

PROBLEMÁTICA DE LAS
ACTUACIONES DE
INSPECCIÓN MEDIANTE
PERSONACIÓN EN EL
DOMICILIO DEL
CONTRIBUYENTE.

GUÍA PRÁCTICA



economistas
Colegio de Málaga

Le visita la Inspección de Hacienda en su negocio. ¿Qué hacer?

Desde el Colegio de Economistas apoyamos la lucha contra la gran lacra que supone el fraude fiscal. No obstante, entendemos que una eficiente gestión recaudatoria no puede estar reñida con la defensa de los derechos de los contribuyentes. Así, dentro del procedimiento de inspección, se suscitan situaciones como el inicio de actuaciones mediante personación en el domicilio del contribuyente (en aplicación de los artículos 142 y 151.2 LGT así como el art 172 RGAT), que pueden conllevar la vulneración de derechos constitucionales como la inviolabilidad del domicilio consagrado en el art 18.2 de la Constitución.

Las actuaciones inspectoras, mediante la visita a los establecimientos donde se desarrollan actividades económicas, están amparadas por la Ley 58/2003, General Tributaria, especialmente en los siguientes artículos:

Artículo 142.2 LGT. Facultades de la Inspección

“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.”

Artículo 151 LGT. Lugar de las actuaciones inspectoras

1. *Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección:*
 - a) *En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.*
 - b) *En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.*
 - c) *En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.*
 - d) *En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.*
2. *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*

Artículo 172 RGAT. Entrada y reconocimiento de fincas

1. *Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 LGT (...) cuando así lo requieran.*
2. *En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.*

Pero **¿esta regulación es suficiente en todos los casos?** Con esta guía práctica, pretendemos informar a los economistas sobre de las obligaciones del contribuyente, al objeto de una mejor colaboración con la Agencia Tributaria, pero también, sobre los derechos que le asisten ante este tipo de procedimientos.

1. Se presentan en mi establecimiento, varias personas de la Agencia Tributaria. ¿Estoy obligado a atenderlos?

Sí. De acuerdo con lo que detallábamos antes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 142.2 LGT, el obligado tributario debe colaborar con la Inspección de los Tributos y debe:

- Facilitar la práctica de actuaciones.
- Puesta a disposición de documentación.
- Permitir la entrada.
- Personarse en el lugar y día señalados o tener a la disposición de la Inspección documentos.
- Comparecencia personal.
- Ratificar datos.

2. Los funcionarios me exhiben una autorización administrativa firmada por el Delegado Especial de la AEAT. ¿A qué facultas dicha autorización?

Dicha autorización es un documento administrativo que habilita a los funcionarios para el examen de los establecimientos, notificar el inicio de las actuaciones de inspección y a solicitar y examinar documentación de trascendencia tributaria.

3. Los funcionarios me solicitan acceder a las dependencias interiores donde se realizan las labores de gerencia o dirección para extraer información del ordenador. ¿Pueden hacerlo?

A este respecto, se trata de establecer si el interior de los establecimientos tienen reconocida la consideración de domicilio protegido por la Constitución. Esto suscita multitud de dudas, que pretendemos analizar a continuación.

El artículo 18.2 de la Constitución Española establece:

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

Por su parte, la propia **Ley General Tributaria** reconoce la especial protección de los domicilios en su **artículo 113**.

*“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.”*

Por tanto, se trata de establecer si los establecimientos donde se desarrollan las actividades económicas de los contribuyentes tienen o no la consideración de domicilio protegido por la constitución.

Respecto del reconocimiento de los lugares donde se realizan actividades económicas, el posicionamiento del **TEDH** es el de **consagrar el domicilio profesional como domicilio protegido**:

“... el derecho del individuo de establecer y desarrollar relaciones con sus semejantes, sin que exista ninguna razón de principio que permita excluir las actividades profesionales o comerciales de la noción de vida privada”
Sentencia 16-02-2002 (Caso AMANN)

Así mismo establece que:

“... el término domicilio puede incluir el despacho profesional de una empresa dirigida por una persona privada, así como las oficinas de personas jurídicas, sedes y otros locales de negocio”
Sentencia 27-09-2005 (Caso PETRI SALLINEN)

Al posicionamiento actual del **Tribunal Supremo** es también favorable a esta consideración:

“.....no solo el lugar donde se pernocta habitualmente o donde se realizan otras actividades habituales, sino también el ámbito cerrado erigido por una persona con el objeto de desarrollar en él alguna actividad”.
SSTS de 18-11-2005, 12-07-2004, 17-12-2003, 27-11-2000

Por su parte, el **Tribunal Constitucional** delimita las características que deben tener los espacios para gozar de la consideración de domicilio protegido:

“... ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren una protección frente a la intromisión ajena”.
STC de 26-04-1999

Esta cuestión ha sido posteriormente desarrollada y resuelta por el **Tribunal Supremo** en diversas sentencias:

STS 23-04-2010: Establece la **delimitación del ámbito espacial de protección domiciliaria** de las personas jurídicas:

“... lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas,

- porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad.
- porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento.
- Con independencia de que sea el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria.

STS 24-01-2012:

“...la entrada y registro tuvo lugar en el domicilio social y oficinas de la sociedad recurrente que estaban vinculadas con la dirección de la empresa y en los que se guardaba la documentación de la misma, por lo que no bastaba la autorización del Delegado Especial de la AEAT de Barcelona ni incluso del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria al conocer de las actuaciones de comprobación la ONI”.

También, el **TSJ de Castilla León, en su Sentencia de 30-12-2011:**

“...atendida la ubicación, destino y carácter de las instalaciones inspeccionadas, en concreto el despacho privado de la farmacéutica existente en el local destinado a oficina de farmacia - zona perfectamente delimitada del resto del local, de uso exclusivo del actora, en el que se realizan labores propias de gestión y administración del negocio, y, para el desarrollo de alguna de estas actividades existe el citado ordenador-”, sí es domicilio”.

Por lo tanto, **el interior de los establecimientos comerciales donde se desarrollan labores de gerencia o dirección del negocio**, en la medida en que se desarrolla la actividad del empresario con la suficiente privacidad frente a la intromisión ajena, **son domicilios protegidos por la Constitución Española** (artículo 18.2 CE).

En definitiva, en el caso acceso a dichos espacios y/o extracción de información electrónica de ordenadores de los contribuyentes, ubicados en su interior, **se precisa la autorización judicial o que el contribuyente preste su consentimiento**. Por ello, **no es suficiente la autorización administrativa exhibida por los inspectores**.

4. ¿Qué características debe tener el consentimiento?

De acuerdo con la jurisprudencia, **el consentimiento, debe contener ciertos requisitos:**

a. Que lo preste el propio obligado tributario.

- STS 2-6-1995: en caso de personas jurídicas, un representante legal de máximo relieve de la sociedad.
- STS 23-4-2010: no se consideró válido el del jefe contable ni el de un trabajador.

- STSJ de Asturias, nº 197/2010, 26-2-2010 y nº 92/2010, 10-2-2010: “el consentimiento debe ser dado por el titular o responsable de la sociedad, no por un empleado administrativo por muy importantes funciones que desarrolle en la misma
- Sentencia AN de 24 de octubre de 2003

b. “El consentimiento debe ser libre, espontáneo e inequívoco”

“exento de todo engaño susceptible de provocar o constituir, error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiera”

(SSTS 1-4-96, 4-3-99, 18-2-2005)

c. “Debe ser expreso (no tácito)”:

Carga de la prueba para la administración (debe constar el consentimiento, no la ausencia de negativa)

SSTS de 17-05-2000, 1-4-96, 4-3-99, 18-2-2005 y STSJ Asturias, de 26-2-2010

Pero, además, para que el consentimiento prestado por el obligado tributario sea suficientemente informado, en la notificación se debe contener la siguiente información:

a. Las razones o motivos para dicha entrada.
(SSTS 14-3-2006)

b. El derecho que le asiste a oponerse o negarse a la misma.
SSTS de 14-03-2006 y 04-11-2002
SAP de Valencia de 23-10-1997
STSJ Galicia nº 185/2013, de 13 de marzo

5. Los funcionarios me advierten de que si no presto mi consentimiento, pueden precintar el equipo informático haciendo uso de los cuerpos y fuerzas de seguridad. ¿Esto es correcto?

Si el equipo informático está ubicado en el interior de las dependencias de dirección y/o gerencia del negocio, al tratarse esta ubicación de un domicilio protegido, para su precinto, se precisa una autorización judicial, no siendo válida la autorización administrativa que portan los funcionarios.

6. Entonces, si no presto mi consentimiento al acceso a las dependencias consideradas como domicilio constitucionalmente protegido, ¿puede ser considerada resistencia a la actuación inspectora?

No. La negativa o la revocación es ejercicio de un derecho fundamental, no pudiendo calificarse como excusa o resistencia a la actuación inspectora ni imponerse sanción.
(STSJ Madrid 13-10-11)

7. En el momento de la llegada de los funcionarios de la AEAT, el obligado tributario no está presente. ¿Puede considerarse correctamente iniciada la inspección sin el consentimiento de la misma por parte de los titulares de la actividad económica?

La LGT (art 142.2) y el RAT (art. 177.2): Permite la iniciación de la actuación inspectora mediante la personación del actuario sin previa comunicación en los locales o dependencias del sujeto pasivo.

La interpretación de la Administración es que el inicio de la actuación inspectora es simultáneo a la comunicación al obligado tributario

Pero para determinar si puede dar comienzo un procedimiento sin presencia del obligado tributario debemos acudir al **Artículo 147 LGT. *Iniciación del procedimiento de inspección.***

1. El procedimiento de inspección se iniciará:

a) De oficio.

b) A petición del obligado tributario, en los términos establecidos en el artículo 149 de esta ley.

2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.”

Además, el **artículo 34.ñ) LGT**, establece:

“Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley”

Es decir, podemos comprobar que los obligados tributarios deben ser informados del inicio de las actuaciones, además de la naturaleza y el alcance de las mismas, por lo que, para poder entender iniciado el procedimiento de inspección, se precisa que dicho obligado tributario se encuentre presente.

8. Los funcionarios me indican que en el acto de personación notifican al obligado tributario a través de la entrega de la notificación a un empleado. ¿Esto es correcto?

El artículo **151.2 LGT** establece:

“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 artículo se refiere al desarrollo de las actuaciones inspectoras, y no al inicio del procedimiento que, como hemos visto, requiere de la notificación al obligado tributario así como sea informado de los derechos que le asisten.

Para comprobar, por tanto, el lugar correcto para las notificaciones y las personas legitimadas para recibirla, al objeto de determinar la validez de las mismas, nos habremos de remitir los artículos **110 y 111 LGT**.

Artículo 110LGT - Lugar de práctica de las notificaciones

1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Por tanto, es correcta la práctica de la notificación en el lugar donde se desarrolle la actividad, aunque este no sea el domicilio fiscal.

Pero, a la hora de determinar qué personas están legitimadas para recibir notificaciones, el art **111 LGT** establece:

Artículo 111LGT - Personas legitimadas para recibir las notificaciones

1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

Es decir, **siempre y cuando la notificación se realice en el domicilio fiscal** del contribuyente o en el domicilio designado por éste para la práctica de notificaciones, están legitimadas para recibir las **“cualquier persona que se encuentre en dicho lugar”**.

Pero, ¿y si la actividad económica está desarrollada por una persona física, y ésta no está presente? ¿Están legitimadas las personas que se encuentren en el establecimiento, o se precisa que sea el propio obligado tributario quien reciba la notificación?

En el caso de las personas físicas, el domicilio fiscal es su domicilio, entendiendo como tal, su lugar de residencia. Por tanto, el domicilio o domicilios donde desarrolle su actividad económica, no constituyen su domicilio fiscal, por lo que, en este caso, **las personas** que se encuentren en el establecimiento, **tales como empleados, no están legitimadas para recibir dicha notificación**.

9. Nunca me he negado a colaborar con la Agencia Tributaria ni tampoco he negado información o documentación cuando me la han solicitado. ¿Es proporcional este tipo de actuaciones?

Este tipo de procedimiento, tradicionalmente extraordinario, se está convirtiendo en los últimos tiempos en el procedimiento común para realizar labores de inspección por la AEAT. En este sentido, debemos hacer un juicio de proporcionalidad analizando, además, el concepto de “necesariedad”.

La propia Ley General Tributaria, en el desarrollo de este tipo de procedimientos hace referencia a este concepto:

Artículo 142.1 LGT: “...que *sea necesario* para la exigencia de las obligaciones tributarias...”

Artículo 142.2 LGT: “Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran...”

Es decir, se establece un aspecto fundamental – **LA NECESARIEDAD:**

¿Y cuando se considera necesaria la entrada en el domicilio profesional del contribuyente?

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) ha señalado reiteradamente que debe existir una “**exigencia social imperiosa**”

Sentencia 09-10-2003 (Caso SLIVENKO)

Sentencia 20-06-2000 (Caso FOXLEY)

Sentencia 30-09-1988 (Caso MC LEOD)

Sentencia 25-03-1998 (Caso COP)

Sentencia 16-12-1997 (Caso CAMENZID)

Sentencia 24-12-1986 (Caso GILLOW)

Por su parte, el **Tribunal Constitucional** ha establecido una regla general:

“el principio de proporcionalidad exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales cuyo contenido es intangible”
(Sentencia 66-1985)

Además, el **Tribunal Supremo** establece:

“...las entradas y registros resultarían necesarios en todos aquellos supuestos en que la obtención de las pruebas fuese imposible o extraordinariamente dificultosa acudiendo a otros medios alternativos menos onerosos...” “...dicha inmisión debe constituir el medio indispensable para alcanzar el fin perseguido”
Sentencia 69/1999, de 26 de abril

“...únicamente sería legal la entrada ante la inexistencia de otra medida más ponderada para alcanzar el fin propuesto con idéntica eficacia”
Sentencia de 14 de mayo de 2001

También la **Audiencia Provincial de Madrid** ha resuelto sobre este punto:

“...la necesidad, en este caso, implica que solo cabe acudir a la medida si es realmente imprescindible, tanto desde la perspectiva de la probable utilidad, como de la cualidad insustituible, porque si no es probable que se obtengan datos esenciales, o si éstos se pueden lograr por otros medios menos gravosos, estaría vetada la intervención”
Sentencia de 12 de marzo de 1998

O el **TSJ de Castilla La Mancha**:

*“(...)la autorización judicial de la entrada y registro por la Inspección Tributaria del domicilio de personas jurídicas o de empresas requiere que **la solicitud de la Administración concrete el ilícito tributario que se intenta comprobar siendo rechazables las entradas meramente prospectivas. Tal ilícito ha de tener la suficiente entidad y gravedad que justifique la limitación del derecho fundamental debiendo la Administración especificar también los indicios de que el ilícito se ha cometido o se está cometiendo y explicar por qué el registro en el domicilio es instrumento***

único y eficaz para su constatación y en definitiva para la salvaguarda del deber del art. 31.1 CE. Por lo demás, corresponde al Juez que autorice la entrada y registro adoptar las cautelas para el control de la ejecución de la medida y para que perjudique lo menos posible el derecho fundamental afectado concretando los funcionarios encargados del registro, sus horas, la exclusión de la investigación de determinados objetos, etc (...)”.

“(...) la naturaleza de tales ilícitos no llega a ser concretada por la AEAT. Tampoco pondera la posible entidad de los mismos, lo que podría haber hecho por ejemplo atendiendo a los importes aproximados de las deudas tributarias presuntamente defraudadas. En un caso como el enjuiciado, es admisible que la Administración plantee su solicitud remitiéndose a informes anexos. Pero no puede esperar que el Juez de garantías constitucionales integre dicha solicitud reordenando o infiriendo datos de informes, menos que adivine los no concretados en ellos a los fines de tener por satisfecha la exigencia de que el registro a autorizar persiga un grave ilícito tributario. (...).

(...) La Administración no concreta adecuadamente en su solicitud el posible ilícito tributario grave presuntamente cometido; con ello hace de las entradas y registros propuestos unas diligencias de investigación prospectivas (...) la AEAT tampoco explica convenientemente por qué la entrada y el registro es el único medio que posibilita obtener las pruebas necesarias para la investigación de los presuntos ilícitos tributarios. La AEAT, en efecto, debería haber argumentado la necesidad de la medida en el sentido de que no existe otra medida más moderada para la consecución los datos que pretendía obtener e igualmente tendría que haber explicado con mayor concreción cuáles eran los datos probatorios que se proponía aprehender.

Sentencia 15 de mayo de 2012

O el TSJ de Cataluña:

“...no resulta proporcional la medida de entrada y registro con tales extremos, alguno de los cuales, como el relativo a no tributar por los IAEs que les corresponden, jamás podrá dar lugar a acordar no ya la entrada en el local para inspeccionar la actividad, sino el registro de toda su documentación y soportes informáticos constitucionalmente protegidos”.

Sentencia 13-12-2003

Con idéntica exigencia, la STSJ Cataluña, nº 313/2012, de 22 de marzo.

En definitiva, cuando la administración recurre a esa potestad, extraordinaria desde nuestro punto de vista, y así también lo entiende el Registro de Asesores Fiscales, REAF, del Consejo General de Economistas, debe exigírsele una proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido, a fin de evitar un sacrificio innecesario de los derechos del contribuyente. Es decir, si los objetivos de la inspección se pueden conseguir por otros medios, digamos menos traumáticos, gravosos o molestos para los contribuyentes, habrán de acudir a ellos antes de que otros.

Lo relevante, por tanto, es que la entrada domiciliaria por parte de la inspección **sea necesaria y no, simplemente útil o conveniente.**

10. Entonces, ¿debe constar acreditado el motivo por el que se adopta este tipo de procedimientos?

La Administración debe actuar en todo momento con plena sujeción a la Ley y al Derecho, según establece el artículo 103.1 de la Constitución Española, por lo que, si se adopta un acto tan extraordinario, como es el inicio de las actuaciones sin aviso previo y con la personación en las dependencias del contribuyente, ello **exigiría un informe previo en el que se recojan los motivos que**, a juicio del inspector jefe, **concurren para ordenar el acto**. La falta de justificación, permitiría declarar la nulidad del acto de acuerdo con el artículo 63.1 de la Ley 30/1992, que establece que son anulables los actos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico ya que, en otro caso, se vulneraría la seguridad jurídica a la que alude el artículo 9.3 de la Constitución Española.

Málaga, junio de 2014.