de naturaleza orgánica y de naturaleza ordinaria se haga en una disposición final de la Ley orgánica, que tendrá naturaleza de orgánica.

Asimismo, según la STC de 6 de noviembre de 1986, puede otorgarse virtualidad al principio de colaboración entre Ley orgánica y ordinaria, de modo que la Ley orgánica llame a la ordinaria "a integrar en algunos extremos sus disposiciones 'de desarrollo' (aunque...), el problema es más bien el de cuál sea el carácter de tal remisión y el de la sujeción que la misma entraña sobre el legislador ordinario, pues habría de reputarse ilegítimo todo reenvío en blanco o con condiciones tan laxas que defrauden la reserva constitucional en favor de la ley orgánica". Esta colaboración normativa fue seguida, por ejemplo, en la regulación del contrabando. Así está previsto, por ejemplo, en el Anteproyecto de Ley de Enjuiciamiento Criminal aprobado en Consejo de Ministros, de 24 de noviembre de 2020, en la Disposición Final 7ª, en cuyos arts. 405 a 422 -con rango orgánico- se regula la entrada y registro domiciliario. <https://www.mjusticia.gob.es/es/AreaTematica/ActividadLegislativa/Documents/210126%20ANTEPROYECTO%20LECRIM%202020%20INFORMACION%20PUBLICA%20%281%29.pdf>

31 Vid. CUBERO TRUYO, A. M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 84-85, para quien, además, la exigencia, en el artículo 81.2 CE, de una votación final sobre el conjunto del proyecto, es un argumento añadido para descartar una combinación, sin más, entre materias orgánicas y ordinarias. En el caso de la LGT, sería además una cuestión de incompatibilidad, al no existir "la relación necesaria de encadenamiento lógico tomando como vértice a las materias que podrían ocasionar el carácter orgánico". Es más, según este autor, teniendo en cuenta que la mayoría de los preceptos serían materialmente ordinarios, no tendría justificación su ubicación en una Ley orgánica, "ni siquiera por la vía indirecta que admite el Tribunal Constitucional, porque no constituyen un desarrollo sucesivo del desarrollo primario de los derechos fundamentales, condición sine qua non para la vecindad".

Si "desarrollo" de un derecho fundamental se llegar a identificar con cualquier actuación normativa que afecte o incida en alguno de los aspectos del derecho, ello abonaría, por ejemplo, a la opción mantenida por NAVAS VÁZQUEZ, R., "Algunos problemas de la codificación financiera en la actualidad", *REDF*, nº 76, 1992, págs. 647-648, cuando consideraba que "conferir a la LGT la naturaleza de Ley orgánica no es una cuestión de conveniencia u oportunidad, sino una exigencia constitucional al menos en los aspectos en que dicha ley afecte a los derechos fundamentales..."

C. EL DESARROLLO LEGISLATIVO DEL DERECHO FUNDAMENTAL A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO Y LA NECESIDAD DE LEY ORGÁNICA.

En la configuración de un sistema democrático, el establecimiento de una reserva de ley para la regulación de determinadas materias exige una implicación por el Parlamento en la tarea que le es propia: legislar -así lo puso de relieve la STC 58/1982, de 27 de julio³²-. Incluso, en ocasiones, esa actividad legislativa le está atribuida y reservada expresamente por la misma Constitución, al modo de un deber o una función constitucionalmente atribuida. Así sucede en los artículos 53 y 81 de nuestra Carta Magna.

Esta exigencia constitucional de regulación legal supone, no sólo abandonar una visión patológica de su intervención, sino entender esa participación legislativa en la configuración de los derechos fundamentales como conformadora y actualizadora, coherente con su concepción como derechos subjetivos o *status libertatis*, y también como instituciones objetivas que implican mandatos al legislador³³.

En efecto, al legislador se le exige, no sólo que evite injerencias que no resulten constitucionalmente justificadas, sino también que adopte una posición activa, y recoja las condiciones de ejercicio y efectividad del derecho en esa ponderación con otros derechos o bienes constitucionales.

Si tratamos de trasladar esta concepción del papel del legislativo al ámbito tributario³⁴, ello exige que “el Parlamento debe comprometerse no sólo con los tributos que establece, sino con

32 ECLI:ES:TC:1982:58.

33 El ATC 382/1996, de 18 de diciembre, f.j. 3, ha destacado: “Como consecuencia de este “doble carácter” de los derechos fundamentales (STC 25/1981, fundamento jurídico 5), pende sobre los poderes públicos una vinculación también dual: en su tradicional dimensión subjetiva, les impone la obligación negativa de no lesionar la esfera de libertad por ellos citada; en su vertiente jurídico-objetiva, reclama genéricamente de ellos que, en el ámbito de sus respectivas funciones, coadyuven a fin de que la implantación y disfrute de los derechos fundamentales sean reales y efectivos, sea cual fuere el sector del ordenamiento en el que los mismos resulten concernidos (SSTC 53/1985, fundamento jurídico 4, y 129/1989, fundamento jurídico 3). Tal es, ciertamente, la comprensión de los derechos fundamentales que se infiere de un texto constitucional que, tras proclamar el Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 C.E.), y, por ende, comprometer a los poderes públicos en la promoción de la libertad y la igualdad el individuo (art. 9.2 C.E.), eleva el libre desarrollo de la personalidad y el respeto a los derechos de los demás a la condición de fundamento del orden político y de la paz social (art. 10.1 C.E.)” (ECLI:ES:TC:1996:382A).

Asimismo, la STC 53/1985, de 11 de abril, f.j. 4, recalcó que: “de la obligación del sometimiento de todos los poderes a la Constitución no solamente se deduce la obligación negativa del Estado de no lesionar la esfera individual o institucional protegida por los derechos fundamentales, sino también la obligación positiva de contribuir a la efectividad de tales derechos, y de los valores que representan, aún cuando no exista una pretensión subjetiva por parte del ciudadano» (ECLI:ES:TC:1985:53).

En la doctrina, puede verse HÄBERLE, P., *Die Wesensgehaltgarantie des artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz*. Müller, Heidelberg, 1962 y la tercera edición de 1983. Traducción al castellano en *La libertad fundamental en el Estado constitucional*. Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial, 1997. Vid., también, BAÑO LEÓN, J. M., “La distinción entre derecho fundamental y garantía institucional en la Constitución española”, *REDC*, nº 24, págs. 155-179.

34 Con esta orientación, GARCÍA AÑOVEROS, J., “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *op. cit.*, pág. 229, reclamaba un estudio que partiera del examen de los derechos constitucionales, uno por uno, y analizase las consecuencias, una por una, para las distintas fases de aplicación de los tributos, desde la información y respuesta de las consultas hasta la recaudación ejecutiva, derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio, a una tutela judicial efectiva, a no declarar contra sí mismo,...., y así sucesivamente. Vid., también, AGUALLO AVILÉS, A., “Interés fiscal y Estatuto del contribuyente”, *REDF*, nº 80, 1993, pág. 571 y

la forma en que se aplican y la manera en que se protegen los derechos de los particulares al hacerlo”, como destacó Palao Taboada³⁵.

Según la Carta Magna, la intervención del legislador en la regulación de los derechos fundamentales puede asumir varias orientaciones, y debe observar una serie de garantías³⁶.

En el artículo 53 CE, se prevé que sea una ley -sin apelativos- la que regule “el ejercicio” del derecho fundamental, que deberá respetar su “contenido esencial”³⁷.

En el artículo 81 CE, la reserva es de ley “orgánica”, pero cuando se pretenda su “desarrollo”³⁸.

En otras ocasiones, el propio precepto constitucional exige expresamente la intervención legal -v.gr. el art. 18.4, art. 23.2, art. 24 o art. 105.b de la CE-, haciendo de ellos unos “derechos de configuración legal”³⁹.

En el caso que nos ocupa, el artículo 18.2 CE afirma, con rotundidad, que «*el domicilio es inviolable*». Y especifica que «*Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito*».

En dicho precepto constitucional no hay, pues, remisión expresa a la intervención legislativa, y, por el contrario, sí se requiere la autorización del juez, junto con la posibilidad de que el propio titular consienta la intromisión en el domicilio.

ss., y NAVAS VÁZQUEZ, R., “Algunos problemas de la codificación financiera en la actualidad”, *op. cit.*, pág. 619 y ss.

35 PALAO TABOADA, C., “La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 69, 1994, pág. 55.

36 En este sentido, la STC 31/2018, de 10 de abril, f.j. 7, puso de relieve que: “En cuanto al sentido y alcance de la reserva de ley ordinaria del artículo 53.1 CE, hemos precisado en nuestra STC 112/2006, de 5 de abril, FJ 3, que “sobre este principio ha tenido ocasión el Tribunal Constitucional de pronunciarse con cierta frecuencia, desde que en la STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 4, dejara sentado que el mismo ‘entraña una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho’, siendo su significado último ‘el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes’, suponiendo que toda injerencia estatal en el ámbito de los derechos fundamentales y las libertades públicas, que limite y condicione su ejercicio, precisa una habilitación legal [por todas, SSTC 49/1999, de 5 de abril; FJ 4 y 184/2003, de 23 de octubre FJ 6 a)], y desempeñando una doble función: de una parte, asegurar ‘que los derechos que la Constitución atribuye a los ciudadanos no se vean afectados por ninguna injerencia estatal no autorizada por sus representantes’; y, de otra, ‘en un Ordenamiento jurídico como el nuestro en el que los Jueces y Magistrados se hallan sometidos únicamente al imperio de la Ley ... garantizar las exigencias de seguridad jurídica en el ámbito de los derechos fundamentales y las libertades públicas’”. (ECLI:ES:TC:2018:31).

37 El artículo 53 CE establece que: “1. Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161,1,a”.

38 El artículo 81.1 CE, cuando define qué hay que entender por ley orgánica, afirma: “1. Son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas en la Constitución”.

39 Con ello, según la STC 25/1990, de 19 de febrero, se está refiriendo a que “la delimitación de su contenido y perfiles concretos queda encomendada a la ley”. (ECLI:ES:TC:1990:25). Incluso, en ocasiones, esa exigencia de regulación legal se conforma como un auténtico mandato al legislador (v.gr. el art. 18.4 CE, en relación con la información y la intimidad: “la ley limitará su uso...”), trazándole los bienes jurídicos que deben resultar atendidos en esa regulación legal.

No está de más detenernos en señalar que este derecho resulta también protegido en el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH); en el artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos; y en el artículo 7 de la Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea, de 7 de diciembre de 2000, incorporada al Tratado que establece una Constitución europea.

Cada uno de estos preceptos tiene una redacción distinta, lo que comporta, de suyo, una interpretación, con matices propios, por los órganos judiciales encargados de su protección: el Tribunal Europeo de Derechos Humanos -en adelante, TEDH- y el TJUE -en adelante, TJUE-. De conformidad con el art. 10.2 CE, sus pronunciamientos deben servir de canon interpretativo para nuestros tribunales internos (por todas, SSTC 61/2013, de 14 de marzo, y 188/2013, de 4 de noviembre de 2013), o como “valor orientador para la comprensión de los derechos fundamentales, según la STC 50/1995, de 23 de febrero”⁴⁰.

En nuestro caso, al no contar con una regulación legal sobre el contenido, procedimiento, requisitos y garantías, sustantivos y procesales, de este derecho fundamental, deberemos acudir a “los criterios expresados reiteradamente por el Tribunal Constitucional, por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y por este mismo Tribunal Supremo, que han creado un cuerpo de doctrina tanto sobre el alcance de las potestades del juez para autorizar la entrada solicitada por la Administración, como sobre las exigencias que dicha petición debe cumplir para que pueda considerarse constitucionalmente legítima la limitación de tan relevante derecho fundamental”, como resaltó la sentencia del Tribunal Supremo, de 10 de octubre de 2019, Rec. nº 2818/2017.

Siendo ello cierto, y aludiéndose en las resoluciones judiciales, cada vez más, a los pronunciamientos del TEDH e, incluso, del TJUE -por ejemplo, en materia de IVA⁴¹-, sin embargo, se aprecia que, en ocasiones, la cita de esa jurisprudencia “comunitaria” se deja para

40 Vid., destacadamente, JIMENA QUESADA, L., “La Carta de los Derechos Fundamentales de la UE: rango legal y contenidos sustantivos”, *El Tratado de Lisboa (II), Cuadernos Europeos de Deusto*, nº 40, 2009, pág. 63 y ss. Y de este mismo autor “La internacionalización de la Carta Magna española de 1978: signo de madurez constitucional”, *UNED. Revista de Derecho Político*, nº 101, 2018, pág. 819 y ss. Vid., asimismo, BORRERO MORO, *Claves en el sistema europeo de protección del contenido de los derechos fundamentales ordenadores de los procedimientos tributarios*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*. Aranzadi, Cizur Menor, 2002. DÍAZ RAVN, N., *La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria*. Aranzadi, Cizur Menor, 2016. SOLER ROCH, M. T., “Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos”, en la obra colectiva *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*. Civitas, Madrid, 2015, pág. 23 y ss. GARCÍA BERRO, F., “La protección de los derechos fundamentales por el TJUE en el ámbito tributario interno”, en la obra colectiva *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*. Civitas, Madrid, 2015, pág. 53 y ss.

Analizando, específicamente, la entrada en el domicilio y los pronunciamientos del TEDH, vid. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los Tributos*. La Ley, Madrid, 2007, pág. 94 y ss., así como BUENO GALLARDO, E., “El domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas y el artículo 142.2 LGT: su compatibilidad con el artículo 8 CEDH”, en la obra colectiva *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*. Civitas, Madrid, 2015, pág. 115 y ss.

41 Cfr. STJUE (Gran Sala) Akerberg Fransson, 26 de febrero de 2013, asunto C-617/10; en especial, párrafo 19, donde se puede leer: “En efecto, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en esencia, los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el Derecho de la Unión, pero no fuera de ellas. El Tribunal de Justicia ya ha indicado que, por este motivo, no puede apreciar a la luz de la Carta una normativa nacional que no se inscriba en el marco del Derecho de la Unión”. Puede consultarse en <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=134202&doclang=es>

las afirmaciones o cuestiones genéricas, sin atender a la misma para orientar las soluciones a problemas concretos -por ejemplo, entradas en despachos profesionales, o inicio de inspecciones sin previo aviso con entrada domiciliaria-.

El citado artículo 8 del CEDH no prevé la intervención judicial ante una intromisión en el ámbito domiciliario y, por el contrario -a diferencia de nuestro art. 18.2 CE-, para que se produzca una injerencia de alguna autoridad pública en el ejercicio de este derecho, exige, entre otros requisitos, su regulación en una ley, que debe ser accesible, previsible, suficiente, clara y compatible con el principio de preeminencia del derecho, de modo que el derecho interno ofrezca garantías adecuadas y suficientes contra el abuso y la arbitrariedad -por todas, la sentencias TEDH^{42 43 y 44}-. Eso sí, esta misma jurisprudencia del TEDH también admite que pueda cubrirse la falta de regulación normativa -legal o reglamentaria-, con la doctrina que fijen los tribunales de justicia internos⁴⁵.

Centrándonos en la previsión del art. 18.2 de nuestra Carta Magna, se ha criticado su excesiva parquedad⁴⁶, y su regulación extraordinariamente rígida⁴⁷, sin parangón en los tratados

42 <https://hudoc.echr.coe.int/spa#%22fulltext%22:%22Rotaru%20v.%20Rumania,%20de%204%20de%20mayo%20de%202000%22,%22documentcollectionid%22:%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22,%22itemid%22:%22001-162581%22>

En esta sentencia, el TEDH considera que la Ley rumana que permitía recopilar y archivar información relativa a la seguridad nacional no preveía suficientes garantías, al no definir la clase de información que podía grabarse, las personas a quien se podía dirigir esa grabación, las circunstancias en que podía adoptarse esa medida, el procedimiento para registrar esa información ni el tiempo de conservación. Por tanto, no sólo censura la calidad de la ley, sino que indicó, expresamente, qué ámbito material y procesal debía incluir la Ley que se dictase para cumplir con las exigencias derivadas del art. 8 CEDH. Vid., CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., “El derecho a la protección de la vida privada y familiar en el ámbito tributario”, en la obra colectiva *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*. Civitas, Madrid, 2015, pág. 99.

43 Puede consultarse en <https://hudoc.echr.coe.int/spa#%22fulltext%22:%22Heino%22,%22documentcollectionid%22:%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22,%22itemid%22:%22001-103394%22>

44 Precisamente, sobre el alcance de esta exigencia de regulación legal, se ha vuelto a pronunciar el TEDH, en la sentencia de 27 de septiembre de 2018, As. Brazzi contra Italia ante una entrada domiciliaria por motivos fiscales, con relevancia penal. El Tribunal considera que la legislación italiana no preveía un control judicial suficiente -ni ex ante, ni ex post-, de la actuación administrativa de entrada en el domicilio. Puede verse en <https://hudoc.echr.coe.int/spa#%22itemid%22:%22001-187122%22>

45 Vid. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los Tributos*. La Ley, Madrid, 2007, pág. 124 y ss., quien denuncia “las regulaciones constitucional y tributaria: su manifiesta insuficiencia en la materia” (págs. 103 y 225), y, considera que, en nuestro país, se cumple con esta exigencia de regulación suficiente del art. 8 del CEDH dado que se dispone de “un abundante elenco jurisprudencial que ha venido a perfilar los efectos y consecuencias derivadas de este tipo de actuaciones y los principios fundamentales a los que las mismas se someten”. Vid., asimismo, BUENO GALLARDO, E., “El domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas y el artículo 142.2 LGT: su compatibilidad con el artículo 8 CEDH”, *op. cit.*, pág. 153 y ss.. Así se han pronunciado, entre otras, las sentencias del TEDH Kruslin contra Francia, de 24 de abril de 1990; Huvig contra Francia, de 25 de marzo de 1998; Societé Colas Est y otros contra Francia, de 16 de abril de 2002 y, por ejemplo, también en la sentencia Wisse contra Francia, de 20 de diciembre de 2005.

46 Así, MARTÍN-RETORTILLO, L., *Materiales para una Constitución. Los trabajos de un profesor en la Comisión Constitucional del Senado*. Akal, Madrid, 1984, págs. 100-108. Vid. LÓPEZ RAMÓN, F., “Inviolabilidad del domicilio y autotutela administrativa en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Institución Fernando el Católico, Zaragoza, 1985, pág. 478, y en REALA, n° 225, 1985, pág. 41.

47 Vid. ROZAS VALDÉS, J. M., “La inviolabilidad del domicilio en la Constitución española y los poderes de la Comisión en materia de verificación”, *Noticias CEE*, n° 30, 1987, págs. 52 y 54. Por su parte, NIETO GARCÍA, A., “Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria”, RAP, n° 112, 1987, págs. 9 y 33, explica: “El artículo 18.2 está redactado en unos términos singularmente rígidos, que contrastan de forma notoria no sólo con los antecedentes históricos del Derecho español, sino con las modernas Constituciones de otros países. (...) Únicamente la Constitución Española de 1978, junto con la portuguesa de 1976, ha expresado este derecho

internacionales o en los textos constitucionales de nuestro entorno. Ejemplo preclaro de cuanto explicó Sainz de Bujanda: “no cabe desconocer que los principios y derechos fundamentales, tal como la Constitución los formula, pueden ofrecer en ocasiones perfiles borrosos, pueden mostrar además omisiones e incluso deficiencias estructurales, con las que difícilmente pueden ganar operatividad o lo que es peor, pueden aplicarse torcidamente”⁴⁸.

Esta disposición constitucional recalca, de manera contundente, que ese ámbito domiciliario tiene la consideración de “inviolable”, y, por tanto, se quiere resaltar que es un lugar que debe permanecer absolutamente reservado a cualquier intromisión ajena, no consentida por el titular del derecho que se protege.

La STC 22/1984, de 17 de febrero⁴⁹, f.j. 5, puso de relieve la existencia de dos reglas distintas en el enunciado constitucional: la primera, de carácter genérico o principal, y la segunda, que se supone la aplicación concreta de la primera. La regla primera “define la inviolabilidad del domicilio, que constituye un auténtico derecho fundamental de la persona, establecido, según hemos dicho, para garantizar el ámbito de privacidad de ésta, dentro del espacio limitado que la propia persona elige y que tiene que caracterizarse precisamente por quedar exento o inmune a las invasiones o agresiones exteriores, de otras personas o de la autoridad pública. (...) Interpretada en este sentido, la regla de inviolabilidad de domicilio es de contenido amplio e impone una serie de garantías y de facultades, en las que se comprenden las de vedar toda clase de invasiones incluidas las que puedan realizarse sin penetración directa por medio de aparatos mecánicos, electrónicos u otros análogos”.

La segunda regla pone de relieve que se trata de un derecho fundamental “relativo y limitado” -según la STC 199/1987, de 16 de diciembre, f.j. 9⁵⁰-, pues la protección que la Constitución dispensa a este espacio vital puede ceder en tres concretos supuestos: consentimiento del titular, resolución judicial o flagrante delito.

Esta previsión constitucional tiene un carácter rigurosamente «taxativo» - STC 160/1991, de 18 de julio⁵¹-, debiendo interpretarse «restrictivamente cualquier excepción a la regla general de la libertad» - STC 112/1988, de 8 de junio⁵²-; tanto más, añadimos nosotros, cuando se la quiere ponderar con un principio constitucional, como el de eficacia de la actuación administrativa -art. 103.1 CE-.

Las excepciones al libre disfrute del domicilio, así dispuestas por la Carta Magna, son pieza fundamental para la identificación del objeto del derecho (qué es la «inviolabilidad» domiciliaria)

de forma tan rigurosa e inflexible, tanto en lo que se refiere al contenido de la ‘violación’ como a las posibles excepciones de la inviolabilidad”. También, GARCÍA MACHO, R., “La inviolabilidad del domicilio”, *REDA*, n° 32, 1982, pág. 864. Sin embargo, BARCELONA LLOP, J., *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*. Universidad de Cantabria, Santander, 1995, pág. 476, afirma que “ni el art. 18.2 CE es tan rígido como se le supone, ni la STC 22/1984 debió de llegar a exigir en todo caso autorización judicial para la entrada domiciliaria en ejecución forzosa de un acto administrativo...”.

48 SAINZ DE BUJANDA, F., “Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la LGT”, *op. cit.*, pág. 108 y ss.

49 ECLI:ES:TC:1984:22

50 ECLI:ES:TC:1987:199.

51 ECLI:ES:TC:1991:160

52 ECLI:ES:TC:1988:112.

y de su contenido propio (facultad de rechazo del titular frente a toda pretensión de entrada y registro en ese ámbito espacial), y deben servir para pergeñar y controlar las regulaciones legales y las demás actuaciones públicas que puedan incidir en el ámbito protegido por este derecho fundamental -STC 341/1993, de 18 de noviembre⁵³.

Así pues, a la hora de desentrañar cuál es el contenido del derecho fundamental, y, por tanto, de tratar de conocer las posibilidades de que lo regule la LGT -o bien, de exigir que lo haga una ley orgánica-, debemos dejar sentado que la Constitución no aporta una definición de los conceptos utilizados en ese precepto. No es esa su función. El Tribunal Constitucional -“como intérprete supremo de la Constitución”⁵⁴-, es el órgano sobre el que recae la función de “garantizar la primacía de la Constitución y enjuicia(r) la conformidad o disconformidad con ella de las leyes, disposiciones o actos impugnados” -art. 27 LOTC-, y, asimismo, tiene la tarea de proteger al ciudadano ante violaciones de derechos fundamentales, cuando aprecie “especial trascendencia constitucional” -excepcional y criticable embudo-, mediante el recurso de amparo-art. 41 LOPJ-. Cumple su cometido, pues, interpretando el precepto constitucional en cada caso, lo que, de suyo, permite ir desgranando el contenido de cada uno de los derechos fundamentales. Intervención del Tribunal Constitucional que se vuelve más importante, si cabe, en el caso del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio del art. 18.2 CE, porque no se ha dictado ninguna ley orgánica que regule ni su dimensión sustantiva ni su desarrollo procesal -art. 81.1 CE-. Bien puede afirmarse que se trata de un derecho de “construcción pretoriana” -siguiendo la calificación de Ridaura Martínez⁵⁵-.

En nuestro ámbito tributario, la LGT solamente hace referencia a la entrada y registro en el domicilio de los obligados tributarios en sendos preceptos: el art. 113 y el art. 142 LGT⁵⁶. Su razón

53 ECLI:ES:TC:1993:341.

54 Art. 1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. La STC 50/1995, de 23 de febrero, f.j. 5º, ha afirmado, en este sentido, que: “La Constitución es parca en su expresión, como conviene a su naturaleza de ley suprema pero no única, coronamiento de un ordenamiento jurídico para el desarrollo de sus principios y valores”. Vid. SILVESTRI, G., “Linguaggio della Costituzione e linguaggio giuridico: un rapporto complesso”, *Quaderni Costituzionali*, nº 2, 1989, pág. 251, quien afirma que “la flexibilidad y la indeterminación del lenguaje constitucional resulta incluso subrayada cuando se toma en consideración el aspecto diacrónico del proceso interpretativo de la Constitución. (...) El transcurso del tiempo juega un papel importante en la determinación del significado de sus normas”.

55 Términos utilizados por RIDAURA MARTÍNEZ, M. J., “El Legislador ausente del artículo 18.3 de la Constitución (La construcción pretoriana del derecho al secreto de las comunicaciones”, *UNED, Revista de Derecho Político*, n.º 100, 2017, págs. 347-404.

56 El artículo 113 LGT dice así: “Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios.

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”.

El artículo 142.2 LGT establece que: “2. 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.

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”.

de ser y finalidad, digámoslo abiertamente, es muy limitada: atribuir, legalmente, la potestad de entrada y registro domiciliario a la AEAT, durante la tramitación de los procedimientos tributarios, recalcando -innecesariamente- que se deberá obtener el consentimiento del titular o autorización judicial -como no podía ser menos, al resultar dos garantías que, según el art. 18.2 CE, conforman el contenido del derecho fundamental-. Nada más; hasta ahora.

Esta carencia de regulación legal ha sido denunciada atinadamente por la sentencia del Tribunal Supremo, de 1 de octubre de 2020, Rec. nº 2966/2019:

“2.- (...) Es evidente que la LGT es una ley ordinaria y, por tanto, inidónea o inepta, por su competencia, para desarrollar el derecho fundamental, en su contenido esencial, en lo que atañe al ámbito tributario.

La situación se hace más problemática aún porque la ley, aunque sea ordinaria, no contiene una regulación plena y suficiente del contenido esencial del derecho fundamental, que por lo demás no afecta sólo a las actuaciones de carácter tributario, sino a cualquier intromisión pública -o privada- en el domicilio protegido. El resultado de esta grave carencia normativa es que ahora se configura como un derecho de concreción esencialmente jurisprudencial, con los problemas que tal déficit de regulación comporta”.

Sin embargo, el citado proyecto de ley que pretende reformar la LGT y la LJCA da un paso adelante y, movido por la doctrina fijada por la sentencia del Tribunal Supremo, de 1 de octubre de 2020, abandona los miedos y respetos que se tenían hasta ahora para regular legalmente este derecho fundamental en el ámbito tributario, y aporta unas novedades significativas con una intención nada velada: única y exclusivamente reforzar la potestad administrativa de entrada domiciliaria.

Veamos, pues, cuáles el contenido de esos preceptos, con carácter previo a tratar de desentrañar la espinosa cuestión de si esa propuesta de reforma legislativa respeta las exigencias constitucionales de reserva de ley orgánica, si es que se está acometiendo su desarrollo; conscientes de que, como afirmó Lozano Serrano, “es a través de su modo de desarrollo y aplicación como se articulan y hacen operativas las previsiones de la Norma fundamental”⁵⁷.

57 Vid. LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional ...*, op. cit., pág. 13 y págs. 135-136.

D.- ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS ENMIENDAS N° 196 Y 202, AL PROYECTO DE REFORMA DE LOS ARTÍCULOS 113 Y 142.2 DE LA LGT Y DEL ART. 8.6 DE LA LJCA.

Durante la tramitación parlamentaria del citado Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, se han presentado dos enmiendas -por el Grupo Parlamentario Socialista-, en el artículo undécimo y decimonoveno, dirigidas a modificar sendos preceptos de la LGT, y un artículo de la LJCA.

Por lo que hace a la modificación que introduce el artículo undécimo del proyecto de ley, nos debemos centrar en el apartado diez⁵⁸ de la enmienda n° 196, que se propone alterar el actual contenido del artículo 113 LGT, otorgándole una redacción con el siguiente tenor:

“Artículo 113. Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios.

Cuando en las actuaciones y 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 aquel o la oportuna autorización judicial.

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.”

Además, en el citado artículo undécimo del proyecto de ley, también se introduce un apartado, que persigue una modificación del artículo 142.2 (“Facultades de la inspección de los tributos”), que quedaría redactado de la siguiente forma:

“2 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.

58 Enmienda n° 196, firmada por el Grupo Parlamentario Socialista, al artículo undécimo -BOCG-14-A-33-2, Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. Serie A, n° 33-2, de 15 de enero de 2021, pág. 240.

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.”

Según se refleja en la motivación de la enmienda⁵⁹, la reforma reconoce que la realización de actuaciones inspectoras *in situ* para acceder y registrar en los lugares donde se lleva a cabo una actividad económica -con autorización judicial, si se trata de un domicilio de persona física o jurídica; faltaría más-, resulta ser una “constante”; esto es, se trata de actuaciones que lleva a cabo la AEAT con frecuencia y reiteración.

La justificación de esas persistentes actuaciones inspectoras -incluso en lugares que pueden tener la condición de domicilio-, se basa en que, al parecer -pues no se aporta dato alguno, ni en la propia enmienda, ni en las memorias publicadas por la AEAT-, con ello se consigue la “recuperación de cuotas tributarias” y una mejora en el “comportamiento tributario de los inspeccionados” y de los “sectores afectados”.

En definitiva, el cambio normativo se justifica porque, con la realización de actuaciones de entrada y registro domiciliario, se descubre mucho fraude fiscal y porque, si más no, ello supone una actuación ejemplarizante que acaba provocando un cambio en el “comportamiento tributario” -valga el eufemismo- de los inspeccionados e, incluso, de los que no han sido sometidos a inspección.

Mal comienzo si, además de que no se aporta dato alguno sobre esas afirmaciones, la modificación normativa pretende asirse de tan insostenible justificación cuando la entrada o registro por la AEAT implica entrometerse en un espacio físico, de una persona física o jurídica, protegido por el art. 18.2 CE como derecho fundamental y que, como tal, forma parte de la columna vertebral de todo Estado de derecho.

De las concretas modificaciones que se pretenden introducir con la reforma de los artículos 113 y 142.2 de la LGT, podemos destacar las siguientes circunstancias.

En primer lugar, y dejando de lado que no hay autorización judicial que sea “inoportuna”, se alude, de manera novedosa, a la existencia de tres documentos: i) acuerdo de entrada en el domicilio; ii) solicitud de autorización judicial; y iii) la autorización judicial; se especifica su contenido; se concretan los documentos que la AEAT tiene que aportar ante el juez para que éste forme su

59 En la motivación, se dice así -citamos textualmente-: “Mediante esta enmienda se introducen diversas modificaciones en el artículo undécimo del Proyecto de Ley.

Así, en primer lugar, se modifican los artículos 113 y 142, apartado 2, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT.

Las actuaciones de lucha contra la economía sumergida que han constituido parte de las directrices de los Planes de Control de los pasados ejercicios y que van a seguir siéndolo en el futuro, han producido muy significativos resultados en términos de recuperación de cuotas tributarias como también, especialmente, en términos de mejora de los comportamientos tributarios tanto de los inspeccionados como de los sectores afectados.

La práctica de actuaciones en los lugares en los que se desarrolla la actividad económica de los obligados tributarios, es una constante de la actuación de la Inspección de Hacienda. En el caso de que esos lugares constituyan domicilio constitucionalmente protegido, es preciso obtener el consentimiento del obligado tributario o la correspondiente autorización judicial”.

juicio y, en su caso, autorice la intromisión domiciliaria; y, finalmente, se deja en manos del reglamento⁶⁰ la concreción de quién es la autoridad administrativa que tiene competencia para suscribirlo -art. 142.2 *in fine* del proyecto-.

En segundo lugar, se añade la posibilidad de que, tanto la solicitud administrativa, como la autorización judicial, puedan dictarse (“practicarse”, sic), incluso “con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que...”.

Para cobrar conciencia del alcance de la modificación propuesta, de sus deficiencias, y en su caso, de la improcedencia de que el vehículo normativo utilizado sea una ley ordinaria, vayamos por partes.

1. Solicitud administrativa de entrada domiciliaria, dirigida al juez.

Destaca sobremanera que la solicitud deba ceñirse a la entrada domiciliaria y no se aluda también al registro en ese lugar constitucionalmente protegido.

Llama la atención que éste sea al acto para cuya “ejecución” se solicita la autorización judicial. La impropia utilización de los términos jurídicos, para pretender otorgar a una solicitud la cualidad de acto que se ejecuta forzosamente, es flagrante.

Se alude a que la solicitud administrativa debe resultar motivada, debiendo cumplirse, según el proyecto de ley, con el requisito de finalidad, necesidad y proporcionalidad de la entrada domiciliaria. No está de más criticar que esa inclusión legal expresa puede parecer una concesión graciable del legislativo -cuando resulta ser exigencia constitucional y así ha sido interpretada por el TC y el TS-. Además, la referencia a esos términos podría suplirse por la alusión al cumplimiento del principio de proporcionalidad, en su triple vertiente -de idoneidad o adecuación de la injerencia en el derecho fundamental, la necesidad de la actuación, y la proporcionalidad en sentido estricto-⁶¹, tal y como ha sido interpretado por el

60 No está de más advertir que, aunque la reserva de ley no excluye la posible colaboración de un reglamento, el TC ha matizado las condiciones en que puede producirse, cuando se trata de derechos fundamentales. Y, así, en la sentencia 31/2018, de 10 de abril, afirma que: “debe quedar reducida a los casos en los que, por exigencias prácticas, las regulaciones infralegales sean las idóneas para fijar aspectos de carácter secundario y auxiliares de la regulación legal del ejercicio de los derechos fundamentales, siempre con sujeción, claro está, a la ley pertinente” (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 4), y cuando “sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley”, debiendo fijar “cuáles son los fines u objetivos que la reglamentación ha de perseguir” (STC 112/2006, de 5 de abril, FJ 3) (ECLI:ES:TS:2018:3478).

61 El TC, en la Sentencia 49/1999, de 5 de abril (ECLI:ES:TC:1999:49), destacó, fj 7, que: “Desde nuestras primeras resoluciones (vid. STC 62/1982) hasta las más recientes (vid. especialmente, SSTC 55/1996 y 161/1997) hemos consagrado el principio de proporcionalidad como un principio general que puede inferirse a través de diversos preceptos constitucionales (en especial, de la proclamación constitucional del Estado de Derecho en el art. 1.1 C.E. y de la referencia del art. 10.2 C.E. a los arts. 10.2 y 18 del Convenio Europeo para la protección de los Derechos fundamentales y las Libertades públicas) y que, en el ámbito de los derechos fundamentales constituye una regla de interpretación que, por su mismo contenido, se erige en límite de toda injerencia estatal en los mismos, incorporando, incluso frente a la ley, exigencias positivas y negativas.

Como dijimos en la STC 55/1996, “el ámbito en el que normalmente y de forma muy particular resulta aplicable el principio de proporcionalidad es el de los derechos fundamentales. Así ha venido reconociéndolo este Tribunal en numerosas sentencias en las que se ha declarado que la desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados para conseguirlo puede dar lugar a un enjuiciamiento desde la perspectiva constitucional cuando esa falta de proporción implica un sacrificio excesivo e innecesario de los derechos que la Constitución garantiza (SSTC 62/1982, fundamento jurídico 5º; 66/1985, fundamento jurídico 1º; 19/1988, fundamento

Tribunal Constitucional en materia de derechos fundamentales -y, de manera destacada, en relación con el derecho a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio⁶²-. Y, obviamente, si lo que se pretende es regular el principio de proporcionalidad en relación con este derecho fundamental, ello resulta reservado exclusivamente a Ley orgánica.

También se deduce, de la pretendida redacción del precepto, que esa solicitud administrativa -así como la concesión de la autorización judicial-, podrán practicarse (sic), 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.

No se alude a ningún otro contenido de la solicitud administrativa dirigida a la autoridad judicial para que permita la entrada en un domicilio. Cuando -obvio es decirlo-, su contenido no debe ceñirse, única y exclusivamente, a reflejar esos datos para que el juez tenga suficiente información para formar su criterio y dictar una resolución judicial suficientemente motivada.

Por eso, siquiera sea porque anuda un contenido claramente insuficiente a la solicitud administrativa dirigida al juez, amputada de buena parte de los datos que también deben reflejarse -y que deben formar parte de la motivación de la resolución judicial⁶³, según el TC ha ido desgranando, en sus sentencias sobre esta materia: SSTC 22/1984, 137/1985, 76/1990, 50/1995, 69/1999 o 54/2015; y también de manera destacada las sentencias del Tribunal Supremo, de 10 de octubre de 2019 y de 1 de octubre de 2020-, debe valorarse la improcedencia de mantener su redacción actual, porque:

i) se está condicionando la intervención judicial dirigida a proteger el derecho fundamental, si solo se le dan a conocer esos únicos datos.

ii) resulta manifiestamente improcedente la referencia a las indicaciones que deben constar en la solicitud administrativa

iii) y, en todo caso, se crea una zona de incertidumbre sobre su contenido que en nada favorece ni a los poderes públicos ni a los afectados por la medida.

Pero, además, también se alude a que la solicitud administrativa quede “debidamente justificada”.

jurídico 8º; 85/1992, fundamento jurídico 5º; 50/1995, fundamento jurídico 7º). Incluso en las sentencias en las que hemos hecho referencia al principio de proporcionalidad como principio derivado del valor “justicia” (SSTC 160/1987, fundamento jurídico 6º; 50/1995, fundamento jurídico 7º; 173/1995, fundamento jurídico 2º), del principio del Estado de Derecho (STC 160/1987, fundamento jurídico 6º), del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (SSTC 6/1988, fundamento jurídico 3º; 50/1995, fundamento jurídico 7º) o de la dignidad de la persona (STC 160/1987, fundamento jurídico 6º), se ha aludido a este principio en el contexto de la incidencia de la actuación de los poderes públicos en el ámbito de concretos y determinados derechos constitucionales de los ciudadanos.”

62 Así, la STC 173/2011, de 7 de noviembre (ECLI:ES:TC:2011:173) y STC 50/1995, de 23 de febrero (ECLI:ES:TC:1995:50).

63 Si la STC 145/2014, de 22 de septiembre (ECLI:ES:TC:2014:145), en su fj 2, consideró que “las exigencias de motivación de las resoluciones judiciales que autorizan la intervención o su prórroga forman parte del contenido esencial del art. 18.3 CE”, otro tanto, pues, hay que entender en el caso de la resolución judicial enmarcada en el art. 18.2 CE.

Esta concreta alusión normativa resulta impropia, por indeterminada. Bien podría entenderse que se está queriendo recalcar la necesidad de que se expliquen los motivos para llevar a cabo la entrada en el domicilio. Pero, si esa es la intención del legislador, resulta innecesaria la contigua referencia a la motivación, pues sería redundante.

Por eso, entendemos que esa alusión a que la solicitud administrativa dirigida al juez esté “debidamente justificada” encaja mejor con la exigencia de que se deje constancia documental de la concurrencia de las circunstancias que permiten considerar cumplidos esos requisitos⁶⁴.

Es decir, se trataría de exigir que la solicitud de la Administración tributaria resulte motivada y, además, se vea acompañada de los documentos que justifiquen las afirmaciones en que se basa esa petición⁶⁵. O, de lo contrario, podría ocurrir que la actuación inspectora resultara suficientemente motivada -con alusión a esa “finalidad, necesidad y proporcionalidad” de la entrada domiciliaria-, pero no resultara justificada su adopción, porque no existiera constancia documental alguna que diera respaldo a las afirmaciones administrativas -lo que, de suyo, sumiría al obligado tributario en indefensión-⁶⁶.

En este sentido, no está de más exigir que la AEAT deba aportar, junto a la solicitud entregada al juez de garantías, los documentos que corroboren las afirmaciones. Así se deja entrever en la STC 137/1985, de 17 de octubre, cuando destacó que esa intervención judicial debe formarse un juicio “conducente al otorgamiento o denegación de lo instado, por plurales causas o motivos, que aquí no vamos a enumerar exhaustivamente, pero que tanto pueden ser discordancias en orden a la debida individualización del sujeto pasivo tributario, como a irregularidades trascendentes observadas en las actuaciones que se reflejan en los documentos que la administración tributaria ha de presentar ante el juzgado, con su solicitud de mandamiento de entrada en un domicilio”.

Finalmente, no se especifica quién será el órgano competente para dictar este acto, ni siquiera se remite a la norma reglamentaria.

64 En el Diccionario de la Lengua española de la Real Academia española (<https://dle.rae.es/>), por el adjetivo “justificado” se entiende: “1. adj. Conforme a justicia y razón”. Mientras que el verbo “justificar” se refiere a: “1. tr. Probar algo con razones convincentes, testigos o documentos”.

65 Así parece deducirse de la explicación de la modificación normativa que se aporta en la Enmienda, pues se alude a que deben “aportarse” los “indicios del presunto ilícito y sus circunstancias, y justificada la necesidad, proporcionalidad y ausencia de medidas alternativas, menos gravosas a la de entrada y registro”. Pero, si así fuera, debería dejarse constancia expresa en el precepto.

66 Pueden traerse a colación las palabras de DELGADO SANCHO, C. D., a la sazón inspector de hacienda del Estado, en “Entrada y registro en el domicilio del contribuyente”, *RTT*, nº 122, 2018: “Está por ver cómo reaccionaría el Juez que autoriza la injerencia en el derecho fundamental si supiera que la mera decisión de inspeccionar a un contribuyente vulnera el derecho a la presunción de inocencia, pues la inclusión en plan de inspección conlleva que el programa informático le asigne una deuda media, cuantificada de forma arbitraria y automática, en función de los objetivos recaudatorios del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, práctica que se ha extendido a las Dependencias de Gestión Tributaria y a las Aduanas, pero la incriminación generalizada -se presume la mala fe del contribuyente, convirtiéndolo en un defraudador- no consigue reducir el fraude fiscal a términos razonables, sino generar un monto importante de deuda tributaria imposible de recaudar. La imputación de la deuda media vulnera el derecho a la presunción de inocencia y a ser informado de la acusación, contraviniendo el principio de legalidad, ya que la Hacienda Pública no está habilitada por ley para incriminar a los sujetos inspeccionados, e, incurre en arbitrariedad, pues la asignación de la citada deuda de referencia carece de toda motivación, violando el artículo 9.3 de la Constitución”.

2. El acuerdo administrativo de entrada en un domicilio.

En la modificación normativa propuesta, se alude a la necesidad de otro acto administrativo, distinto de la solicitud propiamente dicha, y se hace referencia a un acuerdo de la AEAT para que se lleve a cabo la entrada domiciliaria, limitando también su contenido exclusivamente a los siguientes datos:

- identificación del obligado tributario
- los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación

Nada más. Obviamente, resulta innecesario un acto administrativo de esta guisa, como acuerdo de la AEAT para llevar a cabo una entrada en un domicilio.

Se alude a que esos datos -tan escasos- deben ser puestos en manos del juez. ¡¡Faltaría más!! ¿Acaso es que esos datos no deben constar también en la solicitud administrativa al juez, y sí en este acuerdo de entrada domiciliaria?

Con la alusión -desconcertante y preocupante- a que tanto la solicitud, como la concesión de la autorización judicial, podrán “practicarse, (...) siempre que el acuerdo de entrada” contenga esos datos, parece desprenderse que, si la solicitud únicamente contiene esas alusiones, “siempre” se “practicará” (sic) la “concesión” (sic) de la autorización judicial. Conclusión que, obviamente, resultaría censurable.

Además, llama la atención que, en ningún momento, se exija la entrega de ambos documentos -solicitud de autorización, acuerdo de entrada-, al obligado tributario, junto con la autorización judicial, en su caso.

Sin que podamos dejar de censurar que se permita que el órgano competente para dictar este acuerdo de entrada domiciliaria sea “la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.”

Finalmente, no está de más acudir a la motivación de la enmienda parlamentaria⁶⁷. Se incide en que la interpretación que la decisión judicial de autorización de la entrada domiciliaria dependerá de que:

- Exista el acto administrativo de acuerdo de entrada, con indicación exclusiva del impuesto y período impositivo
- Se aporte la solicitud administrativa de autorización judicial

67 Textualmente, dice así: ““De la existencia de ese acto administrativo previo con indicación de los impuestos y períodos a que afectan las pesquisas tributarias, que deberá acompañarse a la solicitud de autorización judicial, dependerá que el juez pueda autorizar la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de dichas pesquisas (arts. 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, y 91.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial) de resultar aportados los indicios del presunto ilícito y sus circunstancias, y justificada la necesidad, proporcionalidad y ausencia de medidas alternativas, menos gravosas a la de entrada y registro”.

- Se “aporten” los “indicios del presunto ilícito y sus circunstancias, y justificada la necesidad, proporcionalidad y ausencia de medidas alternativas, menos gravosas a la de entrada y registro”.

Sin embargo, esta última alusión -reflejada en la motivación de la enmienda- a la aportación de esos indicios, va mucho más allá de lo que al precepto legal se le hace decir. Y, obviamente, si no se recoge en la modificación normativa, podrá ser una exigencia plasmada en las sentencias del Tribunal Supremo, pero no tiene marchamo legal.

3. Autorización judicial, también antes del inicio de un procedimiento inspector.

A las pretendidas modificaciones del proyecto de ley, que acabamos de analizar, se añaden otras, de no menor calado, que afectan, de consuno, al artículo 113 LGT y al art. 8.6 LJCA⁶⁸. Modificación sustancial y no una mera clarificación.

El texto del precepto es el siguiente:

“6. (...) Los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán también 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 de su titular, éste se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición”.

El cambio normativo, según la idéntica motivación de ambas enmiendas, se realiza: “a la luz de la última doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo”. Ingenioso eufemismo que, en realidad, evita aludir a la necesidad de arrumbar la doctrina del Tribunal Supremo.

Bien pudiera parecer que se trata de introducir legalmente dos novedades⁶⁹, en ambos preceptos:

i) que tanto la solicitud administrativa de entrada en domicilio, como la autorización judicial, puedan dictarse (“practicarse”, sic) incluso “con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento” de aplicación de los tributos -en arts. 113 LGT y 8.6 LJCA-.

ii) que los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo -art. 8.6 LJCA- son los competentes para conocer de las autorizaciones de entrada domiciliaria por la Administración tributaria en una actuación ni siquiera enmarcada todavía en un procedimiento de aplicación de los

68 Se trata de la enmienda nº 202, presentada por el mismo Grupo Parlamentario Socialista al citado proyecto de ley, que añade un artículo decimonoveno, dirigido a la modificación del apartado 6 del artículo 8 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. El precepto dice así: «Artículo decimonoveno. Modificación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Se modifica el apartado 6 del artículo 8 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, que queda redactado de la siguiente forma: (...)»

69 En la motivación de la modificación normativa que aporta la Enmienda parlamentaria, se afirma que se persigue: “habilita(r) que la entrada se pueda realizar tanto en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos previamente notificado, en particular, un procedimiento de inspección, como simultáneamente a la notificación del acto iniciador de dichos procedimientos”.

tributos, aunque la misma no suponga la ejecución forzosa un acto administrativo previo -como exige la LOPJ-.

Centrándonos en la primera de ellas, cierto es que, del citado pronunciamiento del Tribunal Supremo, de 1 de octubre de 2020, exige un acto administrativo previo; que puede ser de trámite cualificado -o no-, pero que tiene que ser susceptible de ser ejecutado, y que esa autorización judicial permitirá que se haga efectivo, aunque el afectado se niegue a autorizar la intromisión domiciliaria.

Siendo ello así, nos podemos preguntar: ¿qué acto administrativo se ejecuta forzosamente cuando se quiere acceder a un domicilio, en el marco de una actuación inspectora de la Administración tributaria? En puridad, ninguno. Solo se dispone de una solicitud de la Administración, dirigida al juzgado, en la que se le requiere que conceda la autorización para realizar una posterior entrada domiciliaria.

¿Acaso se puede hablar de que un acto de trámite -cualificado, o no- es susceptible de ser ejecutado cuando, al requerirse la autorización del juez, la propia “Administración anuncia que abrirá, en el futuro, o notificará al interesado, el inicio del procedimiento inspector”? En esos casos, no estaríamos, siquiera, ante un acto de trámite -cualificado, o no-, puesto que no se ha iniciado la tramitación de ningún procedimiento tributario.

A este interrogante, contesta la propia sentencia del Tribunal Supremo, de 1 de octubre de 2020, Rec. nº 2966/2019, en su f.j. segundo, con razones incontestables:

“la ausencia de ese acto de decisión -máxime si es deliberada- impide el ejercicio de la competencia judicial”

En esa tesitura “decae la finalidad explícita que justifica, en la ley, la autorización a la Administración a entrar en el domicilio de las personas cuyo acceso requiera consentimiento del titular”.

“Si no hay nada que ejecutar, amparado en un acto precedente, difícilmente se puede acceder a lo pedido”.

En definitiva, solo si existe procedimiento tributario iniciado formalmente respecto del obligado tributario y, durante su tramitación quiere llevarse a cabo una entrada domiciliaria, puede acudir al juez para pedirle que, ejecutando un acto previo, autorice esa concreta intromisión domiciliaria que permita al órgano administrativo llevar a cabo, con garantías, su tarea inspectora.

A idéntica conclusión llegamos también si se efectúa una interpretación gramatical y sistemática de los preceptos aplicables.

Así, el artículo 97 de la citada Ley 39/2015 indica que «1. Las Administraciones Públicas no iniciarán ninguna actuación material de ejecución de resoluciones que limite derechos de los particulares sin que previamente haya sido adoptada la resolución que le sirva de fundamento jurídico».

Parafraseando cuanto dispone este precepto, nada hay que ejecutar en el domicilio, no puede ejecutarse ninguna actuación material de una entrada o registro domiciliario para llevar a cabo una inspección fiscal -que limita derechos de los particulares- si previamente no se ha adoptado ninguna resolución que la justifique jurídicamente, si no hay procedimiento inspector en tramitación.

Si atendemos a la redacción de los artículos 113 y 141.2 de la LGT, la conclusión debe ser la misma, pues en ambos se alude a: *“Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar ...”*, y *“Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras ...”*.

Y, el artículo 83 LGT, referente al ámbito de la aplicación sobre los tributos, establece que: *«3. La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título»*.

Si no se ha iniciado ninguno de esos concretos procedimientos de aplicación del tributo -o ejercicio de una actuación inspectora como tal-, podrá haber actividades preparatorias o indagatorias que permitan advenir la necesidad del inicio del correspondiente procedimiento, pero no hay actuación ni acto de trámite cualificado que ejecutar.

No dudamos de que la AEAT puede llevar a cabo -sin trascendencia jurídica- actos internos que puedan preparar el procedimiento inspector; por ejemplo, consultar sus bases de datos, contrastar anteriores declaraciones del propio sujeto pasivo o de otros contribuyentes con los que aquel se ha relacionado, incluso enviar requerimientos de obtención de información a terceros, sin que se haya iniciado el correspondiente procedimiento administrativo y, por tanto, sin efectos jurídicos frente a terceros -con las garantías asociadas que ello comporta-; posibilidad también prevista en el art. 55 de la Ley 39/2015⁷⁰.

Pero otra cosa -bien distinta- es que, entre esas actuaciones previas y preparatorias de un posterior procedimiento inspector -que puede iniciarse, o no-, pueda incluirse una solicitud administrativa dirigida a la autoridad judicial -desconocida por el afectado- no inserta en ningún procedimiento tributario.

Mantener lo contrario supondría desconocer la importancia que destila todo procedimiento administrativo -y, por ende, los tributarios-, como cauce o sucesión de actos concatenados que embridan el actuar administrativo⁷¹, y que permite, previo contraste con el afectado,

70 Así lo establece la Ley 39/2015, en su artículo 55, cuando prevé que *“1. Con anterioridad al inicio del procedimiento, el órgano competente podrá abrir un período de información o actuaciones previas con el fin de conocer las circunstancias del caso concreto y la conveniencia o no de iniciar el procedimiento.*

2. En el caso de procedimientos de naturaleza sancionadora las actuaciones previas se orientarán a determinar, con la mayor precisión posible, los hechos susceptibles de motivar la incoación del procedimiento, la identificación de la persona o personas que pudieran resultar responsables y las circunstancias relevantes que concurran en unos y otros.

Las actuaciones previas serán realizadas por los órganos que tengan atribuidas funciones de investigación, averiguación e inspección en la materia y, en defecto de éstos, por la persona u órgano administrativo que se determine por el órgano competente para la iniciación o resolución del procedimiento”.

71 Tan es así que la Ley 39/2015 -como hacía la anterior Ley 30/1992-, en su art. 48.2, resalta la importancia del procedimiento como medio para permitir la “defensa” del interesado, cuando dispone que *“el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados”*. Orientación reiterada en el art. 239.3 LGT, en materia de reclamaciones económico-administrativa que, con una lectura equivocada, ha dado pábulo a la Administración

adoptar una resolución con sometimiento a la ley y al derecho -art. 103 CE-, respetando plenamente sus derechos⁷².

Y, además, admitir esta posibilidad implicaría permitir que la solicitud administrativa a la autoridad judicial, como actuación preparatoria del procedimiento inspector que se iniciará con posterioridad -o no-, pudiera ser llevada a cabo por “personal al servicio de la Administración tributaria que no tenga la condición de funcionario”. Así se establece en el caso de “actuaciones preparatorias y las de comprobación o prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria”, por el artículo 169.2 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, RGIT).

En esta tesitura, la exigencia de un procedimiento inspector iniciado, en el que ubicar la solicitud administrativa a la autoridad judicial -a falta de un precepto legal que establezca otra cosa-, como acto que justifica los sucesivos posteriores, debe considerarse anudada a la propia concepción garantista del procedimiento administrativo⁷³.

Además, la citada distinción entre actividades previas y preparatorias del procedimiento inspector y actividades insertas en dicho procedimiento, precisamente a raíz de una entrada y registro domiciliario, aunque -necesario es advertirlo, no al impugnarse el acto judicial, sino la liquidación y sanción tributaria-, ha sido objeto de análisis específico en la sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de julio de 2020, Rec. nº 641/2018⁷⁴. Problemática parecida a la afrontada, respecto de las solicitudes de información tributaria realizados al propio obligado tributario en relación con su propia situación fiscal⁷⁵, por las sentencias del

para adoptar innumerables retroacciones de actuaciones las más de las veces para subsanar defectos de tramitación del procedimiento que acaban beneficiando, en último término, al propio órgano administrativo.

- 72 Así lo expresa, con meridiana claridad, la primera frase de la Exposición de Motivos de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: “La esfera jurídica de derechos de los ciudadanos frente a la actuación de las Administraciones Públicas se encuentra protegida a través de una serie de instrumentos tanto de carácter reactivo, entre los que destaca el sistema de recursos administrativos o el control realizado por jueces y tribunales, como preventivo, a través del procedimiento administrativo, que es la expresión clara de que la Administración Pública actúa con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho, como reza el artículo 103 de la Constitución”.
- 73 Tan importante es el respeto al procedimiento debido, que el propio Tribunal Supremo declaró, por ejemplo, ya en la STS de 2 de julio de 2018, Rec. nº 696/2017, que “la inobservancia del procedimiento debido o, lo que es igual, la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos, supone un supuesto de nulidad de pleno Derecho, al amparo del artículo 217.1.e) LGT”.
- 74 Roj: STS 2222/2020 - ECLI: ES:TS:2020:2222. Ponente Sr. Montero Fernández.
- 75 En ellas que se fijó la siguiente doctrina:” los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no supone el inicio de un procedimiento inspector, aunque se tenga en cuenta el resultado del requerimiento de información para acordar el posterior procedimiento de investigación o comprobación, ya que se está, por regla general, en presencia de actuaciones distintas y separadas. En consecuencia, los plazos de duración del procedimiento inspector operan de modo autónomo e independiente de la fecha en que se hubiera cursado el requerimiento de información”. Obviamente, debemos recalcar la diferencia sustantiva entre la solicitud administrativa, a la autoridad judicial, de una entrada domiciliaria y las actuaciones de obtención de información dirigidas al propio obligado tributario para regularizar, en su caso, su situación fiscal. La propia finalidad de ambas actuaciones es distinta, pues, como reflejó la Sentencia, como “un paso previo a la iniciación de los procedimientos de investigación y comprobación, debe existir una actividad de planificación y selección de los contribuyentes y tributos a investigar. Normalmente, la información proporcionada por terceros tan sólo suministra indicios de situaciones de riesgo fiscal, que para una mejor asignación los efectivos y medios humanos y materiales de

Tribunal Supremo, de 8 y 22 de abril de 2019, Rec. nº 4632/2017 y 6513/2017 (ponente Sr. Toledado Cantero⁷⁶), y de 30 de septiembre de 2019, Rec. nº 4204/2017 (ponente Sr. Cudero Blas)⁷⁷.

Comencemos por el final. El Tribunal Supremo, en la sentencia de 7 de julio de 2020, fija la siguiente doctrina:

“dado que no cabe hablar de que las actuaciones llevadas a cabo para la solicitud de entrada y registro fueran fraudulentas, ha de convenirse que las mismas como actos preparatorios del procedimiento de inspección no forman parte del mismo, por lo que no son susceptible de procurar el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación”.

La conclusión que se desprende de la sentencia es clara: si la solicitud administrativa de entrada y registro domiciliario se presenta ante el juez antes de que se haya notificado la iniciación del procedimiento inspector, es un “acto preparatorio” del mismo, pero no un acto de trámite cualificado incluido en su seno, y, por tanto, no puede tener los efectos que la legislación tributaria anuda a ese inicio formal de las actuaciones inspectoras -art. 150 LGT-. Precisamente, la sentencia de instancia, del TSJ de Asturias⁷⁸ -que se casa en el recurso-, mantenía que las actuaciones administrativas dirigidas a obtener la autorización para entrada y registro formaban parte de las actuaciones inspectoras insertas en ese concreto procedimiento inspector.

Incluso, la citada sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de julio de 2020, descarta que la autorización judicial de entrada domiciliaria -y, por ende, la previa solicitud administrativa, añadimos nosotros- comporten, de suyo, el inicio de un procedimiento inspector. Ni una interpretación gramatical, teleológica o sistemática permiten llegar a dicha conclusión -según el Tribunal Supremo, en la sentencia de 7 de julio de 2020-, pues: “si el legislador hubiera querido establecer una excepción a la regla general, como sería el caso que nos ocupa, así lo habría dispuesto expresamente, esto es, el procedimiento inspector se inicia con su notificación al obligado tributario excepto cuando ha de mediar autorización de entrada y registro que se iniciará con las actuaciones tendentes a su solicitud”⁷⁹.

la Administración, deben ser filtrados, para identificar aquellos colectivos o personas en situación de riesgo. Esta actividad de identificación y selección para los posteriores procedimientos de investigación puede ser realizada a través de los requerimientos de información, que por ello cumplen una finalidad legítima, vinculada singularmente al presupuesto de la trascendencia tributaria de la información requerida”.

76 Roj: STS 1311/2019 - ECLI:ES:TS:2019:1311 y Roj: STS 1435/2019 - ECLI:ES:TS:2019:1435, respectivamente.

77 Roj: STS 3264/2019 - ECLI:ES:TS:2019:3264.

78 La Sentencia del TSJ de Asturias, de 16 de noviembre de 2017, Rec. nº 580/2016, consideró que no está en manos de la Inspección decidir cuándo inicia el procedimiento mediante la notificación formal, sino que se inicia “cuando ya se han efectuado actuaciones propiamente inspectoras que llevan a presumir la necesidad de regularización, que, en el presente caso, cabe apreciar, al menos, cuando emitido el informe de 23 de abril de 2013, se solicita la autorización de entrada y registro (concedida judicialmente) pues ello es facultad de la Inspección (artículo 142 de la LGT) y dentro del objeto del procedimiento (artículo 145 de la LGT) por lo que dicho procedimiento ya existe sirviendo de motivación del acto de inicio del procedimiento la referencia al Plan (TSJ de Castilla la Mancha de 19 de octubre de 2016). Y ello, porque ... hay actuaciones derivadas de aquella inclusión que ponen de manifiesto actos propios inspectores dirigidos a la regularización...”.

79 De lo contrario, como también refleja la sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de julio de 2020, debería llegarse a la conclusión de que “el reglamento de desarrollo de gestión e inspección tributaria, en concreto art. 177.2, en

Aplicando estos razonamientos al caso que nos ocupa, consideramos que la conclusión a la que llega la sentencia del Tribunal Supremo, de 1 de octubre de 2020, exigiendo que se haya iniciado un procedimiento inspector en el que poder ubicar formalmente la solicitud al juez es coherente y consecuente, también, con una interpretación gramatical, teleológica y sistemática de los citados preceptos de la LGT y la LJCA, así como con la doctrina del Tribunal Constitucional y del propio Tribunal Supremo.

Supondría una contradicción afirmar que la solicitud administrativa de entrada domiciliaria dirigida a un juez no supone el inicio de ningún procedimiento inspector, ni normalmente es conocida por el destinatario, ni hay que anudarle efecto jurídico alguno respecto del contribuyente -tampoco en relación con la duración temporal del procedimiento, porque no existe como tal-, sino que es un acto interno y preparatorio del posterior procedimiento tributario y, sin embargo, que se considere que hay “algo” que ejecutar forzosamente en un posterior procedimiento inspector, que podrá iniciarse, o no.

En definitiva, como refleja la propia sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 2020, en su f.j. segundo, “el abogado del Estado niega que sean actuaciones inspectoras las realizadas con anterioridad a la comunicación de inicio”. Si no son “actuaciones inspectoras” -al no insertarse en ningún procedimiento inspector formalmente iniciado-, no resultan de aplicación los artículos 141.2 y 113 LGT. Nada hay que ejecutar forzosamente, y no existe tampoco procedimiento en el que ubicar esa solicitud y el consiguiente auto judicial. Incluso, podría llegar a darse el caso de que la AEAT solicitara y obtuviera autorización judicial para la entrada domiciliaria y, tras llevarla a cabo, decidiera no iniciar ningún procedimiento inspector.

Cierto es que la sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de julio de 2020, realiza, *obiter dicta*, una afirmación que puede dar lugar a una incorrecta conclusión. En su fundamento jurídico tercero, se advierte que no hay disposición legal que permita sostener que el procedimiento inspector se inicia con su notificación al obligado tributario, excepto cuando media autorización de entrada y registro -en cuyo caso, se iniciaría con las actuaciones tendentes a su solicitud-. Hasta aquí, compartimos el razonamiento del Tribunal.

Y, acto seguido, dicho pronunciamiento judicial afirma:

“Sin embargo, atendiendo a los propios términos del art. 142.2 de la LGT, en relación con el 145 del mismo texto, se comprueba que se está regulando las facultades de la inspección de los tributos, entre las que se encuentra la entrada en el domicilio, y la propia dicción del art. 142 permite colegir que se refiere tanto a una posible entrada en domicilio durante la sustanciación del procedimiento de inspección, como a actos preparatorios del procedimiento inspector; actuaciones separadas, reconociendo en estas actuaciones preparatorias sustantividad propia en tanto que necesariamente estando en juego derechos constitucionales debe de preservarse los mismos mediante la observancia de las garantías dispuestas al efecto, y será en el curso de esta diligencia cuando deberá entenderse iniciado el procedimiento mediante su comunicación al obligado tributario en legal forma.

relación con los arts. 87.2, 90.3 y 172, que prevé el inicio de las actuaciones inspectoras mediante la personación en el domicilio, iría en contra de lo dispuesto legalmente, pues es claro que en todo caso en estos supuestos el procedimiento inspector no se podría entender iniciado en el momento de la personación, sino desde que existen actuaciones tendentes a la citada personación en el caso que precise autorización judicial”.

Debiéndose significar que el informe emanado para justificar la solicitud de autorización se inscribe instrumentalmente como medio de garantía, para justificar y cumplimentar el requisito de la «necesidad», del que este Tribunal se ha hecho eco en su sentencia de 10 de octubre de 2019, rec. cas. 2818/2017”.

Entendemos que la sentencia está aludiendo a que el art. 142 LGT -en el que se regulan las facultades de la inspección de los tributos- “se refiere” tanto a una “posible entrada en domicilio durante la sustanciación del procedimiento de inspección, como a actos preparatorios del procedimiento inspector”. Es decir, que la inspección de los tributos puede llevar a cabo, porque tiene la potestad atribuida legalmente, tanto entradas domiciliarias, como actuaciones preparatorias del posterior procedimiento inspector.

No parece que esta interpretación del párrafo transcrito de la sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de julio de 2020, sea la que realiza la nota publicada por la Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado, cuando afirma que: “El propio Tribunal Supremo, primero en Auto de 11 de abril de 2018 (ATS 3823/2018) y posteriormente en sentencia de 7 de julio de 2020 (recurso 641/2018), entendió que la misma cuestión sobre la competencia que aquí se contiene carecía de interés casacional objetivo. En este último recurso, la misma sección de la misma sala señaló que las actuaciones llevadas a cabo para la solicitud de entrada y registro son “actos preparatorios” del procedimiento de inspección y, por lo tanto, esta Asociación entiende que son actos administrativos previos que permiten autorizar judicialmente la entrada al domicilio”⁸⁰.

Como hemos reflejado, entendemos que, no solo la sentencia no permite llegar a tal conclusión, sino que no existe trabazón entre el argumento hecho valer en primer lugar -las actuaciones para solicitar la entrada y registro son actos preparatorios de un posterior procedimiento inspector-, con la conclusión que se quiere mantener -por eso mismo, es un acto administrativo previo que permite autorizar la entrada en el domicilio-.

80 Incluso, en dicha nota se afirma que: “Es más, ni tan siquiera el máximo garante constitucional ha venido a acoger esta interpretación, no habiendo manifestado reproche alguno a la posibilidad de solicitar y obtener la autorización judicial antes de iniciar formalmente el procedimiento de inspección. Así, por ejemplo, en el Auto del Tribunal Constitucional 129/1990 de 26 de marzo, mencionada en la propia sentencia del Tribunal Supremo, se recoge expresamente que las actuaciones inspectoras pueden desarrollarse, no sólo en el domicilio fiscal del sujeto pasivo, sino, en general, donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible “y en el que las actuaciones de obtención de información pueden iniciarse inmediatamente o incluso sin previo requerimiento escrito, cuando lo justifique la índole de los datos a obtener”. Sin embargo, nada decide, sobre este tema, el citado auto. Únicamente en el mismo se afirma, asépticamente, que: “Y, en orden a la relevancia de la falta de notificación de procedimiento tributario o acuerdo administrativo alguno seguido contra él, no cabe invocar en apoyo de su tesis, como hace el recurrente, la STC 137/1985 que se refería a un supuesto muy distinto de entrada en el domicilio de una sociedad en suspensión de pagos para practicar el embargo decretado en vía de apremio para el cobro de las deudas tributarias pendientes; mientras que ahora se trata de un procedimiento de inspección, en el que las actuaciones de comprobación e investigación, como se sigue de los arts. 143 de la Ley General Tributaria y 20.1 e) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, pueden desarrollarse no sólo en el domicilio fiscal del sujeto pasivo -aquí doña María Teresa Mariátegui Arteaga y no el recurrente-, sino, en general, «donde exista alguna prueba, al menos parcial del hecho imponible» -aquí, supuestamente, el domicilio del actor-, y en el que las actuaciones de obtención de información pueden iniciarse «inmediatamente o incluso sin previo requerimiento escrito, cuando lo justifique la índole de los datos a obtener» (art. 37.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos), por lo que, habida cuenta de la muy diversa naturaleza de los procedimientos comparados, ningún otro apoyo encuentra en la STC 137/1985 la pretensión del recurrente”. Reproche procesal al recurrente, y nada más.

Finalmente, no está de más apuntar, también, que la razón de ser de esta exigencia de que la solicitud administrativa de entrada domiciliaria, dirigida al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, se enmarque en un procedimiento de aplicación del tributo ya iniciado formalmente debe predicarse de la otra causa constitucional que permite una limitación de este derecho fundamental: el consentimiento del titular a una entrada domiciliaria. No debería la AEAT dirigirse al contribuyente, requiriendo la prestación del consentimiento para llevar a cabo la entrada y registro en su domicilio, si no se ha iniciado, formalmente, el correspondiente procedimiento de aplicación del tributo en cuyo seno se inserta la actuación administrativa que se pretende.

Cierto es que la exigencia -apuntada por la sentencia del Tribunal Supremo, de 1 de octubre de 2020- de que la solicitud administrativa -dirigida a la autoridad judicial- para llevar a cabo una entrada domiciliaria -normalmente, sin audiencia del afectado- se enmarque en un procedimiento inspector ya iniciado formalmente trae consigo la pérdida del factor sorpresa.

Pero, en todo caso, la Administración, en su actuar, debe ceñirse a ejercitar las potestades legalmente establecidas, en los términos vigentes en el momento de su aplicación. Ni la lucha contra el fraude fiscal -aun con respaldo constitucional en el art. 31 CE, siendo un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria (SSTC 79/1990, de 26 de abril, FJ 3; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 5; y 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5, y 233/2005, de 26 de septiembre)- puede convertirse en un fin en sí mismo, ni puede llevarse a término -apelando a la posible destrucción de pruebas, en caso contrario- desconociendo los más elementales derechos fundamentales de la persona, y ejercitando una potestad tan incisiva sin un claro respaldo legal⁸¹. Así lo reflejó el Tribunal Constitucional, en la sentencia 50/1995, de 23 de febrero: “La integridad de los derechos fundamentales no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración pública, la ejerza o no con prudencia, por incidir sobre los valores esenciales y trascendentes de un sistema democrático que se configura como Estado de Derecho, con el norte simultáneo de la libertad y la justicia para el respeto de la dignidad de la persona”.

La necesidad de disponer de una regulación legal suficiente y clara, adoptada con la reflexión suficiente, que permita -si así se quiere- que la Administración tributaria pueda presentar la solicitud al juez, cuando no se estén llevando a cabo todavía actuaciones inspectoras se hace más patente, si cabe, tras los pronunciamientos judiciales analizados.

81 Como reflejó el Auto del Tribunal Constitucional nº 129/1990, de 26 de marzo, (ECLI:ES:TC:1990:129A): “no existen derechos ilimitados y la restricción de un derecho fundamental tiene su fundamento, bien directamente en la Constitución o bien en el respeto de otros derechos constitucionales o bienes constitucionalmente protegidos (SSTC 11/1981, fundamento jurídico 7.º; 2/1982, fundamento jurídico 5.º, y 110/1984, fundamento jurídico 5.º) como es el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 de la C.E., a cuyo fin el ordenamiento atribuye a la Administración tributaria un haz de potestades, entre ellas las de inspección y comprobación de los hechos imposables, que podrá realizarse, en los casos y modos previstos por la Ley, dentro del domicilio particular del sujeto pasivo o de terceras personas donde pueda existir alguna prueba de los mismos”.

4. Diferencia con la personación domiciliaria sin previo aviso. La olvidada reforma del art. 151.2 LGT.

Como poníamos de relieve, si analizamos la motivación de la enmienda parlamentaria, introducida en el proyecto de ley que comentamos, parece que la intención que se persigue es la de regular, de forma expresa, la posibilidad de que la Administración tributaria pueda:

“personarse en las oficinas de los obligados tributarios donde exista alguna prueba de la obligación tributaria iniciándose el procedimiento inspector, sin previa comunicación, mediante dicha personación, en el momento de la entrada. No se altera de esta forma el esquema actual del procedimiento inspector, en el que su inicio se produce bien con la notificación de la comunicación de inicio para que el obligado tributario se persone en las oficinas de la Administración, bien con la personación de la Inspección en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria”.

Cuanto se desprende de esta explicación es que, en realidad, se persigue colmar una laguna legal -como habíamos criticado en otras ocasiones⁸²-, para permitir el inicio del procedimiento inspector mediante la personación, sin previo aviso, en un domicilio constitucionalmente protegido. Y, en todo caso, no está de más recordar que las sentencias del TEDH Van Rossem contra Bélgica⁸³, de 9 de diciembre de 2004, y Ravon y otros contra Francia⁸⁴, de 21 de febrero de 2008, consideran que el inicio del procedimiento inspector con una entrada domiciliaria inaudita parte debe ser una actuación administrativa excepcional, que debe producirse únicamente cuando exista una “exigencia social imperiosa” y la medida “debe ser proporcionada a la legítima finalidad perseguida” -cfr. sentencias TEDH, Slivenko contra Letonia⁸⁵, de 9 de octubre de 2003 y Foxley contra Reino Unido⁸⁶, de 20 de junio de 2000-.

Obviamente, se trata de cosas distintas, como ha puesto de relieve la sentencia del Tribunal Supremo nº 1231/2020, de 1 de octubre de 2020: “una cosa es no anunciar la visita -que es lo que aborda el ATC 129/1990, de 26 de marzo, de tan repetida cita en asuntos de esta naturaleza, cuando el conocimiento previo pudiera frustrar su eficacia- y otra bien distinta es no dar noticia de un procedimiento inspector, no solo no notificado sino no abierto aún, solo dentro del cual cabría la adopción de tal medida de instar la solicitud de entrada. Admitir lo contrario sería tanto como vulnerar a priori el derecho fundamental, dejando la decisión en las exclusivas manos de la Administración (vid. arts. 87 y 90 RGAT)”.

De pretenderse esa finalidad a que alude la exposición de motivos del proyecto de ley, debería modificarse el artículo 151.2 LGT, que es el precepto legal que regula el lugar donde

82 Así, en BOSCH CHOLBI, J. L., “La Inspección de los Tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la inspección en una encrucijada”, *RTT*, nº 95, 2011, págs. 71-121.

83 Puede consultarse en [https://hudoc.echr.coe.int/spa#{%22itemid%22:\[%22001-67709%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/spa#{%22itemid%22:[%22001-67709%22]})

84 Puede consultarse en [https://hudoc.echr.coe.int/spa#{%22itemid%22:\[%22001-85184%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/spa#{%22itemid%22:[%22001-85184%22]})

85 Puede consultarse en [https://hudoc.echr.coe.int/spa#{%22fulltext%22:\[%22Slivenko%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-65910%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/spa#{%22fulltext%22:[%22Slivenko%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-65910%22]})

86 Vid., en [https://hudoc.echr.coe.int/spa#{%22itemid%22:\[%22001-162563%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/spa#{%22itemid%22:[%22001-162563%22]})

pueden llevarse a cabo las actuaciones inspectoras y en el que se prevé esa posibilidad de personación sin previa comunicación:

“La Inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales”.

Este precepto no alude a que dicha personación, sin previo aviso, pueda producirse en un lugar que tenga la consideración de domicilio constitucionalmente protegido. Es más, la alusión a que las actuaciones puedan llevarse a cabo relacionándose con el encargado o responsable del local -posibilidad no admitida, si se trata de un domicilio constitucionalmente protegido- ya permite pensar que esa regulación legal no está prevista para este último caso. Tampoco permite entenderlo así su desarrollo reglamentario -artículo 173.2 RGIT⁸⁷-, ni por su rango ni por su contenido.

Por otro lado, parece que la redacción de la motivación de la enmienda parlamentaria ciñe su ámbito subjetivo a la entrada en “oficinas de los obligados tributarios”. Sin embargo, ni así se afirma en el texto del precepto legal que pretende reformarse, ni puede olvidarse que esas oficinas del obligado tributario pueden tener la condición de domicilio constitucionalmente protegido si allí se hallan los documentos de la vida diaria de la sociedad o del establecimiento que de ella dependen (cfr. STC 69/1999, de 26 de abril y STS 23 de abril de 2010, Rec. n.º 5910/2006⁸⁸).

Asimismo, resulta una contradicción del precepto legal, si más no, que refleje que la solicitud administrativa a la autoridad judicial tiene que producirse “*en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos*”, para permitirla, acto seguido, “*aún con carácter previo a su inicio formal*”.

No podemos dejar de llamar la atención de que se limitan las actuaciones administrativas a llevar a cabo en un domicilio a la “entrada”, al “acceso”, no así al registro, que es cosa bien distinta.

Y tampoco está de más advertir que la reforma se adentra en regular cuándo resultará procedente la intervención judicial en esa tesitura: “*cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición*”.

La referencia a la necesidad de que el titular del domicilio se oponga expresamente a la entrada o a que exista “riesgo” de que se vaya a oponer sigue la estela de la modificación de la LJCA introducida, en 2007, para las actuaciones de la Comisión de Defensa de la Competencia. Pero debemos denunciar que ello implica adentrarse también, mediante

87 El art. 173.2 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, dice así: “2. Cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes. En su defecto, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes”.

88 Roj: STS 2267/2010 - ECLI:ES:TS:2010:2267.

una ley ordinaria, en regular el cuándo del consentimiento del titular⁸⁹ -uno de los tres referentes de la segunda regla del art. 18.2 CE a que aludíamos con anterioridad, junto con el consentimiento y el delito flagrante-.

En este sentido, se alude a la existencia de “riesgo de oposición” a la entrada domiciliaria por su titular. No se permite acudir a la autorización judicial cuando la Administración pueda estimar que, de solicitarse el consentimiento, puede haber riesgo de destrucción de documentos.

En todo caso, este condicionante para no obtener el consentimiento del titular, y acudir directamente a la autoridad judicial, exigirá su motivación y constancia documental junto a la solicitud administrativa que se remita al juez.

Y, obviamente, el juez podrá mostrarse renuente, entonces, a otorgar la autorización judicial si no se le motiva y documenta que el titular del derecho fundamental ha rehusado a consentir la entrada en el domicilio o existe ese “riesgo de oposición”. Por tanto, se está condicionando, también, mediante una ley ordinaria, la intervención del juez de lo Contencioso-Administrativo.

En definitiva, esta modificación normativa recoge una previsión que afecta tanto al consentimiento como a la autorización judicial -dos de los referentes que conforman el contenido esencial de este derecho fundamental-, pues se adentra en regular cuándo entender que se consiente -o, mejor, que el titular se opone al acceso-, introduciendo la posibilidad de que la autorización judicial se solicite cuando exista oposición expresa o “riesgo” de que el titular puede oponerse a la entrada -expresión excesivamente genérica e indeterminada que exigirá, en su caso, de motivación expresa en los actos administrativos y que, a buen seguro, será fuente de conflictos-. Además, se condiciona la intervención del juez al exigirse la concurrencia de ambas circunstancias relativas al consentimiento del titular. Y, todo ello, no lo olvidemos, mediante una reforma, parcial y sesgada, ubicada en una ley ordinaria, que rehúsa aportar una regulación acabada, verdaderamente garante, de este derecho fundamental.

Finalmente, y sin perjuicio de cuanto analizaremos con posterioridad, conviene resaltar la explicación que se hace de estas novedades normativas, en la motivación de la enmienda parlamentaria:

89 Sobre el alcance del consentimiento como limitación constitucional a la inviolabilidad del domicilio, vid. MORENO FERNÁNDEZ, J. I., “Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de tributos con autorización judicial”, en AA.VV., *Amici, amico: Estudios en homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez*. Universidad de Oviedo, Oviedo, 2019, págs. 227-242. Vid. también HERRERA MOLINA, P. M., y TANZANO RODRÍGUEZ, A., “¿Es subsanable la falta de motivación en un auto de autorización de entrada en domicilio? Análisis del ATS de 16 de enero de 2020, rec. núm. 6718/2019”, *RCT*, n.º 449-450, 2020, págs. 149 y ss.

Cfr. la doctrina sentada por la STC 54/2015, de 16 de marzo, dictada en el Recurso de Amparo n.º 2603-2013 (ECLI:ES:TC:2015:54). Sobre el carácter subsidiario, o no, de la solicitud de consentimiento, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, n.º 283/2020, de 11 de febrero de 2020, Rec. n.º 83/2019 (Roj: STSJ CV 346/2020 - ECLI: ES:TSJCV:2020:346), considera que: “la Administración puede solicitar la autorización judicial de entrada tanto en contra del consentimiento del titular como en su defecto, de modo que no tiene por qué ser en todo caso posterior y subsidiaria a la oposición del administrado. Y esta doctrina es seguida por muchas Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia (entre ellas, la de Valencia desde nuestras sentencias 608/ 2008 y 1054/2009), además de ser compartida por la doctrina más autorizada (como González-Trevijano Sánchez, Macías Castaño y Álvarez Martínez)”.

“la enmienda incluye algunas modificaciones de alcance exclusivamente procedimental que, sin afectar al contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ni a las garantías de control judicial, clarifican el régimen procedimental y procesal que lo garantiza.”. (...) “se considera necesario regular en la LGT y en la citada Ley 29/1998 esta cuestión procedimental”.

“En suma, esta modificación normativa no altera las garantías de control judicial ni la exigencia de que toda solicitud de autorización judicial deba aportar los indicios del presunto lícito y sus circunstancias, y justificar la idoneidad, la necesidad, proporcionalidad y ausencia de medidas alternativas menos gravosas a la entrada y registro (...)”.

Llamativo resulta, cuanto menos, el esfuerzo parlamentario por reducir la modificación normativa a una clarificación del régimen jurídico procedimental y procesal, y el afán mostrado en recalcar que no se afecta al contenido del derecho fundamental ni a las garantías del control judicial.

Seguidamente analizaremos si, efectivamente, el propósito de la reforma normativa se cumple, o si, además, se adentra en regular, mediante una ley ordinaria, materia ajena, según el art. 81 CE.

E. EL ALCANCE DE LA RESERVA DE LEY ORGÁNICA PARA EL DESARROLLO DEL DERECHO FUNDAMENTAL A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO. SU APLICACIÓN AL PROYECTO DE REFORMA DE LA LGT Y DE LA LJCA.

Como hemos reflejado, la Constitución española ha recogido, expresamente, dos garantías que inciden en la intervención del poder legislativo a la hora de regular un derecho fundamental. Mientras en el art. 53.1 CE se alude a la regulación legal del ejercicio de esos derechos fundamentales -debiendo respetarse su contenido esencial-, en el art. 81.1 CE se exige que su desarrollo se realice mediante ley orgánica.

A la hora de afrontar la delicada⁹⁰ y espinosa cuestión⁹¹ sobre qué es el desarrollo de un derecho fundamental -que se tiene que llevar a cabo mediante una ley orgánica aprobada, modificada o derogada por mayoría absoluta del Congreso, en una votación final sobre el conjunto del proyecto, art. 81.2 CE-, debemos acudir a la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional. De su doctrina -en constante evolución-, cabe destacar dos advertencias preliminares.

La STC 341/1993, de 18 de noviembre, reflejó que el desarrollo de un derecho fundamental no puede quedar “a merced de la libre determinación del poder público (del legislador o de los aplicadores del derecho)”⁹². Y, de ahí, dedujo que ello impide, al legislador, “disminuir o relativizar el rigor de los enunciados constitucionales que establecen garantías de los derechos, ni crear márgenes de incertidumbre sobre su modo de afectación”⁹³.

90 La Sentencia del TC nº 341/1993, de 18 de noviembre, recalcó que: “La interpretación y aplicación legislativa de los conceptos constitucionales definidores de ámbitos de libertad o de inmunidad es tarea en extremo delicada” (ECLI:ES:TC:1993:341).

91 De estas dificultades se ha hecho eco, en ocasiones, el propio poder legislativo. La Ley Orgánica 13/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para el fortalecimiento de las garantías procesales y la regulación de las medidas de investigación tecnológica, introdujo una regulación específica para la autorización judicial en caso de interceptación de las comunicaciones telefónicas y telemáticas, la captación y grabación de comunicaciones orales mediante la utilización de dispositivos electrónicos, la utilización de dispositivos técnicos de seguimiento, localización y captación de la imagen, el registro de dispositivos de almacenamiento masivo de información y los registros remotos sobre equipos informáticos. Y afirma: “A lo largo de todos estos años no ha existido un criterio común que sirviese de fundamento para determinar qué contenidos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal debían estar sujetos a la reserva de ley orgánica, diferenciándolos de aquellos otros cuya regulación debía llevarse a cabo mediante ley ordinaria. En muchas ocasiones, preceptos procedimentales fueron elevados de rango: unas veces en aplicación de lo que el Tribunal Constitucional ha denominado «materias conexas», es decir, aquellas «que en atención a razones de conexión temática o de sistematicidad o de buena política legislativa considere oportuno incluir junto a las materias reservadas a la ley orgánica» (STC 5/1981); en otras, por afectar a leyes que específicamente han de tener naturaleza orgánica, como lo es el caso de la Ley Orgánica del Poder Judicial o el Código Penal.

A mayor abundamiento, no puede desconocerse que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el desarrollo legal de algunos derechos fundamentales y la delimitación de su contenido esencial ha sufrido variaciones a lo largo de todos estos años con inevitable incidencia en aquellas regulaciones que, por sus contenidos, deben incluirse en la reserva del artículo 81.1 de la Constitución”.

92 Esta sentencia analizó el art. 21 de la Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana -conocida popularmente como la de la “patada en la puerta”-, y dejó sentado que “ello no supone que le esté vedado a la Ley desarrollar ese contenido y regular qué deba entenderse por delito flagrante a los efectos de la entrada en domicilio sin autorización judicial. Incluso tal regulación legal podría estar justificada, como señalan la Fiscalía General y la Abogacía del Estado, para alcanzar una mayor seguridad jurídica en la aplicación del precepto constitucional y de las normas legales en conexión con él”.

93 La STC 341/1993, de 18 de noviembre, continuó afirmando que: “Ello es no sólo inconciliable con la idea misma de garantía constitucional, sino contradictorio, incluso, con la única razón de ser -muy plausible en sí- de

La STC 33/2019, de 14 de marzo⁹⁴, recalcó que “la reserva de ley orgánica (...) debe interpretarse restrictivamente”⁹⁵, tanto “en lo referente al término “desarrollar” como a la “materia objeto de reserva”⁹⁶.

Hechas estas advertencias previas, nos podemos preguntar, entonces, en qué consiste el “desarrollo” legislativo de un derecho fundamental proclamado en abstracto en la Constitución para exigir, en ese caso, una disposición de las Cortes Generales emanada con la tramitación parlamentaria prevista para las leyes orgánicas. Pues, según la STC 127/1994, de 5 de mayo, en su fj 3.b, “no todo lo que ‘afecte’ a los derechos fundamentales ... es un desarrollo directo de esos derechos fundamentales, esto es, una regulación de sus aspectos esenciales que requiera de una disposición de las Cortes emanada con forma de Ley Orgánica”.

En la citada STC 127/1994, de 5 de mayo, el TC identifica desarrollo “directo” con afrontar la regulación legal de sus “aspectos esenciales”.

Y, complementando esas afirmaciones, la STC 31/2018, de 10 de abril⁹⁷, fj 7, ha advertido que: *“La Ley Orgánica sólo será precisa cuando se acometa un desarrollo directo -global o de sus aspectos esenciales- del ámbito subjetivo u objetivo de los derechos fundamentales del artículo 20.1 de la Constitución, lo que acontece, señalamos, “cuando el legislador incide en la ‘regulación de determinados aspectos esenciales para la definición del derecho, la previsión de su ámbito y la fijación de sus límites en relación con otras libertades constitucionalmente protegidas” (STC 76/2017, de 4 de julio, FJ 7). Se deja extramuros de esa exigencia de ley orgánica a la regulación de “las modalidades de su ejercicio (y a) los presupuestos o condiciones que los*

estas ordenaciones legales, que no es otra que la de procurar una mayor certeza y precisión en cuanto a los límites que enmarcan la actuación del poder público, también cuando este poder cumple, claro está, el “deber estatal de perseguir eficazmente el delito” (STC 41/1982, fundamento jurídico 2º). La eficacia en la persecución del delito, cuya legitimidad es incuestionable, no puede imponerse, sin embargo, a costa de los derechos y libertades fundamentales”.

94 STC 33/2019, de 14 de marzo de 2019, f.j. 3º (ECLI:ES:TC:2019:33), en la que se afirma que: “No hay una “interferencia directa” de la Administración general del Estado sobre la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas que exija la entrada en juego de la regulación orgánica (STC 41/2016, de 3 de marzo, FJ 16). En consecuencia, el precepto controvertido tampoco invade la reserva de ley orgánica establecida en el art. 157.3 CE”

95 Así las SSTC 173/1998, de 23 de julio, FJ 7; 135/2006, de 27 de abril, FJ 2 c, y 215/2014, de 18 de diciembre, FJ 3 a.

Como puso de relieve la STC 124/2003, de 19 de junio, FJ 11, aludiendo a la STC 5/1981, de 13 de febrero, sobre el alcance de la Ley Orgánica: “Cuando en la Constitución se contiene una reserva de Ley ha de entenderse que tal reserva lo es en favor de la Ley Orgánica —y no una reserva de Ley ordinaria— sólo en los supuestos que de modo expreso se contienen en la Norma fundamental (art. 81.1 y conexos). La reserva de Ley Orgánica no puede interpretarse de forma tal que cualquier materia ajena a dicha reserva por el hecho de estar incluida en una Ley Orgánica haya de gozar definitivamente del efecto de congelación de rango y de la necesidad de una mayoría cualificada para su ulterior modificación (art. 81.2 CE), pues tal efecto puede y aún debe ser excluido por la misma Ley Orgánica o por Sentencia del Tribunal Constitucional que declaren cuáles de los preceptos de aquélla no participan de tal naturaleza. Llevada a su extremo, la concepción formal de la Ley Orgánica podría producir en el ordenamiento jurídico una petrificación abusiva en beneficio de quienes en un momento dado gozasen de la mayoría parlamentaria suficiente y en detrimento del carácter democrático del Estado, ya que nuestra Constitución ha instaurado una democracia basada en el juego de las mayorías, previendo tan sólo para supuestos tasados y excepcionales una democracia de acuerdo basada en mayorías cualificadas o reforzadas” (ECLI:ES:TC:2003:124).

96 Así la mantiene el TC, desde la sentencia 5/1981, de 13 de febrero (ECLI:ES:TC:1981:5).

97 ECLI:ES:TC:2018:31

hagan efectivos; extremos que restan en los cometidos que la Constitución señala a la Ley ordinaria” -art. 53.1 CE-.

Así pues, será necesaria una ley orgánica para acometer el desarrollo “directo” de un derecho fundamental, cuando se regule de manera “global” -o con visos de completitud- ese derecho fundamental, o, también, cuando esa ley orgánica sí que aporte sus “aspectos esenciales” de carácter subjetivo y objetivo, quedando fijados cuál es el derecho protegido, su ámbito y sus límites -parafraseando a esa doctrina del TC-.

Tratando de aplicar esa doctrina al derecho fundamental del art. 18.2 CE, para desentrañar cuáles son esos “aspectos esenciales” que definen el ámbito objetivo y subjetivo del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y cuáles son sus límites en relación con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, debemos atender a la interpretación realizada por el TC, con la materia tributaria como excusa -en la mayoría de ocasiones-. Así, podremos dilucidar si esa doctrina es respetada por la regulación que se pretende introducir en sendas leyes ordinarias: la LGT y la LJCA.

La nueva redacción propuesta de los preceptos de la LGT y de la LJCA no supone inmiscuirse en la definición de “domicilio” constitucionalmente protegido, pues ambas enmiendas parlamentarias no realizan ninguna referencia a la delimitación del ámbito espacial de protección de este derecho fundamental. Sin embargo, como acabamos de analizar, sí que se aportan novedades normativas sustanciales en relación con el consentimiento del titular -su procedencia o la innecesariedad de dirigirse al titular para obtenerlo, cuando hay riesgo de “oposición”-, y, sobre todo, respecto de la autorización judicial.

Centrándonos en la exigencia constitucional de intervención judicial para permitir la entrada o registro domiciliario, debemos partir de la siguiente afirmación de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 50/1995, de 23 de febrero, f.j. 5:

“El art. 18.2 exige tan solo una autorización judicial, sin ocuparse de precisar cuál haya de ser el Juez competente para darla ni el procedimiento a seguir. A su vez, la Ley Orgánica del Poder Judicial tampoco la regula por completo”.

No obstante, esta intervención judicial se convierte en referente inexcusable ante cualquier regulación legal de este derecho fundamental para no desfigurar su contenido constitucionalmente declarado. De hecho, la STC 50/1995, de 23 de febrero, recuerda que tiene que ser un juez:

“por su independencia e imparcialidad, quien adopte estas medidas, como ha declarado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Klass, Sentencia de 6 de septiembre de 1978), exigencia que por otra parte no prejuzga el orden judicial competente al efecto”.

Sin embargo, cuestión distinta es elucidar cuál es el juez competente para ello. Así, la STC 76/1992, de 14 de mayo, había reconocido, en su f.j. 3, que: “una ley encomiend(a) al Juez de Instrucción la relativa al derecho a la inviolabilidad del domicilio frente a la ejecución forzosa de actos administrativos, sin que deba este Tribunal pronunciarse sobre el acierto o no de atribuir esa función precisamente al Juez de Instrucción. Opción que, por ser atributiva de competencias a los órganos judiciales, está dentro de las facultades del legislador”. Quizás del legislador orgánico.

Como vemos, el TC recalca que el art. 18.2 de la Carta Magna no determina quién es el juez competente para permitir esa intromisión domiciliaria -lo que deberá ser concretado por el legislador-, ni tampoco el precepto constitucional hace una mínima sugerencia sobre el procedimiento que debe respetarse para otorgar, o denegar, esa autorización judicial de intromisión, ni sobre cuál deba ser su contenido.

La citada STC 50/1995, de 23 de febrero, considera que tampoco la LOPJ aporta ese desarrollo legal de la autorización judicial de una entrada domiciliaria -alusión a la LOPJ, dicho sea de paso, que permite entender que esa es la norma que tendría legitimidad para realizarla-.

Pero, al analizar la regulación de la LGT y el Reglamento de inspección tributaria a la sazón vigente⁹⁸, la STC 50/1995, de 23 de febrero, deja bien claro qué aspectos de este concreto derecho fundamental deben ser regulados por una ley orgánica individualizada -que, además, debe ser la Ley Orgánica del Poder Judicial-:

“tampoco la Ley General Tributaria, ni el Reglamento mencionado más atrás, determinan cuáles hayan de ser el Juez competente, el procedimiento adecuado y el contenido de la resolución judicial, materias protegidas no ya por la reserva de Ley, en cualquiera de sus modalidades, sino por una Ley Orgánica individualizada, la reguladora del Poder Judicial donde se codifique con carácter unitario la estructura y el funcionamiento de los Jueces y Tribunales (SSTC 65/1994⁹⁹ y 254/1994¹⁰⁰), sin perjuicio de las leyes reguladoras de cada sector procesal, donde solo en el

98 Era el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. BOE nº 115, de 14 de mayo de 1986.

99 En la STC 65/1994, de 28 de febrero, f.j. 2º, se afirma, en relación con el juez predeterminado: “Pues bien, dentro del perímetro de tal derecho fundamental y, a la vez, principio cardinal de la organización judicial, se encuentran las reglas que, en la Ley Orgánica correspondiente y sólo en ella, a la cual se reserva esta materia constitucionalmente, configuran los límites de la jurisdicción y de la competencia de los órganos judiciales, el estatuto personal de la judicatura, la imparcialidad o idoneidad concreta para un asunto determinado”. ECLI:ES:TC:1994:65.

100 En esta sentencia 254/1994, de 21 de septiembre de 1994, se puede leer: “Ahora bien, la Constitución no sólo ha querido configurar el Poder Judicial en atención a los principios de unidad, exclusividad e independencia judicial sino que también ha previsto diversas garantías para asegurar la realización de aquéllos, entre ellas, «la reserva de Ley Orgánica para determinar la constitución, funcionamiento y gobierno de los Juzgados y Tribunales, así como el estatuto jurídico de los Jueces y Magistrados (artículo 122.1 C.E.)», como se ha dicho en la STC 108/1986, fundamento jurídico 6.. Con la particularidad de que este precepto constitucional, «remite no a cualquier Ley Orgánica, sino muy precisamente a la Ley orgánica del Poder Judicial», que ha de ser entendida, por tanto, «como un texto normativo unitario» (STC 60/1986, fundamento jurídico 5.). Por tanto, es claro que únicamente corresponde a la Ley Orgánica del Poder Judicial determinar «la configuración definitiva» de los Tribunales de Justicia (STC 38/1982, fundamento jurídico 6.). (...) Por tanto, únicamente la Ley Orgánica del Poder Judicial puede determinar la creación de órganos judiciales o, si se quiere, el «establecimiento en abstracto de los tipos o clases de órganos a los que se va a encomendar el ejercicio de la potestad jurisdiccional» (en los términos de la citada STC 56/1990), así como la «institución de los diferentes órdenes jurisdiccionales y la definición genérica de su ámbito de conocimiento litigioso» (STC 224/1993), pues la unidad del poder judicial no impide en modo alguno la especialización orgánico-funcional de Juzgados y Tribunales por razón de la materia. Y, por último, a dicha Ley Orgánica le corresponde establecer «las divisiones territoriales en las que el Estado se organiza a efectos judiciales, procediendo a su definición» (SSTC 56/1990, fundamento jurídico 20 y 62/1990, fundamento jurídico 7.º) (...). C) Finalmente, tampoco cabe considerar que la modificación introducida por el artículo 737 L.E.C. en el artículo 82.4 L.O.P.J. supone un supuesto de colaboración entre Ley Orgánica y Ley ordinaria y, por tanto, que resulte constitucionalmente lícita (STC 137/1986, fundamento jurídico 3.). Ciertamente, no estamos ante un caso en que la Ley Orgánica llama a la ordinaria a integrar en algunos extremos sus disposiciones de desarrollo (SSTC 83/1984 y 137/1986), pues ninguna remisión a la segunda se contiene en el citado precepto de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Y más allá de este caso, es indudable que tal colaboración posee unos límites infranqueables, como ya se indicó respecto al estatuto de los Jueces y Magistrados, también objeto de la reserva de Ley Orgánica del artículo 122.1 C.E., en nuestra STC 108/1986,

penal se ofrece un diseño completo de los mandamientos de entrada y registro dentro de la fase de instrucción de las causas por delito (arts. 545 y 574)”.

Por tanto, según la doctrina del TC, tiene que ser una ley orgánica -y, específicamente, la LOPJ- la que regule:

- 1) cuál es el juez competente
- 2) cuál es el procedimiento adecuado
- 3) cuál es el contenido de la resolución judicial

En nuestro caso, como hemos expuesto, el proyecto de ley ordinaria sí que se adentra en regular, novedosamente, esos aspectos relativos a la autorización judicial que, sin embargo, según el TC, deberían recogerse en la LOPJ.

1. El proyecto de ley se adentra en regular una nueva competencia judicial y la atribuye a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo: la de autorizar la entrada domiciliaria antes o durante la realización de actuaciones de inspección tributaria.

Pudiera parecer -a primera vista- que la modificación que se pretende introducir en el art. 8.6 de la LJCA se limita a reiterar la previsión del apartado anterior de ese mismo ordinal del precepto sobre la autorización judicial para entradas domiciliarias durante las actuaciones de la Comisión de Defensa de la Competencia -introducida por la Disposición Adicional 7ª de la Ley 15/2007, de 3 de julio¹⁰¹-.

Sin embargo, no es así, porque se aporta, con sutileza, una previsión que no contempla ese apartado relativo a las actuaciones de la Comisión de Defensa de la Competencia. Concretamente, se atribuye la competencia a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, para otorgar 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, pero, también, y de manera destacada, con carácter previo a su inicio formal.

fundamento jurídico 26. Doctrina que más recientemente se ha reiterado en la STC 224/1993, fundamento jurídico 3., al afirmar que si bien la colaboración entre ambas formas normativas puede permitir que una Ley ordinaria «atribuya a determinado orden jurisdiccional el conocimiento de tales o cuales asuntos, integrando los genéricos enunciados de la L.O.P.J.», sin embargo ha de verificarse en cada caso el grado de acomodo de aquélla a las previsiones de ésta; pues «como propias de la reserva reforzada instituida por la Constitución, resultan indisponibles para el legislador ordinario» y, de este modo la Ley ordinaria no puede «excepcionar frontalmente o contradecir el diseño que de los distintos órdenes jurisdiccionales haya establecido la Ley Orgánica». (BOE nº 252, de 21 de octubre de 1994)

101 BOE nº 159, de 4 de julio de 2007. El precepto dice así: “Además, los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán de las autorizaciones para la entrada e inspección de domicilios, locales, terrenos y medios de transporte que haya sido acordada por la Comisión Nacional de la Competencia, cuando, requiriendo dicho acceso e inspección el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición”. La explicación del porqué de esa modificación normativa se reflejaba en la Exposición de Motivos: “la disposición adicional séptima modifica la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, para aclarar el régimen de recursos contra las resoluciones de los órganos nacionales y autonómicos de competencia, así como el *procedimiento de autorización judicial para el caso en que exista oposición a una inspección realizada en aplicación de la presente Ley*”.

Esta propuesta de reforma del apartado 6 del art. 8 de la Ley 29/1998 implica: i) decantarse por introducir una nueva competencia material judicial para intervenir, garantizando un derecho fundamental, ante una solicitud de entrada domiciliaria durante la tramitación -o incluso antes- de un procedimiento inspector por la AEAT, y, ii) que se decide su atribución a un concreto órgano judicial. Todo ello, sin la consiguiente modificación correlativa en la LOPJ.

Actualmente, tanto la LOPJ como la LJCA anudan la competencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo para la autorización de la entrada domiciliaria únicamente a la “ejecución forzosa de actos administrativos”. Así lo ha recalcado, también, la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020¹⁰².

Obviamente, no puede equipararse la ejecución forzosa de un acto administrativo con un acto inserto en la tramitación de un procedimiento inspector (por tanto, acto de trámite), o un acto dictado cuando ni siquiera ha comenzado el mismo; ambos dirigidos a buscar pruebas de una presunta defraudación tributaria.

La STC 137/1985, de 17 de octubre, f.j. 5, puso de relieve las notas que caracterizan la ejecución forzosa de un acto administrativo -como el tramitado en la vía de apremio en el ámbito tributario-, y que, de rechazo, no se aprecian cuando se trata de la intromisión domiciliaria durante la tramitación de un procedimiento inspector con fines de indagación o búsqueda de pruebas de un incumplimiento fiscal:

- Cualquier “ejecución” supone “la realización de un derecho previamente declarado en un acto”, un título ejecutivo -en nuestro caso, una liquidación tributaria-.
- De ese acto previo se ha de tener “constancia formal inequívoca, certeza de su contenido y de destinatario, que dispense de la necesidad de una previa interpretación de su alcance y de su extensión y que permita su realización inmediata”.
- Ese acto previo tiene que haberse notificado al destinatario -el deudor tributario concreto-, quien tiene que haber dispuesto de tiempo suficiente para su cumplimiento voluntario, y sin embargo, no lo ha llevado a cabo -finalizándose el período de pago sin hacerse efectivo-
- Se le habrá concedido, incluso, una nueva oportunidad para su cumplimiento y, al no llevarse a cabo, se dictará la providencia de apremio, con un período para su ingreso con el correspondiente recargo

102 En efecto, la STS de 1 de octubre de 2020, al censurar la posibilidad de que se inste la solicitud de entrada domiciliaria al juez antes de haberse iniciado siquiera un procedimiento inspector, recordó que, “sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ)”. No en vano, esa sentencia del Tribunal Supremo sigue recalcando que, sin un acto administrativo previo, dictado en un procedimiento inspector ya formalmente iniciado, “el juez de garantías se vería privado de su propia competencia, dirigida a la ejecución de un acto -por más que, ficticiamente, se suela equiparar, sin más problema, el inicio de un procedimiento de aplicación, que es un acto-trámite, a la ejecución de un acto definitivo, sin que tal concepción expansiva pueda ir más allá, para dar cumplimiento a actos inexistentes o futuros”.

- Finalmente, se adoptarán las medidas de compulsión patrimonial, pudiendo llegar, en su caso, al embargo de bienes, aunque ello suponga la entrada en un domicilio, con autorización judicial.

Como destaca la citada sentencia del Tribunal Constitucional 137/1985, de 17 de octubre, resulta determinante que, en este caso, “todo el iter del procedimiento de apremio viene siendo conocido por el titular del domicilio y, por supuesto, (es) sabedor también de la legal y reglamentaria posibilidad de que el agente ejecutivo penetre en el mismo, para práctica del embargo, provisto -eso sí- del indispensable mandamiento judicial”.

La diferencia con el supuesto que quiere incluirse en la modificación legislativa ordinaria es crucial pues, precisamente, lo que se pretende introducir es la posibilidad de solicitar la autorización judicial no sólo inaudita parte, sino también sin que se haya iniciado un procedimiento administrativo.

Y, obviamente, el alcance de la tutela judicial tampoco puede ser la misma cuando se trata de autorizar la intromisión domiciliaria para ejecutar forzosamente un acto administrativo -probablemente, ya definitivo y firme-, que cuando la intervención del juez se enmarca en un procedimiento administrativo, en ciernes o, incluso, sin haberse iniciado.

En otro orden de consideraciones, esta reforma normativa decide la atribución de esa novedosa competencia a un órgano judicial concreto: a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo.

Y se hace desconociendo cuanto había afirmado el propio TC sobre la similitud, aun con matices, entre las características propias que presenta el desarrollo de las entradas domiciliarias durante la realización de una actividad inspectora por la Hacienda pública y la instrucción de un procedimiento penal. No en vano, la STC 50/1995, de 23 de febrero, f.j. 6, consideró oportuna la aplicación analógica del entonces vigente art. 87.2 LOPJ, que atribuía la competencia al Juzgado de Instrucción, dada la cercanía “en más de uno de sus eventuales aspectos a la jurisdicción penal como consecuencia de la equiparación del injusto de tal naturaleza y del administrativo, a efectos precisamente de garantía, que contiene el art. 25.1 de la Constitución española y había reconocido ya la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Engel, sentencia de 8 de junio de 1976) y la de nuestro Tribunal Supremo (sentencia de 9 de febrero de 1972 y muchas más)”. Alusión a la asimilación, “no sin matices”, de las entradas incardinadas en un procedimiento criminal con las relacionadas con actos de inspección tributaria, que volvió a realizar la STC 69/1999, de 26 de abril.

Y, a fuer de precisos, que así es. La regulación que aporta la Ley de Enjuiciamiento Criminal¹⁰³ (en adelante, LECrim) es muchísimo más completa y garantista, llegando a inspirar a la

¹⁰³ De manera destacada, los artículos 545 a 572 -de la entrada y registro en lugar cerrado-, arts. 573 a 578 -del registro de libros y papeles-, arts. 579 a 588 -de la detención y apertura de la correspondencia escrita y telegráfica-, arts. 588 bis a 588.bis.k -Disposiciones comunes a la interceptación de las comunicaciones telefónicas y telemáticas, la captación y grabación de comunicaciones orales mediante la utilización de dispositivos electrónicos, la utilización de dispositivos técnicos de seguimiento, localización y captación de la imagen, el registro de dispositivos de almacenamiento masivo de información y los registros remotos sobre equipos informáticos-, art. 588 ter.a a 588.ter.i -la interceptación de las comunicaciones telefónicas y telemáticas-, arts. 588.sexies.a a 588.sexies.c -Registro de dispositivos de almacenamiento masivo de información-, se han integrado en el Título VIII, del Libro II, tras la reforma realizada por la L.O. 13/2015, de

doctrina del TC -en la sentencia 69/1999, de 26 de abril- sobre el ámbito espacial que tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido¹⁰⁴. De hecho, debemos referirnos a una circunstancia que no debería ser pasada por alto: la nueva redacción de la LECrim, dada en 2015, únicamente prevé medidas de investigación limitativas, por ejemplo, del derecho fundamental al secreto de las comunicaciones (art. 18.3 CE), con relación a determinados delitos, los relacionados en su art. 579.1 (“siempre que la investigación tenga por objeto alguno de los siguientes delitos: 1.º Delitos dolosos castigados con pena con límite máximo de, al menos, tres años de prisión; 2.º Delitos cometidos en el seno de un grupo u organización criminal. 3.º Delitos de terrorismo). Ello, unido a que la doctrina constitucional descarta la entrada y registro en domicilio cuando no se trate de delitos graves (por ejemplo, no lo son el hurto, la estafa), nos permite cuestionarnos si puede cumplirse adecuadamente con el principio de proporcionalidad cuando se pretenda la entrada domiciliaria para la averiguación de una defraudación tributaria sin alcance penal o, incluso, quizás, ni siquiera sancionadora.

Pero es que, además, parafraseando a la STC 76/1992, de 14 de mayo, podemos preguntarnos: **¿qué problema habría en otorgarles las funciones de autorizar las entradas domiciliarias durante la tramitación de un procedimiento de inspección tributaria a los Jueces de Instrucción “en el ejercicio de la misión que les confiere el art. 87.2 de la LOPJ”?** Ninguno. No se estaría interfiriendo ni tergiversando la competencia -propia de los Tribunales Contencioso-Administrativos- de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado “respecto de los actos administrativos y que se extiende, no sólo a la revisión de la legalidad de estos actos sino también a su ejecutividad y, en su caso, a su suspensión”¹⁰⁵.

5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para el fortalecimiento de las garantías procesales y la regulación de las medidas de investigación tecnológica (BOE 6-10-2015). Resulta patente la diferencia que se produce con la regulación tributaria en aspectos que también se ven afectados por una entrada y registro domiciliario. Como ya hemos indicado, el Anteproyecto de Ley de Enjuiciamiento Criminal aprobado en Consejo de Ministros en fecha 24 de noviembre de 2020 dedica, a este tema, los artículos 405 a 42; todos ellos, con el carácter de “orgánicos”.

- 104 De hecho, la STC 69/1999, de 26 de abril, recalcó que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas alcanza a: “ciertos espacios físicos (...) que son indispensables para desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por (...) servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”. Y el artículo 554 del Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en su apartado cuarto, establece que: “Se reputan domicilio, para los efectos de los artículos anteriores: (...) 4.º Tratándose de personas jurídicas imputadas, el espacio físico que constituya el centro de dirección de las mismas, ya se trate de su domicilio social o de un establecimiento dependiente, o aquellos otros lugares en que se custodien documentos u otros soportes de su vida diaria que quedan reservados al conocimiento de terceros”.
- 105 Así lo reflejó, con claridad, la STC 144/1987, de 23 de septiembre, resaltando que no existía un conflicto de competencias judiciales cuando el art. 87.2 LOPJ atribuía la facultad de autorizar esas entradas domiciliarias para la ejecución forzosa de actos administrativos a los Juzgados de Instrucción. Pues, “tal norma, en efecto, no ha sustraído a la jurisdicción contencioso-administrativa el control de legalidad de los actos de la Administración cuya ejecución exige la entrada en un domicilio para atribuirlo al Juez de instrucción que ha de acordar esa entrada. El control de legalidad de estos actos, como el de toda la actuación administrativa, sigue siendo competencia específica de esta jurisdicción, que es también la única que puede acordar la suspensión de lo resuelto por la Administración”. De hecho, en su momento, la LGT también atribuía esa función judicial para autorizar entradas domiciliarias para trabar bienes, a los Juzgados de Instrucción. Así lo introdujo la Ley 33/1987, al dar nueva redacción al art. 130 LGT, según la cual “previa exhibición del documento, individual o colectivo, acreditativo de la deuda tributaria, los Jueces de Instrucción autorizarán, dentro de las veinticuatro horas siguientes a la solicitud, la entrada en el domicilio del deudor, siempre que se manifieste por los órganos de recaudación haber perseguido cuantos bienes sea posible trabar sin necesidad de aquella entrada”. Previsión que fue considerada contraria a Derecho por la STC 76/1992, de 14 de mayo, por introducirse en una

En definitiva, entendemos que resulta improcedente que tanto la creación de una nueva competencia judicial, como su atribución a un órgano judicial concreto, sea acometida por una ley ordinaria, y que, además, se haga a despecho de las afirmaciones del TC específicamente realizadas respecto de entradas domiciliarias por la AEAT durante un procedimiento inspector.

2. El proyecto de ley también introduce novedades significativas en relación con el procedimiento para otorgar esa autorización judicial.

En primer lugar, la propia exposición de motivos de la reforma legal explica su finalidad: “aclarar (...) el procedimiento de autorización judicial para el caso en que exista oposición a una inspección realizada en aplicación de la presente Ley”. Y, a fuer de precisos, que así es.

El Proyecto de Ley de reforma de la LGT y la LJCA persigue permitir la intervención del juez de lo contencioso-administrativo, autorizando la intromisión en el domicilio, “aún con carácter previo a(l) inicio formal” de un procedimiento de inspección tributaria -quicio de la novedad legislativa-.

Se regula, mediante ley ordinaria, cuándo puede solicitarse al juez su autorización, y, por ende, cuándo puede intervenir el juez, en garantía de ese derecho fundamental. Afecta, pues, al *quando* de la intervención judicial, al momento en que el juez puede autorizar la entrada. No podrá intervenir si no se ha solicitado el consentimiento del titular o la Administración no acredita que existe riesgo de que aquel se oponga.

Y, por otra parte, se condiciona, mediante ley ordinaria, la intervención judicial a la comprobación de la concurrencia de dos circunstancias -reguladas, además, novedosamente, y de modo sumamente lábil-: cuando el titular “se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición”.

Por tanto, una ley ordinaria afronta directamente la regulación de un aspecto esencial de este derecho fundamental, hasta el punto de adentrarse en concretar el momento en que puede intervenir el juez para permitir una entrada domiciliaria -incluso, sin procedimiento administrativo iniciado, y sin resolución judicial que ejecutar-, y condicionando, además, esa actuación garante del derecho fundamental a la concurrencia de dos circunstancias genéricas e inconcretas: la oposición del titular del derecho o cuando exista riesgo de oposición.

3. El proyecto de ley asimismo condiciona el contenido de la resolución judicial.

De hecho, como hemos reflejado anteriormente, los preceptos que pretenden reformarse, al regular, de manera novedosa, el contenido de un acuerdo administrativo de entrada domiciliaria y una solicitud administrativa a la autoridad judicial -fijando los datos y

Ley de Presupuestos. Pero que, asimismo, fue considerada “innecesaria” al atribuir una competencia judicial a los Juzgados de Instrucción cuando es la LOPJ -y el art 87.2, ya vigente- la que legítimamente puede regularlo, pues reconoce, en su f.j. 4, que “el art. 130 LGT es ante todo y sobre todo una norma de atribución a un órgano judicial de una función garantizadora de un derecho fundamental, la inviolabilidad del domicilio, y de fijación de las condiciones del ejercicio de dicha competencia”.

documentos que tienen que facilitarse al juzgado (identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación)-, están condicionando el objeto de conocimiento del Juez de garantías y, por ende, su tarea.

No olvidemos, además, que, en la motivación de la enmienda parlamentaria, se amplía el contenido de la solicitud administrativa a la autoridad judicial con alguna otra exigencia -también prevista jurisprudencialmente por los TSJ de las comunidades autónomas (destacadamente el TSJ de Cataluña y el de la Comunidad Valenciana) y el propio TS-, clamorosamente silenciadas en el texto del precepto: que se aporten, también, “los indicios del presunto ilícito y sus circunstancias, y (quede) justificada la necesidad, proporcionalidad y ausencia de medidas alternativas, menos gravosas a la de entrada y registro”.

En definitiva, en el proyecto de ley, la legislación ordinaria se adentra en desarrollar un derecho fundamental, en aspectos esenciales -no tangenciales- como la creación de una nueva competencia judicial y su atribución a un determinado órgano judicial, el cuándo y el cómo de la intervención judicial. Y, además, lo hace de manera parcial y sesgada, creando insoportables márgenes de incertidumbre que no benefician a la seguridad jurídica de quien tenga que llevar a cabo una actuación administrativa en ese ámbito domiciliario, quien tenga que decidir si otorga la autorización para ese acceso o, simplemente, de quien, siendo titular de un derecho fundamental, quiera conocer las condiciones para su ejercicio efectivo. Y no está de más recordar que el TC ha declarado que «se rebasa o se desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección» (STC 196/1987, fundamento jurídico 5º, con cita de las 2SSTC 11/1981 y 37/1987).

En fin, por mucho que la motivación de la enmienda parlamentaria pretende salir al paso de esa posible tacha de inconstitucionalidad al adentrarse en ámbitos legislativos vedados a una ley ordinaria, con la excusa de que las modificaciones normativas previstas tienen “alcance exclusivamente procedimental que, sin afectar al contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ni a las garantías de control judicial, clarifican el régimen procedimental y procesal que lo garantiza”, consideramos que la modificación normativa puede ser tildada de inconstitucional, por adentrarse en la regulación de materias específicamente reservadas a ley orgánica. ¿Acaso puede regularse el régimen procedimental y procesal de la autorización judicial sin afectar a su contenido y a las garantías que debe procurar esa intervención?

F. LA NECESARIA MODIFICACIÓN DEL ART 91.2 DE LA LOPJ Y NO SOLO DEL ART. 8.6 DE LA LJCA.

En el proyecto de ley se pretende la modificación del apartado 6 del artículo 8 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, añadiéndose un nuevo párrafo en el sentido analizado. Sin embargo, dicha modificación no viene de la mano de la correlativa reforma del art. 91.2 de la LOPJ.

Si convenimos, con la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020, en que nos encontramos ante un “rudimentario y escueto sistema procesal -por comparación con la necesidad e importancia de la protección de un derecho fundamental, que con tal entrada quedaría sacrificado-”, puede considerarse inaceptable, tanto desde un punto de vista de la regulación de las competencias de los juzgados y tribunales, como de la seguridad jurídica y coherencia legislativa, que no resulten homogéneas la regulación de la autorización judicial de entrada domiciliaria para llevar a cabo actos administrativos en el ámbito contencioso-administrativo que establece la LOPJ y la que se pretende introducir en la LJCA.

No está de más recordar que, inicialmente, era el art. 87.2 LOPJ el que atribuía, a los Juzgados de Instrucción, la competencia para la *“autorización en resolución motivada para la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares de acceso dependiente del consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración”*. Durante su vigencia se dictó la STC 50/1995, de 23 de febrero, que recalcó la semejanza tan notable entre la instrucción penal y las actuaciones inspectoras de la AEAT, y no apreció tacha de inconstitucionalidad a esa atribución legal de la competencia para autorizar entradas domiciliarias a los Juzgados de Instrucción.

El citado art. 87.2 de la LOPJ fue suprimido por el artículo único.6 de una Ley Orgánica, la nº 6/1998, de 13 de julio, de reforma de la LOPJ. Y esta intervención judicial pasó a regularse, en su artículo 91.2 LOPJ, atribuyéndose, a partir de entonces, la competencia a los recién creados Juzgados de lo Contencioso-Administrativo: *“2. Corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración”*¹⁰⁶.

106 En la exposición de motivos se explicaba, así, el porqué del contenido de este precepto: “La Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa exige que determinados artículos de la Ley Orgánica del Poder Judicial tengan una redacción acorde con las previsiones competenciales de la Ley reguladora de la mencionada Jurisdicción.

La doctrina del Tribunal Constitucional establece que la ley orgánica esté reservada a materia orgánica (v. gr. sentencias del Tribunal Constitucional 15/1981, de 13 de febrero, y 76/1983, de 15 de agosto). No deben establecerse o reformarse normas orgánicas mediante disposiciones de una ley no orgánica; ello exigiría votaciones separadas y mayorías distintas en el Congreso de los Diputados.

Como es bien sabido, la práctica parlamentaria pretende dar solución a los supuestos de anteproyectos mixtos (cual sería un proyecto de ley procesal con determinados artículos reformadores de la Ley Orgánica del Poder Judicial); tal práctica consiste en la instrumentación de dos textos separados (una Ley ordinaria y una ley orgánica) para la regulación de los distintos aspectos que, en ocasiones, confluyen en la misma materia. Esta solución normativa dual se ha venido imponiendo en diversos ámbitos reguladores.

En consecuencia, parece oportuno aprobar, mediante ley orgánica independiente, la reforma necesaria para hacer coherente la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa y la Ley Orgánica del Poder Judicial”.

Precisamente para dotar de coherencia y armonía legislativa a esa atribución, al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, de la competencia para autorizar la entrada domiciliaria únicamente para ejecutar forzosamente actos administrativos, esta reforma de la LOPJ corrió pareja a la modificación del artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa¹⁰⁷. En definitiva, el propio legislador apreció la necesidad de que tanto la LOPJ como la LJCA establecieran la competencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo.

Sin embargo, en otra ocasión posterior, no se ha llevado a cabo una reforma acompasada, modificándose el art. 8.6 LJCA, sin introducir idéntica previsión en la LOPJ.

En efecto, la disposición adicional 7ª de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia, modificó el citado artículo 8.6 LJCA, para otorgar a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo también la competencia cuando se tratara de entradas e inspecciones domiciliarias llevadas a cabo por la Comisión Nacional de la Competencia durante la tramitación del correspondiente procedimiento administrativo:

“Además, los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo conocerán de las autorizaciones para la entrada e inspección de domicilios, locales, terrenos y medios de transporte que haya sido acordada por la Comisión Nacional de la Competencia, cuando, requiriendo dicho acceso e inspección el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición”.

Esta novedad legislativa, según la explicación facilitada en la exposición de motivos de la reforma, perseguía: *“aclarar (...) el procedimiento de autorización judicial para el caso en que exista oposición a una inspección realizada en aplicación de la presente Ley”*.

Sorprende que el legislador considere que aporta una regulación del procedimiento de autorización judicial en caso de oposición del titular del domicilio, cuando brilla por su ausencia. Y, sin embargo, no se resalte lo que realmente constituía una novedad destacable: la atribución de la competencia a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, no cuando se trate de ejecutar forzosamente un acto administrativo, sino cuando se esté tramitando un procedimiento administrativo; en ese caso, por un determinado órgano administrativo: la

107 Nada afirmó la Exposición de Motivos de la LJCA sobre el porqué del cambio de competencia, de los Juzgados de instrucción a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo. Aunque, sorprendentemente, afirmaba que, por una parte, eran competencias “de menor trascendencia económica y social” (sic) y que, además, “tras un primer rodaje”, podrían revisarse”. Concretamente, se limitaba a afirmar que: “La presente reforma aborda el problema con decisión y con cautela a la vez. Define la competencia de los Juzgados mediante un sistema de lista tasada. En la elaboración de esta lista se ha tenido en cuenta la conveniencia de atribuir a estos órganos unipersonales un conjunto de competencias relativamente uniformes y de menor trascendencia económica y social, pero que cubren un elevado porcentaje de los recursos que cotidianamente se interponen ante los órganos de la Jurisdicción. De esta manera es posible aportar remedio a la saturación que soportan los Tribunales Superiores de Justicia, que se verán descargados de buen número de pleitos, aunque conservan la competencia para juzgar en primera instancia los más importantes «a priori» y toda la variedad de los que se incluyen en la cláusula residual, que ahora se traslada a su ámbito competencial.

Por su parte, los Juzgados obtienen un conjunto de competencias que pueden razonablemente ejercer y que parecen suficientes para consolidar la experiencia. Nada impide, antes al contrario, que tras un primer período de rodaje la lista de competencias se revise a la vista de esa experiencia. De todas formas, es evidente que el éxito de la reforma depende más que nada de la pronta y adecuada selección y formación de los titulares de los Juzgados”.

Comisión de Defensa de la Competencia. En este punto estriba la verdadera razón de ser de la modificación del art. 8.6 de la LJCA, que no fue seguida de la correspondiente reforma del artículo 91.2 LOPJ.

Pues bien, si la finalidad de la introducción de ese apartado en el art. 8.6 de la LJCA fue la de regular “*el procedimiento de autorización judicial para el caso en que exista oposición a una inspección realizada en aplicación de la presente Ley*”, y si ésta tiene rango de ley ordinaria, pudiera pensarse que no cabe atribuir tacha alguna a la reforma que se pretende ahora con la modificación, en idéntico sentido, de la Ley General Tributaria y de la LJCA, sin reformar la LOPJ.

Sin embargo, entendemos que no debe llegarse a esa misma conclusión. Por el contrario, consideramos que la reforma de la LGT y de la LJCA colisiona con la exigencia de regulación mediante Ley orgánica del cómo, el contenido y el procedimiento de la autorización judicial en la medida en que supone el desarrollo de una parte del contenido esencial del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio -como hemos justificado, a tenor de las exigencias derivadas de la STC 50/1995, de 23 de febrero-.

Además, conscientes de que esa reforma introducida solo en la LJCA por la Ley 15/2007 ni siquiera acomete la regulación legal del procedimiento judicial. Bendecir una regulación de un derecho fundamental de esta guisa, mediante Ley ordinaria, permitiría sortear siempre la exigencia de reserva de Ley orgánica con tal de acometer, única o sucesivamente, reformas parciales o sectoriales de su contenido.

Cierto es que el Tribunal Constitucional no ha censurado esta extralimitación normativa de la reforma del art. 8.6 LJCA, por la Ley 15/2007, sin correr pareja a la homogénea modificación de la LOPJ.

Pero, que no se haya pronunciado el TC, no significa que pueda inferirse acriticamente que se respeta la exigencia de ley orgánica del art. 81 CE. Quizás ello puede deberse a que los legitimados para impetrar el auxilio del Tribunal Constitucional, mediante un recurso o una cuestión de inconstitucionalidad, no lo han hecho.

Con posterioridad, se produjo otra modificación del art. 8.6 LJCA -la penúltima¹⁰⁸-, por la Ley Orgánica 8/2015, de 22 de julio, de modificación del sistema de protección a la infancia y a la

108 Finalmente, se llevó a cabo una nueva reforma del art. 8.6 de la LJCA sin modificar tampoco la LOPJ. Nada tiene que ver con las autorizaciones de entrada domiciliaria, pero la Disposición final 2.1 de la Ley 3/2020, de 18 de septiembre, introdujo un nuevo párrafo, que afecta a la competencia de esos Juzgados: “Asimismo, corresponderá a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo la autorización o ratificación judicial de las medidas adoptadas con arreglo a la legislación sanitaria que las autoridades sanitarias consideren urgentes y necesarias para la salud pública e impliquen limitación o restricción de derechos fundamentales cuando dichas medidas estén plasmadas en actos administrativos singulares que afecten únicamente a uno o varios particulares concretos e identificados de manera individualizada”. El TSJ de Aragón, Sala de lo contencioso-administrativo, ha dictado auto planteando una inconstitucionalidad de esta previsión, el 3 de diciembre de 2020, Rec. nº 332/2020 (Roj: ATSJ AR 77/2020 - ECLI:ES:TSJAR:2020:77A); aunque en sus antecedentes de hecho se alude a la posible vulneración de los artículos 9.3 -principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos- y 81.1- reserva de Ley Orgánica del desarrollo de derecho fundamental-, al realizarse la reforma mediante Ley ordinaria, sin embargo, no se vuelve a hacer referencia a este motivo jurídico en los fundamentos jurídicos.

adolescencia. Pero esta vez sí que se incluyó la misma previsión en el art. 91.2 LOPJ, y se aludía, conscientemente, a la necesidad de respetar la exigencia de ley orgánica¹⁰⁹.

Finalmente, para dilucidar si se respeta, o no, la exigencia de ley orgánica, y, por tanto, no debe limitarse a una reforma del art. 8.6 de la LJCA -sino que también debe modificarse el art. 91.2 LOPJ-, no está de más atender al contenido y alcance de esta Ley Orgánica del Poder Judicial, para analizar si la atribución de esta nueva competencia, a los Juzgados de lo contencioso-administrativo, debe acunarse también en su seno.

De entrada, parece lógico pensar que la LOPJ es el instrumento normativo encargado de determinar la constitución y funcionamiento de los juzgados y, por ende, la encargada de la atribución de competencia para otorgar la autorización judicial ante actuaciones inspectoras, a tenor de cuanto establece el artículo 122 de la Carta Magna:

“1. La Ley orgánica del poder judicial determinará la constitución, funcionamiento y gobierno de los Juzgados y Tribunales, así como el estatuto jurídico de los Jueces y Magistrados de carrera, que formarán un Cuerpo único, y del personal al servicio de la Administración de Justicia”.

El TC se ha pronunciado, en diversas ocasiones, sobre el alcance de la específica reserva de ley orgánica que instituye el artículo 122.1 CE, en relación con la expresión “constitución”. Advirtiendo, la STC 121/2011, de 7 de julio, f.j. 3, que el contenido preciso de las materias sujetas a una reserva de ley orgánica debe recibir una interpretación restrictiva, pues “no toda la materia competencial debe estar residenciada en la Ley Orgánica del Poder Judicial”.

No existe consenso doctrinal pacífica sobre cuáles son las materias reservadas a la regulación por la LOPJ, como ha advertido la STC 224/1993, de 1 de julio¹¹⁰, fj 3. Mientras en unos pronunciamientos, el TC consideró que la reforma llevada a cabo por una ley ordinaria se extralimitaba¹¹¹; en otras Sentencias, la bendijo¹¹².

109 El precepto, desde esa reforma, dice así: “2. Corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia”. Así lo ponía de relieve su exposición de motivos: “De conformidad con las propuestas y recomendaciones referidas, esta ley tiene como objeto introducir los cambios jurídicos-procesales y sustantivos necesarios en aquellos ámbitos considerados como materia orgánica, al incidir en los derechos fundamentales y libertades públicas establecidos en los artículos 14, 15, 16, 17.1, 18.2 y 24 de la Constitución”.

110 ECLI:ES:TC:1993:224.

111 En esta ocasión, el TC, en la Sentencia 254/1994, de 21 de septiembre de 1994, censuró la modificación normativa no recogida en la ley orgánica (ECLI:ES:TC:1994:254). Se analizó la norma que había atribuido la resolución de los recursos de apelación contra las sentencias dictadas en los juicios verbales por los Juzgados de Primera Instancia de la Provincia a un Magistrado único, y no al Pleno o las Secciones de la Audiencia. El TC consideró que ello entrañaba “una ampliación de la excepción inicialmente prevista al orden civil, que no sólo modifica las previsiones de la LOPJ sino que lo hace en un sector material incluido en la reserva que establece el art. 122.1 CE, sin adoptar la forma constitucionalmente exigida”. En otras palabras, “con ello se afecta decisivamente al tipo abstracto orgánico-funcional de la Audiencia Provincial que ha configurado la Ley Orgánica del Poder Judicial, lo que sólo puede llevarse a cabo mediante una modificación de ésta” (FJ 5).

112 El ATC 259/1996, de 26 de septiembre, abordó otro caso de simultánea concurrencia, en la LOPJ, de criterios disímiles de atribución de la competencia, debido a la doble condición de actos administrativos (art. 9.4 LOPJ) y aplicativos de la legislación social (art. 9.5 LOPJ) de los actos controvertidos. Y el TC declaró constitucional la opción por uno de ellos, adoptada por el legislador ordinario. Y, en la STC 213/1996, de 19 de diciembre (ECLI:ES:TC:1996:213), se cuestionaba una disposición transitoria que establecía que la tramitación de los

La citada STC 224/1993, de 1 de julio, considera “indudable que ese vocablo (composición) debe comprender, como mínimo, en lo que aquí interesa, la institución de los diferentes órdenes jurisdiccionales y la definición genérica de su ámbito de conocimiento litigioso”; esto es, el establecimiento de “los criterios generales de atribución, y las leyes ordinarias concretan esos criterios en cada ámbito específico” -SSTC 121/2011, de 7 de julio¹¹³, y 128/2018, de 29 de noviembre-.

Así pues, parece que la definición genérica del ámbito de competencias o conocimiento litigioso debe ser establecido en la ley orgánica. Y el legislador ordinario podrá especificar esas competencias genéricas de la ley orgánica, fijando las “materias específicas objeto del conocimiento de tales órdenes”, siempre ajustándose al diseño de la ley orgánica¹¹⁴. Esto es, se debe “preservar la coherencia del diseño establecido en esta última” -STC 128/2018, de 29 de noviembre¹¹⁵-, para evitar que “la Ley ordinaria no pueda excepcionar frontalmente o contradecir el diseño que de los distintos órdenes jurisdiccionales haya establecido la Ley Orgánica”. Y, finalmente, dicho Tribunal también considera, “en principio, correcto en términos constitucionales que una ley ordinaria atribuya a determinado orden jurisdiccional el conocimiento de tales o cuales asuntos, integrando los genéricos enunciados de la LOPJ”.

procesos iniciados antes de la entrada en vigor de la ley continuaría hasta su terminación, y que, en relación con los asuntos despenalizados por la reforma del Código penal que había llevado a cabo la Ley Orgánica 3/1989, implicaba que un tribunal del orden jurisdiccional penal pudiera dictar sentencia referente solo a responsabilidad civil y costas. El TC subrayó, por un lado, que la previsión cuestionada no había “atribuido” a los órganos jurisdiccionales penales el conocimiento de asuntos que no les correspondieran anteriormente según lo previsto en la LOPJ, ni tampoco había prorrogado indebidamente el ámbito reservado a dicho orden jurisdiccional; y, por otro lado, que se trataba de una regla transitoria.

113 ECLI:ES:TC:2011:121. La STC 121/2011, de 7 de julio, consideró que la LOPJ contemplaba parámetros de atribución de la competencia a distintos órdenes jurisdiccionales que se entrecruzaban. Y afirmó que: “De acuerdo con el marco general que instituye el art. 9 LOPJ, la frontera entre los ámbitos competenciales de las jurisdicciones sociales y contencioso-administrativas es materia que queda remitida casi en su integridad a las leyes ordinarias sobre procedimiento, concretamente la Ley de procedimiento laboral y la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa” (FJ 6). En suma, que el legislador ordinario optase por una solución u otra no podía considerarse vulneración del diseño de la LOPJ: “la regla competencial cuestionada no contradice el diseño establecido en la Ley Orgánica del Poder Judicial, al no poder colegirse de los genéricos enunciados de ésta un encuadramiento inequívoco de las reclamaciones contra resoluciones y actos administrativos de alta de trabajadores en la Seguridad Social en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo o en el social” (FJ 7).

114 Así lo puso de relieve la STC 224/1993, de 1 de julio. En ella, como se hace eco la STC 128/2018, de 29 de noviembre: “El Tribunal Constitucional no vio, en principio, un problema de constitucionalidad en que el legislador ordinario especificara las competencias definidas genéricamente por el legislador orgánico, pero sí en el hecho de que esa atribución específica no se ajustara a la definición genérica de las competencias de los órdenes jurisdiccionales diseñada en la ley orgánica: “El art. 9.4 de la LOPJ atribuye a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa el conocimiento de la impugnación de los actos de la Administración pública sujetos al Derecho administrativo. Consecuentemente, al Legislador ordinario le está vedado, so pena de infringir el art. 81.2 C.E., detraer del conocimiento de esos órganos el recurso instituido para reaccionar contra actos que son típicamente administrativos en razón de su naturaleza y origen [se trataba de los actos adoptados por el Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario]. Tal sucede en el presente caso, de modo que la disposición legal cuestionada, al adscribir al orden jurisdiccional civil el conocimiento de dichos actos, que son el sustrato que origina la presente cuestión, modifica en un aspecto particular el diseño previsto en el art. 9.4 de la LOPJ sin revestir la forma de Ley Orgánica, contraviniendo así lo dispuesto en la Constitución (art. 81.2), por lo que ha de declararse inconstitucional y nula” (FJ 4)”.

115 ECLI:ES:TC:2018:128. Doctrina reiterada en la posterior STC 128/2019, de 11 de febrero (ECLI:ES:TC:2019:18). Esta STC 128/2018, de 29 de noviembre, analizó si era necesaria una regulación mediante ley orgánica de la previsión del art. 86.3 de la LJCA sobre el recurso de casación autonómico -que había efectuado la Disposición Final 3ª de la Ley Orgánica 7/2015 que modificó la LOPJ, que, sin embargo, tenía carácter ordinario-.

Una interpretación tan laxa de los citados pronunciamientos del Tribunal Constitucional, de no enmarcarla en sus justos términos, resulta excesivamente permisiva, y permitiría la regulación mediante ley ordinaria de cualquier regulación de la competencia judicial en una determinada materia.

No podemos entender que, porque la LOPJ atribuya a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo la competencia para la autorización de entrada domiciliaria cuando se trate de la “ejecución forzosa” de actos administrativos, ello implica, de suyo, el diseño básico de la organización judicial de este ámbito procesal. Y que, en consecuencia, la LJCA puede crear un supuesto nuevo de intervención judicial en garantía de un derecho fundamental, y, además, también puede decidir su atribución a unos concretos jueces -los de lo contencioso-administrativo-.

No se trata de fijar la competencia judicial en función del tipo de acto o actuación que se enjuicia, qué pretensiones se ejercen, o qué tipo de recursos se regulan¹¹⁶, y decidir si esta atribución de competencia en la LJCA es coherente con la fijada por la LOPJ, o choca frontalmente.

En este caso, esa concreta atribución de competencia judicial tiene, como objetivo, garantizar la efectividad de un derecho fundamental durante la tramitación de un procedimiento administrativo -y, también, antes, incluso, de su iniciación formal y notificación al interesado, según se pretende-, con las singularidades jurídicas que ello comporta, y que condicionan la intervención judicial, su intensidad, sus márgenes de apreciación, la información de que tiene que disponer, el contenido de la resolución judicial, etc.

Por eso, ni podemos hacer abstracción de la sensibilidad jurídica que destila la materia que se pretende regular -como si fuera un apéndice más de los recursos que enjuician actos administrativos-, ni se dispone de un previo diseño de las intervenciones judiciales en garantía de los derechos fundamentales en la LOPJ que pueda ser desarrollado por la ley ordinaria, en este punto. No se trata de una discusión sobre la configuración de un determinado orden jurisdiccional, si no de la específica y excepcional atribución de competencia a un determinado órgano judicial con un cometido especial y específico: la protección de un derecho fundamental ante actuaciones administrativas que se entrometen en un domicilio, antes o durante la tramitación de un procedimiento inspector -sin acto que ejecutar forzosamente-.

116 Por ejemplo, la STC 128/2018, de 29 de noviembre, destacó que: “En ese mínimo indispensable que debe contener la Ley orgánica que prescribe el artículo 122.1 CE, nuestra jurisprudencia nunca ha incluido aspectos tales como las modalidades de recurso disponibles, las resoluciones en su caso recurribles, los órganos competentes para su resolución o los procedimientos que a tal fin deban seguirse, con independencia de que las disposiciones de la Ley orgánica del poder judicial hayan procedido en ocasiones en el pasado a precisar, en mayor o menor grado, algunos de esos aspectos, pues el contenido mínimo indispensable no es un límite para el legislador orgánico y sí para el legislador ordinario. Fuera de ese contenido mínimo indispensable reservado a una concreta ley orgánica, la jurisprudencia constitucional siempre ha admitido la posibilidad de que el legislador ordinario (procesal) concrete ese diseño básico de la organización judicial y esa definición genérica del ámbito de conocimiento litigioso de los diversos órdenes jurisdiccionales y, con ello, complete la delimitación competencial que efectúa la Ley Orgánica del Poder Judicial”.

Esta STC 128/2018 reflejó que, en el caso enjuiciado, a la Sección de casación de la Sala de lo contencioso-administrativo de los TSJ no se les atribuía: i) ni pretensiones no atribuidas por la LOPJ a ese orden jurisdiccional; ii) ni cuestiones expresamente excluidas de ese orden jurisdiccional; iii) ni el conocimiento de cuestiones o recursos atribuidos por la Ley Orgánica del Poder Judicial al conocimiento de otros órganos jurisdiccionales o de otras Salas de los TSJ.

En fin, no se trata solo de criticar la introducción de esas novedades en la LJCA, sin su previo o coetáneo reflejo armónico y coherente en la LOPJ. Entendemos que la regulación que se pretende introducir tampoco encuentra acomodo en la doctrina fijada por la sentencia TC 50/1995, de 23 de febrero. En ella, se resaltó la semejanza de las instrucciones penales con los procedimientos de investigación tributaria, y, por ende, se admitió la aplicación analógica -en aquel momento- de la competencia de los Jueces de Instrucción del ámbito penal a las entradas de inspección de los tributos.

Finalmente, estimamos inaceptable que no resulte homogénea la regulación de las autorizaciones judiciales de entrada domiciliaria en el ámbito contencioso-administrativo en la LOPJ y en la LJCA, siquiera sea desde el punto de vista de la seguridad jurídica.

Precisamente el principio de seguridad jurídica reclama una intervención legislativa completa y coherente, de manera especial en esta materia. Así lo puso de relieve la STC 341/1993, de 18 de noviembre, al declarar inconstitucional el art. 21 de la Ley Orgánica de protección de la seguridad ciudadana -conocida popularmente como la Ley de la “patada en la puerta”-, cuando afirmó: *“ello no supone que le esté vedado a la Ley desarrollar ese contenido y regular qué deba entenderse por delito flagrante a los efectos de la entrada en domicilio sin autorización judicial. Incluso tal regulación legal podría estar justificada, como señalan la Fiscalía General y la Abogacía del Estado, para alcanzar una mayor seguridad jurídica en la aplicación del precepto constitucional y de las normas legales en conexión con él”*¹¹⁷.

En definitiva, como recalcó esta sentencia, el desarrollo de un derecho fundamental no puede quedar “a merced de la libre determinación del poder público (del legislador o de los aplicadores del Derecho)”. Y, como analizaremos, para finalizar, si se aprueba esta reforma, tanto por lo que dice, como por lo mucho que no dice y debiera decir, mucho nos tenemos que así va a suceder, con la litigiosidad e inseguridad jurídica estando presentes.

117 Sigue afirmando esta STC 341/1993, de 18 de noviembre, que: “Por consiguiente, no cabe tachar de inconstitucional la formalización legislativa del concepto de delito flagrante a efectos de la entrada en domicilio, y ello sin perjuicio que esa regulación legal ha de respetar el contenido esencial del derecho de acuerdo a lo que establece el art. 53.1 CE, aunque en tal caso la tacha de inconstitucionalidad no estaría en la existencia misma de la norma, sino en su contenido”. (...) El art. 21.2 LOPSC incorpora alguno de los elementos o rasgos que la jurisprudencia y la doctrina han venido utilizando para identificar el delito flagrante, y así ocurre en el pasaje final del precepto, que requiere “que la urgente intervención de los agentes sea necesaria para impedir la consumación del delito, la huida del delincuente o la desaparición de los efectos o instrumentos del delito”. Urgencia, sin embargo, no es, por sí sola, flagrancia, como llevamos dicho, y a partir de esta advertencia es inevitable constatar que las demás condiciones prescritas por la norma impugnada muestran una amplitud e indeterminación en su enunciado incompatible con el rigor que presenta y requiere, en este punto, el art. 18.2 de la Constitución.

Se refiere la Ley, en efecto, al “conocimiento fundado por parte de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad que les lleve a la constancia de que se está cometiendo o se acaba de cometer” alguno de los delitos que menciona, pero estas expresiones legales -“conocimiento fundado” y “constancia”- en cuanto no integran necesariamente un conocimiento o percepción evidente van notoriamente más allá de aquello que es esencial o nuclear a la situación de flagrancia. Al utilizar tales términos el precepto permite entradas y registros domiciliarios basados en conjeturas o en sospechas que nunca, por sí mismas, bastarían para configurar una situación de flagrancia. Las expresiones ambiguas e indeterminadas que contiene el art. 21.2 confieren al precepto un alcance que la Constitución no admite”.

G. LA PROPUESTA DE REFORMA DE LA LGT Y LA LJCA VULNERA EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EXIGIBLE AL LEGISLADOR Y AL RESTO DE PODERES PÚBLICOS -ART. 9.1 CE-

El artículo 9.3 de la Carta Magna garantiza, genéricamente, “la seguridad jurídica”¹¹⁸, siendo exigible su cumplimiento, como tal principio constitucional, a la tarea que lleva a cabo el legislador, también en el ámbito tributario¹¹⁹. De él se deduce que los poderes públicos y los ciudadanos deben saber a qué atenerse¹²⁰ en la materia regulada por la ley, deben poder conocer sus derechos y obligaciones, haciendo previsibles los resultados de su aplicación¹²¹, y evitándose provocar situaciones objetivamente confusas¹²².

Nada descubrimos si denunciemos la alarmante falta de calidad que se aprecia en las normas tributarias. Ello no dejaría de ser una anécdota, reveladora de la impericia del legislador de turno, si no fuera porque esa imprecisión y falta de claridad provoca dificultades en su conocimiento y aplicación, y se traduce en actos administrativos anulados y en expectativas jurídicas defraudadas. Así lo ha denunciado el propio Tribunal Supremo, en la sentencia de 3 de junio de 2019, Rec. n.º 84/2018¹²³ -precisamente al hilo del recurso interpuesto por AEDAF, bajo la dirección letrada de D. Esaú Alarcón García-, contra la regulación del art. 51.2 del Reglamento de revisión en vía administrativa de las costas en la vía económico-administrativa: “Hoy es sentir común la profunda inseguridad jurídica e incertidumbre social provocada, entre otros factores, por la imprecisión de las normas jurídicas. Lo que se manifiesta de manera muy significativa en

118 STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15; 120/2012, de 4 de junio, FJ 3; 128/2018, de 29 de noviembre.

119 Sobre la aplicación del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Seguridad jurídica y actuaciones de comprobación tributaria”, en la obra colectiva *Seguridad jurídica y derecho tributario*. Aranzadi, Cizur Menor, 2019, pág. 171 y ss.; GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 2000, y “Aspectos actuales de la seguridad jurídica en materia tributaria”, en la obra colectiva *Seguridad jurídica y derecho tributario*. Aranzadi, Cizur Menor, 2019, pág. 29 y ss. SÁNCHEZ PINO, A. J., “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, *Civitas, REDF*, n.º 109-110, 2001, pág. 163 y ss. CAZORLA PRIETO, L. M., “Seguridad jurídica y legislación tributaria”, *Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006*, Vol. 1, Tomo 1, 2007, pág. 753 y ss. SÁNCHEZ GARCÍA, J. A., *El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del Derecho y la seguridad jurídica*. Tesis Doctoral, UNED, Madrid, 2017, en “La producción normativa en materia tributaria y la seguridad jurídica”, en la obra colectiva *Seguridad jurídica y derecho tributario*. Aranzadi, Cizur Menor, 2019, pág. 387 y ss., y en “El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del Derecho y la seguridad jurídica”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 418, 2018. SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “Seguridad jurídica y producción normativa en materia tributaria. Incidencia sobre el cumplimiento cooperativo”, *Crónica Tributaria*, n.º 175, 2020, págs. 167 y ss.

Vid., también, AA.VV., *Inseguridad jurídica en España: situación actual y propuestas para el futuro (Al hilo del Proyecto sobre “Tax Certainty” lanzado por la OCDE)*. Paper n.º 13. AEDAF, Madrid, 2018.

120 En definitiva, según CHECA GONZALEZ, C. *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*. Civitas, Cizur Menor, 2019, pág. 141, debe protegerse la confianza legítima, que “constituye el núcleo cardinal y esencial del principio de seguridad jurídica”.

121 No en vano, el artículo 129, apartado 4, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas., establece que: “4. A fin de garantizar el principio de seguridad jurídica, la iniciativa normativa se ejercerá de manera coherente con el resto del ordenamiento jurídico, nacional y de la Unión Europea, para generar un marco normativo estable, predecible, integrado, claro y de certidumbre, que facilite su conocimiento y comprensión y, en consecuencia, la actuación y toma de decisiones de las personas y empresas”.

122 STC 46/1990, de 15 de marzo, y STC 135/2018, de 13 de diciembre.

123 Roj: STS 1740/2019 - ECLI:ES:TS:2019:1740. Ponente: Montero Fernández.

el ámbito fiscal. Cabe observar en la elaboración normativa, con habitualidad, la utilización de conceptos y categorías perfectamente definidos y delimitados por la ciencia jurídica tributaria, que en su desarrollo en el texto normativo delimitan contornos que se alejan del concepto o categoría enunciado para terminar definiendo o mostrando una figura fiscal distinta. A veces, parece que dicha técnica responde a meras lagunas o a propias complejidades conceptuales de una determinada figura tributaria, otras, sin embargo, descubren una finalidad directamente dirigida a salvar obstáculos que harían inviable su aplicación. No resulta extraño comprobar cómo se presentan como impuestos lo que constituyen verdaderas tasas o viceversa, o como se juega con la imposición directa o indirecta, o con los tributos extrafiscales, por ejemplo”. En este sentido, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 46/1990, de 15 de marzo, ha llegado a recalcar que “la exigencia del artículo 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas”.

Obviamente, la interpretación del contenido y alcance de este principio constitucional de seguridad jurídica recae en los hombros del Tribunal Constitucional, que lo afronta desde un doble plano: objetivo -como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 de enero, FJ 1)-, y subjetivo -como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del derecho (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5)-.

En este sentido, el TC -en la sentencia 135/2018, de 13 de diciembre- exige deslindar una posible vulneración de este principio de seguridad jurídica de aquello que son meras omisiones o defectos de técnica legislativa, que pudieran reflejar una falta de calidad de la norma, sin llegar a justificar su declaración de inconstitucionalidad. Pero también advierte que tal deslinde no puede asentarse en “soluciones apriorísticas o criterios de general aplicación”, pues será necesario atender a la regulación legal establecida en cada caso, valorando las circunstancias concurrentes (STC 147/1986, FJ 4).

Como referentes para afrontar esa tarea, el propio TC aporta unos criterios genéricos. Así, no se entiende vulnerado este principio constitucional “si el defecto es irrelevante o salvable”, que se entendería producido -como cita la STC 135/2018, de 13 de diciembre-, por ejemplo, por “el uso de fórmulas o términos ininteligibles (STC 37/1981, FJ 5); la calificación errónea de un precepto legislativo como disposición transitoria (STC 225/1998); el carácter marcadamente tautológico de algún precepto (STC 118/1996, de 27 de junio, FJ 3); la técnica de remisión a una normativa estatal derogada (STC 146/1993, de 29 de abril, FJ 6); el uso de términos impropios [STC 149/1991, FJ 3 B b)] o de terminología que no sea absolutamente precisa [STC 160/1987, de 27 de octubre FJ 5 a)”.

En nuestro caso, consideramos que el proyecto de ley de modificación de la LGT y de la LJCA infringe dicho principio de seguridad jurídica o de buena regulación. No solo porque un derecho fundamental se merece una norma que cumpla las garantías de certeza, suficiencia, claridad, abstracción y generalidad que lo desarrolle en sus elementos esenciales para que sus titulares puedan disfrutarlo y los poderes públicos puedan llevar a cabo su tarea con conocimiento de causa -aunque “no se plantee y resuelva por sí mismo de modo explícito todos los problemas que puede suscitar su aplicación”, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8-, y que su redacción

no dé lugar a “problemas interpretativos” -STC 128/2018, de 29 de noviembre¹²⁴-. Es que, en el caso que nos ocupa -como ya ha sido censurado por el propio Tribunal Supremo, en sentencia de 25 de febrero de 2021¹²⁵-, se aprecia una deficiente calidad normativa, una regulación legal insuficiente, que produce un grado de incertidumbre tal que causa inseguridad jurídica, lo que hará que no pueda ser razonable y pacíficamente aplicada. Como ya reflejó la STC 49/1999, de 5 de abril, fj 4: “la injerencia (judicial en el art. 18.3 CE) deberá hallarse fundamentada en la ley, la cual habrá de expresar todos y cada uno de los presupuestos y condiciones de la intervención, lo que requiere en este caso “una ley de singular precisión”.

Digámoslo abiertamente, a buen seguro, la reforma de la LGT y la LJCA solo satisface los deseos de la propia Administración, en la medida en que le permite acudir al juez para obtener su autorización antes de iniciado un procedimiento inspector. Se trata, ni más ni menos, de lo que denunció la STC 292/2000, de 30 de noviembre, fj 15, en la que se reconoció que “la falta de precisión de la Ley en los presupuestos materiales de la limitación de un derecho fundamental es susceptible de generar una indeterminación sobre los casos a los que se aplica tal restricción. Y al producirse este resultado, más allá de toda interpretación razonable, la Ley ya no cumple su función de garantía del propio derecho fundamental que restringe, pues deja que en su lugar opere simplemente la voluntad de quien ha de aplicarla, menoscabando así tanto la eficacia del derecho fundamental como la seguridad jurídica”¹²⁶.

Y, por supuesto, como la reforma legal no afronta una regulación que desarrolle el derecho fundamental, también desde la perspectiva de su titular, ni genera confianza, ni certidumbre, ni previsibilidad, y, por ende, no pondrá coto a la creciente litigiosidad relacionada con el disfrute de este derecho fundamental; más bien, al contrario. Alarmante dejación de funciones del poder Legislativo -y consiguiente asunción de funciones de legislador positivo por el Tribunal

124 ECLI:ES:TC:2018:128

125 La STS de 25 de febrero de 2021, Rec. n.º 1986/2019 (Roj: STS 803/2021 - ECLI:ES:TS:2021:803) Ponente, Sr. Merino Jara, recordando cuanto habían afirmado las la SSTS de 25 de abril de 2019, Rec. n.º 4950/2018 y de 9 de julio de 2018, Rec. 1163/2018] ha establecido que: “solo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeren confusión o dudas que generasen en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para el cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica”.

Cabe observar en la elaboración normativa, con habitualidad, la utilización de conceptos y categorías perfectamente definidos y delimitados por la ciencia jurídica tributaria, que en su desarrollo en el texto normativo delimitan contornos que se alejan del concepto o categoría enunciado para terminar definiendo o mostrando una figura fiscal distinta. A veces, parece que dicha técnica responde a meras lagunas o a propias complejidades conceptuales de una determinada figura tributaria. Otras, sin embargo, descubren una finalidad directamente dirigida a salvar obstáculos que harían inviable su aplicación. No resulta extraño comprobar cómo se presentan como impuestos lo que constituyen verdaderas tasas o viceversa, o como se juega con la imposición directa o indirecta, o con los tributos extrafiscales, por ejemplo. Sea como sea, lo que debe ser, por propia exigencia del principio de seguridad jurídica, es que la utilización en las normas de conceptos jurídicos determinados o categorías conceptuales lleve parejo en su desarrollo la inmediata certidumbre que los identifica, lo cual no es un desiderátum sino una exigencia jurídica conectada directamente con el principio de seguridad jurídica y cuyo incumplimiento debe acarrear las consecuencias jurídicas que el ordenamiento reserva a las quebras constitucionales”. Aunque, en el caso que analizó, consideró que: “La redacción de los preceptos controvertidos no es técnicamente correcta, pero no llega a ser contraria al principio de seguridad jurídica”.

126 Vid. GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, P.: *Técnica legislativa y seguridad jurídica: ¿hacia el control constitucional de la calidad de las leyes?*. Instituto de Derecho Parlamentario, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2010, 214 pág. 196 y ss.

Constitucional¹²⁷ y por los Tribunales de Justicia ordinarios-, a quien corresponde “asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción del ejecutivo” (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 4).

Como hemos analizado, la reforma introduce confusión y dudas sobre el contenido de los actos administrativos que se trasladan al juez, creando incertidumbres “razonablemente insuperables” -STC 135/2018, de 13 de diciembre, f.j. 5- sobre el cuándo y el contenido y extensión material de la intervención judicial, y sobre la posibilidad de no acudir a obtener el consentimiento del titular, en caso de sospecha de que lo denegará.

En definitiva, las deficiencias de esas previsiones normativas de reforma de la LGT y la LJCA, el alto grado de indeterminación con que se hallan redactadas -que ni siquiera pueden ser salvadas aplicando los criterios ordinarios de interpretación de la ley-, resultan de suficiente entidad y gravedad como para menoscabar la seguridad jurídica de los ciudadanos e, incluso, los poderes públicos que tienen que llevar a cabo esas actuaciones inspectoras en un domicilio -cuya principal tarea, no se olvide, no es el cumplimiento de un sacrosanto principio de eficacia, sino la protección y garantía de los derechos fundamentales-.

Somos conscientes de que una denuncia como la que efectuamos solo ha sido apreciada por el TC, en la sentencia 46/1990, de 15 de marzo¹²⁸, en cuyo f.j. 4, se llegó a afirmar que: “Finalmente ha infringido también el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.) al generar una situación de incertidumbre jurídica en todo lo referente a la legislación de aguas aplicable en el territorio insular. La exigencia del 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas como la que sin duda se genera en este caso dado el complicadísimo juego de remisiones entre normas que aquí se ha producido”.

Pero también consideramos que quizás ha llegado la hora de exigir mucho más del legislador en su tarea, constitucionalmente atribuida, de desarrollar los derechos fundamentales y permitir su compaginación con las tareas administrativas dirigidas a lograr la efectividad de un deber constitucional. Así lo ha reflejado, también, el Tribunal Constitucional, al recordar, en la sentencia 145/2014, de 22 de septiembre¹²⁹, f.j. 7, que “el legislador ha de hacer el ‘máximo esfuerzo posible’ para garantizar la seguridad jurídica”; esto es, “la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho” (STC 49/1999, FJ 4). Profundizando en esa exigencia, en la STC 169/2001, 16 de julio, FJ 6, sostuvimos, con abundante cita de sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en cuanto a las características exigidas por la seguridad jurídica respecto de la calidad de la ley habilitadora

127 Asumiendo, cuando excepcionalmente apela a la “trascendencia constitucional” para pronunciarse sobre una posible vulneración de un derecho fundamental, de una función de legislador positivo que institucionalmente no le corresponde: SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11; 96/1996, de 30 de mayo, FJ 22; 235/1999, de 20 de diciembre, FJ 13; 194/2000, de 19 de julio, FJ 4; 184/2003, de 23 de octubre, FJ 7. y 273/2005, de 27 de octubre, FJ 8. GARCÍA-ESCUDERO MÁRQUEZ, P., “La imprecisión en las leyes, vulneradora de la seguridad jurídica. El Tribunal Constitucional no puede asumir la función de legislador positivo”, *Revista de las Cortes Generales*, nº 106, 2019, pág. 571 y ss.

128 ECLI:ES:TC:1990:46

129 ECLI:ES:TC:2014:145

de las injerencias, que “la ley debe definir las modalidades y extensión del ejercicio del poder otorgado con la suficiente claridad para aportar al individuo una protección adecuada contra la arbitrariedad”.

A este respecto, no resulta impertinente recordar los contundentes reproches dirigidos al legislador español, justamente en clave de seguridad jurídica (de previsibilidad de la norma en una sociedad democrática, en cuanto al sentido y a la naturaleza de las medidas aplicables), a la luz del art. 18 CE (confrontándolo con el art. 8 CEDH), por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en dos importantes pronunciamientos

Así, en la sentencia Valenzuela contra España¹³⁰, nº 27671/95, de 30 de julio de 1998, tras analizar el art. 18.3 CE y la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se denunció que: “61. En resumen, en el momento de los hechos, el derecho español, escrito y no escrito, no indicaba con suficiente claridad el alcance y las modalidades del ejercicio de las facultades discrecionales de las

130 Puede consultarse esta sentencia, traducida al español, en <http://hudoc.echr.coe.int/spa?i=001-163845>.

En esta sentencia, se refleja la necesidad de regulación legal para la intromisión en la vida privada, y de las condiciones que debe cumplir esa norma, debiendo resaltarse las siguientes afirmaciones: “46. De la jurisprudencia del Tribunal se deducen los siguientes principios, aplicables al presente caso:

(...) iii) El peligro de arbitrariedad resulta especialmente evidente en los casos en que existe un ejercicio en secreto de facultades discrecionales. Cuando se trata de medidas secretas de vigilancia o de interceptación de las comunicaciones por las autoridades públicas, la exigencia de previsibilidad significa que el interno debe usar términos suficientemente claros para indicar a todos de manera adecuada en qué circunstancias y bajo qué condiciones se autoriza a los poderes públicos a tomar tales medidas (sentencia Malone antes citada, págs. 31-32, 66-67; Kruslin antes citada, págs. 22-23, §30; Halford contra el Reino Unido, de 25 de junio de 1997. Recueil, 1997-111, pág. 1017, §49, y Kopp antes citada, pág. 541, §64). La existencia de reglas claras y detalladas en la materia es indispensable, tanto más cuanto que los procedimientos técnicos no cesan de perfeccionarse (Sentencias Kruslin y Huvig antes citadas, pág. 23, §33, y pág. 55, §32, respectivamente, y Kopp antes citada, págs. 542-543, §72).

iv) En las sentencias Kruslin y Huvig se mencionan las siguientes salvaguardas mínimas que deben figurar en la ley para evitar los abusos de poder: la definición de las categorías de personas cuyas líneas telefónicas pueden ser intervenidas por orden judicial; la naturaleza de los delitos que pueden dar lugar a dicha orden judicial; la duración máxima de la ejecución de la medida; el procedimiento de transcripción resumida de las conversaciones interceptadas; las precauciones a adoptar para comunicar las grabaciones realizadas intactas y completas a los efectos del eventual control por el Juez y por la defensa; y, las circunstancias en las que se puede o se debe proceder al borrado o a la destrucción de las cintas, en especial, después de un sobreseimiento o de una absolución (loc. cit., pág. 24, §35, y pág. 56, §34, respectivamente)”.

Y el TEDH critica que: “59. El Tribunal subraya que algunas de las condiciones derivadas del Convenio, necesarias para asegurar la previsibilidad de la «ley» y garantizar así el respeto de la vida privada y de la correspondencia, no están incluidas ni en el artículo 18.3 de la Constitución ni en las disposiciones de la Ley de Enjuiciamiento Criminal mencionadas en la orden judicial de 19 de noviembre de 1985 (apartados 14 y 30 supra), en particular, la definición de las categorías de personas cuyas líneas telefónicas pueden ser intervenidas por orden judicial; la naturaleza de los delitos que pueden dar lugar a dicha orden judicial; la duración máxima de la ejecución de la medida; el procedimiento de transcripción resumida de las conversaciones interceptadas, así como el uso y la destrucción de las grabaciones realizadas (apartado 46.iv supra). (...) El requisito de previsibilidad de la «ley» conlleva que, en el terreno de la interceptación de las comunicaciones telefónicas, las garantías que establecen el alcance y las modalidades de las facultades discrecionales de las autoridades deben figurar de forma detallada en el derecho interno, de modo que tengan una fuerza vinculante que circunscriba el poder discrecional del Juez en la aplicación de dichas medidas [apartado 46.iii) y iv) supra]. En consecuencia, la «ley» española que tenía que aplicar el Juez de Instrucción debería haber previsto, con suficiente precisión, estas garantías. El Tribunal señala, además, que en la época en que se ordenó la vigilancia de la línea telefónica del demandante, éste ya había precisado en una sentencia, en la que apreciaba una violación del artículo 8, que «la ley debe usar términos suficientemente claros para indicar a todos de manera suficiente en qué circunstancias y bajo qué condiciones autoriza a los poderes públicos para vulnerar de esta forma secreta, y potencialmente peligrosa, el derecho al respeto de la vida privada y de la correspondencia» (Sentencia Malone antes citada, pág. 32, §67)”.

autoridades en el ámbito considerado. Así pues, el señor Valenzuela Contreras no gozó del grado de protección mínimo exigido por la preeminencia del derecho en una sociedad democrática (Sentencia Malone antes citada, pág. 36, 79). Hubo, por lo tanto, violación del artículo 8^o.

Tras la modificación del entonces vigente artículo 579 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por la Ley Orgánica 4/1988, 25 mayo, de reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, concretando las modalidades de control de la intervención de las conversaciones telefónicas, de nuevo, el TEDH consideró vulnerado el art. 8 del CEDH y la exigencia de ley previsible, suficiente y clara, en la sentencia Prado Bugallo contra España, de 18 de febrero de 2003¹³¹.

131 Puede consultarse dicha Sentencia, en español, en https://www.mjusticia.gob.es/es/ArealInternacional/TribunalEuropeo/Documents/1292427044058-Decisi%C3%B3n_Prado_Bugallo.pdf

Vid., sobre el tema, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L, «La calidad de la ley Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (especial referencia a los casos «Valenzuela Contreras» y «Prado Bugallo», ambos contra España)», y CRUZ VILLALÓN, P: «Control de la calidad de la ley y calidad del control de la ley», ambos en *Derecho Privado y Constitución*, nº 17, 2003, pág. 392 y ss., y pág. 149, respectivamente.

H. CONCLUSIÓN

La zozobra que causó a la Administración tributaria la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 1 de octubre de 2020 -cuando consideró que la autoridad judicial no puede permitir la entrada y registro domiciliario por la AEAT, si no existe siquiera un procedimiento inspector iniciado-, ha llevado consigo la apresurada y descorazonadora inclusión, en una reforma legislativa en ciernes, de sendas modificaciones a los artículos 113 y 142 de la LGT y al art. 8.6 de la LJCA -ambas leyes ordinarias- con la preclara intención de darle una larga cambiada.

El problema latente no es solo que se constate, en esta concreta materia, una litigiosidad -quizás desmedida, como se ha querido hacer ver-. La reforma puede justificarse por la sensibilidad que destila esta problemática vinculada al libre desarrollo de la personalidad y a la protección de la vida privada -pero también a otros derechos constitucionales, como el secreto profesional, la tutela judicial efectiva, etc.-, y, por qué no decirlo, por la realización de actuaciones administrativas o autos judiciales que no siempre respetan escrupulosamente la doctrina del TC y del TS, así como por los respectivos TSJ de las comunidades autónomas. Lo verdaderamente preocupante es que no se disponga de criterios homogéneos -sobre todo, normativos, pero también jurisprudenciales-, aplicables por todos los poderes públicos y conocidos de antemano por los contribuyentes, provocando grandes dosis de inseguridad jurídica que en nada beneficia a ninguna de las partes implicadas.

Esas insuficiencias normativas han ido siendo cubiertas por las sentencias del TC y del Tribunal Supremo -así como de los TSJ de las Comunidades Autónomas-, pero ello no impide para reconocer que, cuando un tribunal se pronuncia, se ha producido un conflicto que, o bien acaba con la nulidad del acto judicial o del acto administrativo o con una defraudada expectativa de protección de un derecho. Por eso, quizás haya llegado la hora de exigir que el legislador cumpla con su papel, y aporte -de una vez por todas, más allá de remiendos y parches-, una normativa suficiente que recoja las previsiones necesarias para dotar de seguridad jurídica a todas las partes implicadas en estas actuaciones de la Administración tributaria.

Sin embargo, fiel al estilo con que el legislador nos tiene acostumbrados, no se afronta el desarrollo legal completo del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Únicamente se persigue reforzar esa potestad administrativa, pues, por una parte, introduce una nueva competencia judicial para autorizar esas entradas domiciliarias antes o durante la tramitación de un procedimiento -no para ejecutar forzosamente un acto administrativo, quizás ya consentido o firme-, y, por otra parte, adopta la decisión de atribuirle a los Juzgados de lo contencioso-administrativo -modificando, para ello, solo la LJCA; no así la LOPJ-.

La redacción de los preceptos presenta tachas de inconstitucionalidad. No sólo por lo que dicen, cómo lo dicen, y por todo lo que callan -debiendo regularlo-, y que, de suyo, implicaría una vulneración del principio de seguridad jurídica por deficiente actuación legislativa; además, porque ni se respeta la exigencia de Ley orgánica para el desarrollo de un derecho fundamental -pues se inmiscuye y regula cuestiones reservadas a ese tipo de Leyes, según la STC 50/1995, de 23 de febrero-, ni se reforma acompasadamente el art. 91.2 de la LOPJ.

De aprobarse, en estos términos, la reforma de la LGT y la LJCA, se traslada la impresión, no quimérica, de que solo merecen previsiones legislativas especiales las entradas domiciliarias que lleva a cabo la AEAT- y cuando se decide a intervenir, solo lo hace para reforzar la correspondiente potestad administrativa-, cuando lo procedente hubiera sido llevar a cabo una regulación completa y genérica del derecho fundamental ante las entradas de las Administraciones públicas en domicilio, en su conjunto. En definitiva, se olvida que un Estado de derecho siempre ha sido, en realidad, un Estado de derechos fundamentales, y que no debe entenderse a aquel como el que se limita a regular, mediante ley ordinaria y de alcance parcial, lo que estime oportuno, sino el que respeta los derechos fundamentales, también aportando regulaciones legales suficientes y claras.

Comisión Directiva de AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal Resp. de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal Resp. de Estudios e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal Resp. de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal Resp. de Transformación Digital

Aranca Yuste Jordán

*Vocal Resp. de Atención al Asociado y
Demarcaciones Territoriales*

aedaf ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

Demarcaciones Territoriales AEDAF

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

Teléfono: +34 966 08 96 88
alicante@aedaf.es
Busines World Alicante, Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n
0300z Alicante
Responsable Sede:
M^a Esther Sirvent Gadea

Andalucía (Sevilla) y

Extremadura

Marina García Hidalgo
marinagarciahidalgo@hotmail.com

Andalucía (Málaga)

Juan Luis Marín López
Teléfono: +34 952 60 17 57
Fax: +34 952 60 12 41
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local
29016 Málaga
Responsable Sede:
Julieta Villodres Rey

Aragón - La Rioja

María Pilar Pinilla Navarro
mppinilla@granadosypinilla.com

Asturias y León

Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya Martínez
jesustuya@simbiosisasesores.es

Baleares

Vicente Ribas Fuster
vicenteribas@arcoabogados.es

Canarias

Jaime Cabrera Hernández
Teléfono: +34 928 36 84 70
Fax: +34 928 36 41 71
canarias@aedaf.es
Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria
Responsable Sede:
Karen Londoño Saldarriaga

Cantabria

Manuel Ignacio Fernández González de Torres
manuelfgt@tecnisa-campos.com

Catalunya

Josep Alemany Farré
Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona
Responsable Sede:
Consol Carratalá i Serra

Galicia

Carlos Del Pino Luque
carlos.delpino@pindelpino.com

Madrid-Zona Centro

Eneko Rufino Bengoechea
Teléfono: +34 91 563 01 11
Fax: +34 91 532 37 94
sedemadrid@aedaf.es
O'Donnell, 7 - 1º Dcha.
28009 Madrid
Responsable Sede:
Lara Álvarez de Prada

Murcia

Carmen Cano Castañeda
carmencanoc@icamur.org

Navarra

Belén Marín Villamayor
belen@marinyasociados.es

País Vasco

Adolfo Chivite Navascués
ach@sbal.net

Valencia y Castellón

Francisco Javier Ortiz Alonso
javierortiz@seneor.com
Calle de la Paz, 35, piso 4º,
puerta 4ª;
46003 Valencia

notas:

A series of horizontal dotted lines for writing notes.

notas:

A series of horizontal dotted lines for writing notes.

notas:

A series of horizontal dotted lines for writing notes.

