

Revista Técnica Tributaria

TRANSFERENCIA

El procedimiento contencioso administrativo
y la autorización de entrada en domicilio por motivos tributarios

...

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)



El procedimiento contencioso administrativo y la autorización de entrada en domicilio por motivos tributarios

José Luis Guinot Almela

Economista y abogado
Miembro de la AEDAF

Resumen

La normativa procesal que ampara las entradas en domicilio protegido en actuaciones provenientes del ámbito administración tributaria posiblemente no tiene en el Estado español el grado de desarrollo acorde con la importancia de los derechos que debería de tutelar. Esta situación provoca un cierto caos procedimental en las actuaciones de los juzgados con los riesgos inherentes que suponen para el afectado. Sin embargo, la Administración y en concreto la tributaria cada vez está recurriendo más a solicitar autorizaciones de entrada en domicilio y a ello quizá ayuda una normativa procesal que no tutela debidamente los intereses de los afectados. Aunque se han logrado algunos avances por vía jurisprudencial reconociendo la aplicación de los apartados de la ley procesal penal que regulan estas intromisiones, existen serias dudas de que el procedimiento de entrada en el día a día este provisto con adecuadas garantías procedimentales acordes con la jurisprudencia del TEDH.

Palabras clave

Domicilio protegido, Administración Tributaria, Procedimiento contencioso administrativo, Garantías, TEDH

Abstract

The procedural law which cover the entry in protected addresses such as head office or homes in actions coming from the area of the tax administration not have in the Spanish State sufficient development according with the importance of the rights involved which it may safeguard. This situation causes some procedural chaos in the proceedings at the courts with the risks for the person affected. However, the tax administration is increasing the request authorisation to entry in protected addresses maybe due a procedural law which is not safeguarding persons rights. Nevertheless, the case law reaches some advances recognizing the application of some rules coming from the penal procedure law which regulate this type of intromissions, but there are doubts if the entry proceedings are covered with adequate procedural warranties according with the ECHR case law.

Keywords

Protected address, Tax Administration, Contested Administrative Procedure, Warranties, ECHR

Sumario

1. Introducción
2. El domicilio y su protección
3. La autorización, presupuestos normativos
4. Criterios Jurisprudenciales sobre el procedimiento
5. La ejecución de la medida, la entrada e incautación
6. La medida inaudita parte y los recursos. La visión de Estrasburgo
7. Consecuencias de la vulneración de los criterios jurisprudenciales del TEDH
8. ¿Juez de lo Contencioso o Juez de lo Penal?
9. Conclusiones
10. Monografías/ponencias/artículos
11. Bibliografía

1. Introducción

La inspección tributaria en los últimos años ha venido utilizando de forma creciente el instrumento de la entrada domiciliaria en sus actuaciones. De las últimas memorias publicadas por la AEAT tenemos que remontarnos a la de 2015 para encontrar datos al respecto, reconociéndose haber incrementado el uso de este procedimiento en un 80% entre el 2012 y 2015¹.

En la memoria de la fiscalía de 2018 encontramos referencia de este incremento de la actividad por parte de la AEAT en la utilización de este procedimiento en las palabras del Fiscal de Badajoz que muestra su preocupación en «la tendencia cada vez más frecuente de la Agencia Tributaria de solicitar al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo la autorización para entrada en domicilio y/o la apertura de cajas de seguridad»², o se hace una referencia a la progresiva incidencia de las autorizaciones judiciales de entrada en domicilio o lugar cerrado para la realización de actuaciones administrativas, mencionando que algunas fiscalías facilitan cifras considerables pese a que las medidas que atañen a la autorización judicial para ejecutar medidas de protección de menores ya no corresponde a los Juzgados de lo Contencioso Administrativo³.

También desde los ámbitos profesionales se detecta una mayor actividad y se denuncia el abuso de este mecanismo⁴.

El lector puede mostrar su extrañeza pues al fin y al cabo es un procedimiento previsto en nuestra normativa procesal y, por lo tanto, revestido de la necesaria legalidad. Pero surge la duda de si ese incremento importante en la utilización de este procedimiento puede deberse a que es un procedimiento falto de desarrollo, a que se produce inaudita parte, en el que el juez que autoriza la entrada lo hace, normalmente, en base a unos informes que contienen datos que no pueden ser contrastados y sin audiencia, siendo que el ciudadano que la soporta no puede hacer valer su derecho ante dicho Juez, y teniendo que acudir en vía de apelación ante la instancia superior, siendo que mientras tanto han sido incautados documentación y archivos sin que el procedimiento administrativo regule qué garantías deben presidir su uso por parte de la Administración actuante. En resumen, estamos ante supuestos que suponen intromisiones en los derechos fundamentales y en los que, todo sea dicho, existe un cierto caos procedimental en la práctica.

Por ello, el enfoque de este trabajo va encaminado, en el ámbito de las autorizaciones judiciales de entradas domiciliarias instadas por la inspección de tributos, a tratar de delimitar las normas aplicables, qué hay de cierto en las afirmaciones de falta de regulación, en qué sentido se ha pronunciado la jurisprudencia sobre el procedimiento, y, por último, investigar en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos por si pudiera contener aportaciones relevantes en los aspectos anteriores.

2. El domicilio y su protección

Creo importante dar unos apuntes previos sobre la delimitación del concepto de domicilio que merece protección a los efectos de las entradas domiciliarias.

En la STC /1995 FJ2 el tribunal alude a que la inviolabilidad del domicilio y la interdicción de la entrada y registro no es sino una manifestación del art 18.1 CE que garantiza el derecho a la **intimidad** personal

1 «Asimismo, en este año han tenido, nuevamente, gran transcendencia las actuaciones de entrada y registro realizadas por el Área de Inspección con el apoyo de personal de las Unidades de Auditoría Informática. Las UAI participaron en 1.630 actuaciones de estas características, aumentando desde 2012 más del 80 por ciento». Memoria 2015 AEAT apartado referente a Economía sumergida.

2 Pág. 805 Memoria FGE 2018

3 Pág. 947 Memoria FGE 2018

4 www.expansion.com, 16/1/2018, La Inviolabilidad del domicilio, ¿un derecho descafeinado cuando interviene la Agencia Tributaria? Enrique Vázquez.

y familiar⁵, y de forma similar se expresa en las sentencias 136/2000 y 10/2002. También aprecia en otras sentencias, STC 22/1984 FJ5, que la protección que brinda el art 18.2 CE es además una manifestación del derecho a la **privacidad** y define el domicilio inviolable como un espacio en el que la persona vive sin estar sujeto a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima y le protege de terceros⁶

Por lo tanto, dos notas son las que justifican la inviolabilidad del domicilio, la protección del derecho a la intimidad y a la privacidad. La RAE define la intimidad como la zona espiritual íntima y reservada de una persona, y la privacidad como el ámbito de la vida privada que se tiene derecho a proteger de cualquier intromisión. De ahí que quizá podamos afirmar que lo privado abarca lo íntimo, y que lo privado es un concepto más amplio que lo íntimo.

También el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) regula la protección del domicilio en su art 8.1 dedicado al respeto a la vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia, incluso cuando nos referimos al ámbito empresarial societario o de actividad económica⁷

El concepto de domicilio del art 18.2 CE va más allá de la definición de domicilio contenida en el art 40cc como lugar de ejercicio de derechos y obligaciones, tal y como reconoce la STS 22/1984 FJ2, sino como un lugar donde la persona recibe protección constitucional y donde desarrolla su vida privada.

Dado que en el ámbito de las actuaciones inspectoras y en la parte que aquí interesa estas se desarrollan preferentemente en empresas, sus domicilios también gozan de la protección del art 18.2 CE, si bien de una intensidad menor, puesto que carecen de la vinculación con el ámbito de la intimidad, STC 69/1999. Ello nos lleva a concluir que la protección lo que ampara es su derecho a la privacidad, y de ahí que no todos los espacios donde se desarrolla la actividad empresarial reciban la protección constitucional, sino solo aquellos espacios físicos que son indispensables para que se pueda desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por ser un centro de dirección, o sirven a la custodia de documentos o soportes de la vida diaria de la sociedad que son reservados al conocimiento de terceros, STC 54/2015 FJ4. De ahí que los lugares abiertos al público no reciban este tipo de protección.

Por ello, si atendemos a las notas anteriores es fácil concluir que en aquellos lugares donde una empresa tenga su centro de dirección, o lleve su administración o contabilidad tendrá la consideración de domicilio protegido, ya que custodian documentos o soportes que son reservados al conocimiento de terceros. En este sentido se pronuncia la STS 30/9/2010⁸, y ello con independencia de la denominación que reciba el domicilio (fiscal, social...)

De ahí que normalmente el interés de la Inspección tributaria dirigido al examen de documentación - digamos reservada, si por tal tenemos que entender la contabilidad y sus soportes-, haga que la entrada en lugares que interesan requiera la autorización judicial puesto que estos reúnen los requisitos del art 18.2 CE de acuerdo con la interpretación del TC.

5 «la norma constitucional que proclama la inviolabilidad del domicilio y la consecuente interdicción de la entrada y registro en él (art. 18.2 C.E.) no es sino una manifestación de la norma precedente que garantiza el derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 C.E.)»

6 «El art. 18.2 de la Constitución contiene dos reglas distintas: una tiene carácter genérico o principal, mientras la otra supone una aplicación concreta de la primera, y su contenido es por ello más reducido. 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.»

7 Ravon y otro contra Francia, Maschino contra Francia

8 FJ4 «Así pues, a la luz de la delimitación del ámbito especial de protección domiciliaria efectuada por el Tribunal Constitucional, tienen la consideración de domicilio, a efectos de la protección constitucional otorgada por el art. 18.2 de la Constitución respecto de las personas jurídicas, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado»

3. La autorización, presupuestos normativos

La entrada en un domicilio o un lugar cerrado por parte de la inspección tributaria encuentra su fundamento en el art 142.2 de la Ley General Tributaria (LGT).

«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.....»

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 domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley.»

A su vez el art. 113 LGT,

«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 art 172.2 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (RGAT) RD 1065/2007, especifica que la autorización será expedida en el ámbito administrativo por el Delegado o el Director del que dependan los funcionarios actuantes.

Por lo tanto, para la entrada en locales y ante la negativa del autorizado hará falta autorización administrativa y en su caso autorización judicial cuando estemos ante un domicilio protegido.

De acuerdo con el art 18.2 CE el domicilio es inviolable, y a falta de consentimiento del titular es preceptiva la autorización judicial, salvo flagrante delito.

Una primera referencia a la necesidad de autorización judicial en el ámbito procesal la encontramos en el art 91.2 Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), que referido a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo requiere su autorización mediante auto para la ejecución forzosa de actos de la Administración que supongan la entrada en domicilios y restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento del titular. Como cabe apreciar no se refiere solo a domicilios, sino que extiende la necesidad de autorización a edificios o lugares cuyo acceso requiere el consentimiento del titular. La STC 50/1995 y en referencia a esta cuestión ya apreció que la norma procesal a los efectos previstos extiende el concepto de domicilio⁹, si bien dicha extensión a mi juicio no hay que entenderla a los efectos del art 18.2 CE sino como una prerrogativa que se irroga la LOPJ.

En términos similares se expresa el art 8.6 Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LRJCA) atribuyendo la competencia a los Juzgados de lo Contencioso Administrativo para entrada en domicilios y lugares cuyo acceso requiere consentimiento de su titular, cuando ello deriva de un procedimiento de ejecución forzosa de actos de las administraciones públicas. Ahora bien, dicho artículo introduce como novedad los supuestos de autorizaciones acordadas por la Comisión Nacional de la Competencia (CNMC) para inspección, supuesto similar al de la inspección de hacienda, ya que al referirse la norma en la LOPJ a actos de ejecución forzosa cabía la duda si los mismos podían amparar

⁹ FJ 5«A tal efecto, se extiende el concepto de domicilio no sólo a la vivienda en sentido estricto, sino también a los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del titular»

las autorizaciones expedidas por el Delegado o Director para inspección que constituyen actos de trámite.

No obstante, esta cuestión ya fue resuelta en su día por la STC 50/1995¹⁰ que admitió como válida la extensión del ámbito de la norma, que en aquel momento solo hacía referencia a la ejecución forzosa de los actos administrativos, al procedimiento de inspección tributaria por lo que nada se opone a que dicha interpretación sobreviva partiendo de un texto legal de configuración similar. Recordemos que en aquel momento no estaba vigente la LRJCA y la LOPJ atribuía la competencia a los juzgados de lo penal, art 87.2, con referencia únicamente, como se ha dicho, a la ejecución forzosa de los actos administrativos.

Volviendo a la LRJCA en su redacción actual, si bien el art 8.6 establece la competencia de los juzgados de lo contencioso administrativo para la entrada en domicilios y restante lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, no encontraremos ya en la LRJCA referencia alguna a este procedimiento, salvo la posibilidad de recurrir en apelación art 80.1.d y que la resolución adoptará la forma de Auto lo que también se deduce del art 91.2 LOPJ. Con lo que surge la cuestión de cómo debe de ser tramitado y por lo tanto si lo debe de ser como procedimiento abreviado, ordinario, o por el procedimiento para la protección de los derechos fundamentales.

Respecto al procedimiento abreviado no parece que los asuntos que competen al mismo, art 78.1 LRJCA abarquen la autorización judicial de entrada en domicilio. En cuanto al procedimiento de protección de derechos fundamentales y a la vista de lo establecido en el art 114, 31 y 32 LRJCA a juicio de la doctrina parece estar diseñado no para ser instado por la administración sino por el administrado¹¹, aunque desde mi punto de vista ello no es óbice para recordar lo que dice la exposición de motivos respecto al tratamiento del objeto del recurso *«contemplando la lesión de los derechos susceptibles de amparo desde la perspectiva de la conformidad de la actuación administrativa con el ordenamiento jurídico»* lo que entiendo no hace incompatible que sea instado por la Administración y cabe recordar que la actuación judicial en este asunto constituye una garantía en tutela de esos derechos, acorde con el art 114.2, elemento este, el de la garantía, imprescindible para poder amparar la entrada de la inspección en esos espacios bajo un óptica de respeto a la legalidad como nos recuerda la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH)¹² respecto del art 8 CEDH.

Y es que quizá la introducción del art 122 bis de la LRJCA, y añadido por la Ley 2/2011, que regula tanto el procedimiento de autorización judicial a que se refiere el art 8.2 Ley 34/2002, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, como lo previsto también en su art 8.1, muestra que quizá el procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona es el adecuado para la obtención de la autorización de entrada del domicilio a instancia de la Administración, puesto que la autorización que se persigue a través del art 122.bis supone la posible afectación de los derechos y libertades previstos en el art 20 CE, y siendo que estamos ante un procedimiento instado por la Administración.

No quiero abandonar este elenco de posibilidades tratado por la doctrina sin mencionar una que me parece acorde con el derecho de tutela judicial y sobre la que volveré más adelante y es aquella que defendió en su día la aplicación del procedimiento previsto para la adopción de medida cautelar y en concreto la que se decreta inaudita parte¹³.

¹⁰ FJ6 «Tanta o más razón existe para que se extienda el ámbito de la norma, por vía analógica ante el silencio de la Ley, al procedimiento de la inspección tributaria...»

¹¹ Pilar Galindo Morell, QDL 2, «La autorización judicial de entrada en el domicilio»

¹² En el caso Funke contra Francia el TEDH estimo que la entrada y registro domiciliario cuya autorización no depende del juez y solo de la autoridad tributaria supone una violación del art 8 CEDH.

¹³ Fernando Irurzun Montoro, Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid Nº2 Febrero 1999, «...Apunto que, en la Circular que antes hice referencia de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado se propone para que los Abogados del Estado así lo hagan llegar a los órganos jurisdiccionales, que se aplique por analogía lo previsto para la adopción de medidas cautelares. Incluso cuando la naturaleza del acto administrativo de cuya ejecución se trata lo requiera, que se acuda al procedimiento previsto para las medidas cautelares inaudita parte»

Por último, tampoco parece que un procedimiento necesitado de urgencia y sumariedad que el asunto requiere lo haga compatible con el procedimiento ordinario¹⁴.

Este caos procedimental o ausencia de procedimiento es reconocido por la doctrina mayoritariamente¹⁵, si bien las soluciones propuestas son dispares y, en cierta manera, reflejo del desbarajuste que ocurre en vía jurisdiccional.

4. Criterios Jurisprudenciales sobre el procedimiento

La jurisprudencia de los más altos tribunales, tanto nacionales como internacionales, se han pronunciado perfilando las notas que deben acompañar los procedimientos de entrada en domicilio.

De acuerdo con la STC 50/1992, la actuación judicial debe comprobar la identificación del sujeto pasivo de la medida y que esta es realmente necesaria y, por el contrario, no actúa para controlar la legalidad y ejecutividad del acto, ya que para esto basta la mera apariencia del mismo. De ello no debe deducirse una automatización de la resolución, sino que el juzgador debe llevar a cabo un análisis de las circunstancias y motivarlo debidamente, ya que pensemos que normalmente estamos ante medidas adoptadas inaudita parte.

Esta STC hace un razonamiento que no habrá que perder de vista. En aquel momento, antes de la actual LRJCA, el procedimiento de entrada en domicilio en el ámbito de la ejecución forzosa de los actos administrativos se atribuía a los juzgados de instrucción, art 87.2 LOPJ, y como he comentado antes el TC tuvo a bien entender que había que hacer una extensión analógica del supuesto de hecho, ejecución forzosa, de forma que tuviera cabida en el mismo la función investigadora de la Hacienda Pública. Pues bien, la STC no se quedó ahí, sino que reconoció que debía de extenderse también el ámbito de la norma procesal penal ante el silencio de la ley, al procedimiento de entrada en domicilio instado por la inspección tributaria.

Enlazando con esto último, una de las cuestiones que genera mas polémica en estas actuaciones es que se efectúan inaudita parte con lo que el riesgo de indefensión y de abuso por falta de audiencia y contradicción es palpable. El TEDH encuentra lícitas las autorizaciones para entradas en domicilio otorgadas inaudita parte pero siempre y cuando se acompañe de garantías, eficaces y suficientes contra las injerencias arbitrarias y los abusos¹⁶. Nuestro TC comparte totalmente este criterio y entiende que esas garantías deben traducirse en limitar el tiempo de entrada el periodo de duración así como el número de personas que acceden al domicilio sin necesidad de su identificación con carácter previo, además advierte en numerosas sentencias sobre medidas restrictivas de derechos fundamentales que dichas medidas deben restringirse al mínimo indispensable y que en su ejecución deben adoptarse las cautelas imprescindibles **bajo la salvaguardia del juez**¹⁷, lo que conlleva la obligación de comunicar al Juez el resultado de la entrada y reconocimiento en el domicilio. Este papel de garantizar la ponderación previa de los derechos e intereses en conflicto hace que alguna jurisprudencia lo denomine juez de garantías¹⁸ a diferencia del juez del proceso.

Dado que este espíritu garantista y de mínima intervención es lo que caracteriza en los registros domiciliarios al procedimiento previsto en la Lecrim y viendo que existe similitud entre la actividad investigadora en fase de instrucción y la actividad inspectora (tributaria) y ante la falta de regulación es

14 Pilar Galindo Morell, obra citada

15 Marcos Gutiérrez Calvo, El Derecho, «La autorización de entrada en domicilio por los Juzgados de lo Contencioso Administrativo»; Pilar Galindo Morell obra citada, Miguel Ángel López Ruiz, R.E.A.L.A. 317, «Autorización judicial de entrada en el domicilio y potestades administrativas: extensión del ámbito protegido, cuestiones procedimentales y proporcionalidad», Antonio Pablo Rives Seva, www.monografias.com, «La autorización judicial de entrada en domicilio para la ejecución forzosa de los actos de la administración», Laura Salamero Teixido, Marcial Pons, «La autorización judicial de entrada en el marco de la actividad administrativa».

16 Chappell contra Reino Unido

17 SSTC 50/95 FJ7, 22/84, 144/87, 7/92

18 STSJ Castilla y León 458/2018 FJ2

lo que le lleva a concluir a nuestro TC¹⁹ que procede la aplicación analógica de la Lecrim, citando los arts. 550, 558, 566, 570, 571 y 572 Lecrim, artículos ubicados en el Capítulo I, De la entrada y registro en lugar cerrado, del Título VIII, De las medidas de investigación limitativas de los derechos reconocidos en el art. 18 de la Constitución.

Pero esto se afirma en una sentencia del año 1995 cuando no existía la LRJCA y la competencia se atribuía a los juzgados de instrucción, por lo que surge la cuestión si ese planteamiento sigue vigente.

Si atendemos a la finalidad perseguida por la sentencia, mantener las garantías en procedimientos realizados inaudita parte, creo que podría mantenerse la vigencia y ello porque la jurisprudencia del TEDH ante supuestos similares sigue invariable, deben de existir unas garantías, y por otra el único cambio es competencial, el 87.2 por el 91.2 LOPJ, y lo que debería de constituir una novedad que es la norma procedimental, LRJCA, apenas dedica más de un artículo con clara similitud al aludido 91.2 LOPJ. Bajo este punto de vista deberíamos concluir que el razonamiento del TC respecto a la aplicación de la norma penal sigue vigente.

Las SSTSJ de Cataluña 939/2007 y la 1009/2007 citando la STC 50/1995 admiten la aplicación analógica de los preceptos de la ley penal²⁰, e incluso van más allá puesto que en clara referencia a arts. 546, 573 y 579 de la Ley penal no citados por la STC 50/1995 hace extensiva su aplicación, algunos de los cuales situados en Capítulos distintos de la Lecrim como pueda ser el Capítulo II, Del registro de libros y papeles, o Capítulo III, De la detención y apertura de la correspondencia escrita y telegráfica. Por lo tanto, de ello podemos deducir que la jurisprudencia de los TSJ interpreta que no estamos ante una lista cerrada de preceptos que cito la STC 50/1995 sino que debemos hacer una interpretación extensiva de los asuntos de la ley procesal penal relacionados con la intromisión en los derechos del art 18 CE, es decir los preceptos incluidos del Título VIII del Libro II Lecrim. Las SSTJ de Cataluña 360/2016 y 9/6/2016 citan en sus fundamentos los preceptos de la Ley penal.

La SSTSJ de Castilla y León de 10/2/2017 y 458/2018, de 15 de mayo asumen los criterios en materia penal de la STSJ de Cataluña de 9/6/2016.

La STSJ Madrid 870/2015, de 22 de Julio, también hace suya la doctrina de la STC 50/1995.

Por lo tanto, podemos concluir que actualmente existe una doctrina jurisprudencial de los TSJ que refrenda la aplicación analógica de los preceptos de la Ley procesal penal en los asuntos que atañen a las intromisiones de los tribunales en los derechos del art 18 CE.

Como decía en el inicio de este apartado y de acuerdo con el criterio de nuestro alto tribunal, el juez debe comprobar que la solicitud de entrada atiende a un criterio de necesidad, y ese criterio de necesidad en el caso de las entradas domiciliarias en actuaciones de la inspección tributaria entronca directamente con el art 31 CE y la necesidad de que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, lo que implica que se deba impedir una distribución injusta de la carga tributaria. Ello convierte la actuación de la actividad inspectora en una cuestión de interés general vital en una sociedad democrática, y en esos términos se ha expresado nuestro TC²¹, otorgando al juez el papel de garante del equilibrio entre los derechos individuales y las potestades de la Hacienda Pública.

De acuerdo con el art 8 CEDH apartado 2, para que sea posible la injerencia debe estar prevista por la ley y constituir una medida que en una sociedad democrática sea necesaria para el bienestar económico, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales. La justicia europea²² se expresa en

19 STC 50/95 FJ7

20 FJ3-VI STJ Cataluña 939/2007«...Pues bien, como ha quedado señalado, la STC 50/1995, de 23 de febrero, proclama la necesidad de la aplicación analógica de los preceptos de la Ley Procesal Penal sobre los registros al caso de solicitud para actuaciones de la Inspección tributaria, pues la Ley Enjuiciamiento Criminal se pronuncia en el mismo sentido, desde 1882, para los registros domiciliarios dentro de la fase de instrucción en causas por delitos.»

21 STC 50/1995 FJ6

22 Ravon contra Francia, Maschino contra Francia, LPG Finance Industrie contra Francia, y muchas otras.

términos similares al amparo de este precepto avalando que la defensa de un sistema tributario justo y la actuación inspectora subsiguiente cumplen los criterios del art 8.2 CEDH.

Por lo tanto, desde el punto de vista de la necesidad la actuación de la inspección de tributos se hace acreedora de la misma a priori. Pero, como decíamos, ello no debe conducir a una automaticidad en el otorgamiento de la entrada, sino que deben de ponderarse los intereses en juego, y es el juez a quien corresponde ese bastanteo velando por la aplicación del principio de proporcionalidad de forma que la entrada sea absolutamente indispensable para la actuación administrativa²³.

No servirá aquí el tan utilizado argumento de que en el domicilio existe documentación y que de no acordarse la entrada podría frustrarse la eficacia de la actuación haciendo desaparecer los elementos de prueba, ya que con este criterio se podría justificar la entrada en la gran mayoría de domicilios, sino que será necesario más argumentario, o decir que lleva una contabilidad oculta porque se lleva en el sector o porque tiene un nivel bajo de ingresos con tarjetas de crédito, todo esto son meras conjeturas o suposiciones sin una base sólida²⁴.

Y es que citando los arts 546, 573 y 579 Lecrim debe de haber indicios de comisión del ilícito que se persigue, y el ilícito debe estar detallado en la solicitud, y a su vez, indicios de obtener mediante la entrada el descubrimiento o comprobación de algún hecho o circunstancia importante. Cabría recordar la contundencia del art 573 Lecrim para autorizar el registro de libros y papeles siendo que hace referencia a la existencia de indicios graves de que de dicha diligencia resultará el descubrimiento o la comprobación de algún hecho o circunstancia importante.

En palabras del TC²⁵ han de expresarse los indicios existentes de que se ha cometido un ilícito, no la mera sospecha ni la pretensión genérica de prevenir o descubrir delitos o ilícitos (fishing expeditions) o despejar sospechas sin base objetiva. La decisión judicial debe exteriorizar las bases fácticas y jurídicas que justifican la concurrencia del presupuesto habilitante, como es la imputación del ilícito y los datos o hechos objetivos que se consideran indicios, siendo indispensable la precisión de esos indicios. Pero recordemos que lo que se pide son indicios no pruebas irrefutables. Y ese examen de indicios debe realizarse «ex ante» es decir con carácter previo²⁶ a los efectos de justificar la autorización de entrada.

No obstante, el propio TC²⁷ ha matizado estas últimas palabras respecto a lo que podemos denominar motivación del auto y admite lo que se denomina motivación por remisión o motivación *aliunde*, pero siempre que queden debidamente exteriorizados los elementos de juicio sobre los que se basa la decisión y esa fundamentación jurídica sea admisible. Es decir, la decisión judicial de manifestar tácitamente o expresamente que acoge la motivación del órgano administrativo en la solicitud de la autorización. Recordemos que esa motivación del órgano administrativo se produce en ausencia de contradicción.

Determinados los indicios de la comisión del ilícito y para completar el juicio de proporcionalidad falta el carácter necesario de la intervención, sobre todo cuando es la primera medida de investigación por lo que debe ponderarse la eventual existencia de medios alternativos de investigación²⁸ menos invasivos. Así lo han puesto de manifiesto los tribunales en alguna ocasión en que estos han indicado que el camino son las actuaciones de comprobación e investigación y no la autorización de entrada en domicilio, atendiendo al juicio de necesidad cuando entran en pugna dos derechos reconocidos en la carta magna²⁹.

23 STSJ Castilla León 10/2/2017 FJ2

24 STSJ Madrid 870/2015 FJ4

25 STC 146/2006 FJ2

26 STSJ Cataluña 9/6/2016 FJ4

27 STC 140/2009 FJ3

28 STC 184/2003 FJ11

29 STSJ Madrid 870/2015 FJ4

5. La ejecución de la medida, la entrada e incautación

Hemos hablado de que los criterios jurisprudenciales de autorización de entrada en el domicilio son reiterativos en la exigencia de garantías, siendo que una muy importante es la tutela judicial de todo el proceso.

Por lo tanto, cabrá entender que también la entrada e incautación de archivos electrónicos y de documentación deberá de realizarse al amparo de estas garantías y en concreto de la tutela judicial.

En este sentido, el art. 569 IV Lecrim precisa la presencia de Letrado de Administración de Justicia (LAJ) en las entradas en domicilio, pero cabe decir que es una práctica casi habitual la no presencia de LAJ en las entradas domiciliarias en el ámbito de inspecciones tributarias.

Normalmente, las entradas domiciliarias en el ámbito de la inspección tributaria se limitan a copiar los discos de los ordenadores y sobre las copias realizadas por los funcionarios se llevan a cabo procedimientos para la obtención de huellas digitales. Lo que es cierto es que en el momento de llevar a cabo esas copias el contribuyente no conoce con exactitud qué se está copiando, más allá de que se copia el ordenador x, si la copia respeta el ámbito de la orden, ni si quiera si el procedimiento asegura que el fichero de resultado es una copia del de origen, lo que en cierta forma puede comprometer la cadena de custodia.

Debemos volver a recordar que tanto el TC como el TEDH insisten en que el proceso de entrada debe estar bajo tutela judicial, y dicha tutela debería extenderse a la obtención de piezas de convicción. Así pues, y siendo que en dicha entrada y obtención de copias se realiza in situ y normalmente sin presencia de personal judicial, se plantea la duda sobre la validez de las pruebas. Por ello la Jurisprudencia penal³⁰ afirma, no obstante, que si bien dicha ausencia no afecta a que la entrada con autorización judicial sea conforme a derecho, no constituyendo una violación del derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio, ello no convierte automáticamente a la prueba en ilícita, art 11 LOPJ, pero si le priva de autenticidad y valor probatorio como prueba preconstituida o anticipada, convirtiéndolo en un acto procesalmente nulo, aunque ello no impide que mediante otros medios de prueba complementarios se pueda evidenciar la ocupación de los efectos intervenidos en el domicilio. Por lo tanto, la no presencia de LAJ en la entrada priva de autenticidad y valor probatorio a la prueba pero sin constituir prueba ilícita, y ello no impide que por otros medios se evidencie la existencia real de las pruebas.

La circular 3/2015 del TSJ de Murcia ponía de relieve esta cuestión haciendo ver la confusión que existe entre lo que es el volcado u obtención de copia espejo y lo que es el acceso en sí a la información, siendo que el acceso a la información una vez obtenida la copia espejo no es una cuestión que requiera la presencia de LAJ, puesto que estamos ante una fase de pericia judicial en la cual el LAJ no es experto y es a esta fase a la que se refiere determinada jurisprudencia³¹. Pero, por el contrario, sí que considera imprescindible que en el volcado el LAJ intervenga para no quebrantar la cadena de custodia y evitar posibles nulidades. Además, recalca dicha circular que dicha apertura y volcado sin control judicial no garantiza la cadena de custodia lo que da pie a alegar indefensión, puesto que del material informático obtenido no está garantizada su integridad y autenticidad.

El art 588 sexies.a Lecrim y siguientes determinan claramente dos fases, la incautación de material informático, por un lado, y el acceso a la información por otro. Y son dos fases que requieren autorización expresa por separado, es decir la orden que permite la incautación no implica el acceso a la información, y dicho acceso requiere de una motivación ad hoc que justifique el porqué, siendo que dicho acceso puede llevarse a cabo en el momento de la entrada o con posterioridad mediante autorización posterior.

30 STS 2135/2010 FJ2

31 Las SSTS 1599/99, 259/99 y 408/08

La autorización de acceso a la información de acuerdo con el art 588.sexies.c.1 Lecrim debe fijar los términos y el alcance del registro pudiendo autorizar la realización de copias y debe de fijar las condiciones que aseguren la integridad de los datos y las garantías de su preservación.

Quizá debería hacerse la reflexión que la no presencia del LAJ en el volcado de información puede suponer dar vía libre a exceder el ámbito de la copia de los límites que marca la orden judicial, y abre la puerta a otra discusión y es la de los «hallazgos casuales» y servido en bandeja su ilicitud.

No parece que la justicia europea discorra por caminos distintos a la española respecto a la necesidad de presencia judicial física en la entrada. Existen numerosas STEDH³² en las que los supuestos de hecho son entradas en domicilio realizadas solo con presencia de la policía o por agentes tributarios, y el Tribunal no hace comentario al respecto.

No obstante, sí que interesa hacer un comentario sobre el respeto de los términos y alcance del registro que contiene el auto judicial y las consideraciones al respecto del TEDH. En el caso Vinci³³ los demandantes consideraban que las incautaciones realizadas en la entrada al domicilio constituían una injerencia desproporcionada en su derecho al respeto de su domicilio, art 8 CEDH, y ello porque en el curso de la entrada se incautaron de gran número de documentos los cuales no pudieron ser examinados previamente por los demandantes. No parece que dichas incautaciones, que en un primer momento puedan ser masivas, supongan per se una injerencia desproporcionada, dado que el propio Tribunal reconoce que no es posible impedir la incautación de documentos no relacionados con el objeto de la investigación. En concreto, no califica la incautación de «masiva e indiferenciada» porque se había elaborado y entregado al afectado un inventario suficientemente preciso indicando los nombres de los expedientes, sus extensiones, su origen y sus huellas dactilares digitales y se les ha entregado una copia de los documentos incautados. Lo anterior debe permitir que el demandante pueda evaluar su regularidad a posteriori de una manera concreta y eficaz, lo que incluye el acceso a la tutela judicial para que el juez decida sobre el destino de las pruebas mediante un control de proporcionalidad procediendo, en su caso, a la devolución o la eliminación de los documentos que excedan el ámbito de la actuación. Es decir, a sensu contrario, el TEDH hubiera considerado que la entrada no cumplía con la proporcionalidad exigida vulnerando el art 8 CEDH. En el caso examinado, el TEDH apreció que el Tribunal que tuteló la actuación se limitó a apreciar la regularidad del marco formal de la incautación, pero no llegó a realizar el examen práctico necesario por lo que concluye que las incautaciones fueron desproporcionadas y que por lo tanto existió una vulneración del art. 8 CEDH. Es decir, las garantías no supusieron un control efectivo.

No existe en nuestra Lecrim una referencia expresa a estas particularidades del procedimiento más allá del 569 IV, acta del LAJ, y del 588.sexies.c.1, pero ello no es óbice a que de acuerdo con el art 10.2 CE deban de tenerse en cuenta la interpretación que del art 8 CEDH realiza el TEDH y su obligado cumplimiento por lo estados firmantes, dado los efectos erga omnes en materia interpretativa de las sentencias del TEDH, art 10.2 CE y 32 CEDH.

Por lo tanto, y de acuerdo con esta jurisprudencia, debemos concluir que incautado material informático debe proporcionarse un inventario de la información aprehendida, así como copia de la misma y el control jurisdiccional de la medida adoptada debe permitir el acceso del interesado a la tutela judicial para que pueda poner de manifiesto el exceso en la aprehensión y se tomen las medidas efectivas.

32 Ravon, Maschino,

33 Affaire Vinci Construction Et Gtm Génie Civil Et Services c. France §76

6. La medida inaudita parte y los recursos. La visión de Estrasburgo

Si existe una cuestión planteada reiteradamente por los afectados de la autorización de entrada es la de haberse adoptado esta inaudita parte, y ello seguramente todo sea dicho porque el sistema de recursos establecido quizá dista de su inmediatez.

Pensemos que la medida inaudita parte es solicitada habitualmente por la Administración fundamentándola en el interés general, ya que se persigue una finalidad sorpresiva³⁴ puesto que podría darse al traste con el éxito de las diligencias de investigación y comprobación de la inspección tributaria y ya que existe un interés público y general que debe garantizarse es lo que justifica desde la perspectiva del principio de proporcionalidad la adopción de la medida. La jurisprudencia de los TSJ es bastante reiterativa en este argumentario y siendo que existe una sólida doctrina del TC que avala en estas actuaciones el mecanismo de solicitud de autorización inaudita parte, puesto que fundamenta el interés general diciendo que es inherente a la actividad inspectora de la Hacienda Pública lo que es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país ya que el deber de tributar se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos dentro de un sistema tributario justo, art 31 CE, por lo que debe de impedirse una distribución injusta de la carga fiscal³⁵. O se alude también a otra línea doctrinal del TC³⁶ en la que se sostiene que no es necesaria la audiencia previa y contradictoria de los titulares de domicilios, puesto que la autorización judicial de entrada domiciliaria no es resultado de un proceso jurisdiccional con partes que contienen ni viene exigida expresamente por los art. 18.2 CE, 91.2 LOPJ, 8.6 LJCA.

Esta misma cuestión de la adopción de la medida inaudita parte también ha sido planteada reiteradamente ante el TEDH. Recordemos que el art 8 CEDH en su apartado 2 admite la posibilidad de injerencia en el domicilio cuando este prevista por la Ley y constituya una medida que en una sociedad democrática sea necesaria para ...el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales. De las sentencias que se analizan se deduce que el TEDH no ve objeción a que la autorización de entrada se produzca sin audiencia previa, pero hay que atender a los condicionantes que establece.

Así, en la STEDH Funke contra Francia se entendió que el fin de la entrada domiciliaria en el ámbito del derecho financiero y tributario era legítimo, en el sentido que atendía a salvaguardar el bienestar económico del país, art 8.2 CEDH.

En la STEDH Chappell contra Reino Unido se analiza la autorización de entrada en domicilio en una medida adoptada inaudita parte a la vista de lo dispuesto en el art 8.2 CEDH y si esa medida está prevista por la ley, en nuestro caso sería art 8 LRJCA y art 91 LOPJ, así como si era necesaria en una sociedad democrática. Afirmo el TEDH que en una medida como la adoptada sin audiencia previa del afectado es **«fundamental que vaya acompañada de garantías, eficaces y suficientes, contra injerencias arbitrarias y los abusos»** §57, siendo que cuando analiza las garantías el tribunal hace referencia; al alcance de autorización, limitando el tiempo de entrada, el número de personas que podían entrar, y que los objetos intervenidos solo podían utilizarse para la finalidad determinada. También considera el TEDH parte de esas garantías los recursos que contaba el demandante si consideraba irregular la ejecución. El TEDH no aprecia violación del art 8 del CEDH si bien cabe llamar la atención del sistema de recursos que permitía al afectado solicitar en un tiempo extremadamente corto una audiencia contradictoria en la que el Tribunal vuelve a examinar la resolución de entrada y si procede mantenerla en vigor, revocándola si no hay motivos o no son suficientes, §20.

34 SSTSJ Castilla y León 10/2/2017 FJ3, 15/5/2018

35 SSTC 50/1995 FJ6, 76/1990

36 STC 174/1993 FJ7, AATC 129/1990 y 85/1992

En la STEDH Ravon contra Francia se analiza la entrada en domicilio por cuestiones de índole tributaria siendo que la medida se ha adoptado inaudita parte. El TEDH analiza la cuestión solo a la luz del art 6.1 CEDH, Derecho a un proceso equitativo, y no por el art 8 CEDH debido a que fue inadmitida la pretensión basada en este artículo, y afirma que para verificar si los solicitantes **tuvieron acceso a un «tribunal»** este debe tener competencia para conocer de **todas las cuestiones de hecho o de derecho** relativas al litigio de que conoce, §27. Es importante remarcar la siguiente afirmación, *«Según el Tribunal, esto significa que, en el caso de las visitas a domicilio, las personas afectadas **deben poder obtener un control judicial efectivo, de hecho y de derecho, de la regularidad de la decisión que prescriba la visita y, en su caso, de las medidas adoptadas sobre la base de la misma; el recurso o los recursos disponibles deben permitir, en caso de que se compruebe la existencia de una irregularidad, bien evitar que se produzca la operación, bien, en caso de que ya se haya producido una operación considerada irregular, proporcionar a la persona afectada una reparación adecuada»**, §28*. En este caso los afectados podían interponer recurso de casación ante el TS pero dicho recurso no permite el examen de los hechos, podían recurrir al juez que adoptó las medidas para el control de la regularidad de estas con vistas a la suspensión o cese de la visita (considerando el TEDH que esto constituye una garantía a los efectos del art 8 CEDH), pero no la regularidad de la propia autorización (legalidad), además incluso esta posibilidad es tildada por el tribunal de teórica y no efectiva, §31, ya que no era informada por los funcionarios en el momento de la entrada domiciliaria ni tampoco el juez informó de ello, y una vez concluida la operación de entrada esa impugnación solo puede llevarse a cabo ante el tribunal que se tiene que pronunciar sobre cualquier procedimiento incoado sobre la base de los documentos aprehendidos. Es decir, no pueden obtener un control judicial efectivo de hecho y de derecho, el recurso que podrían interponer no proporciona una reparación adecuada, y el recurso ante el TS no puede considerarse que los solicitantes tuvieron acceso a un tribunal en el sentido expresado ya que no puede examinar todas las cuestiones de hecho. Por lo tanto, el TEDH concluyó que hubo vulneración del art 6.1 CEDH.

En el Asunto Maschino contra Francia, entrada en domicilio por un posible delito fiscal también con medida adoptada inaudita parte, el TEDH se pronuncia diciendo que no ve contravención del art 8.2 CEDH en la adopción de la medida, que la injerencia en el derecho del demandante al respeto de su vida privada y de su domicilio era proporcional a los fines perseguidos y en consecuencia, necesaria en una sociedad democrática. Estima vulneración del artículo 6.1 del Convenio (derecho a un proceso equitativo), y citando a la sentencia Ravon y otros vuelve a reiterar *«...el Tribunal precisó que esto implica en materia de visitas domiciliarias que las personas afectadas puedan obtener **un control jurisdiccional efectivo, tanto fáctico como jurídico, de la legalidad de la decisión que prescribía la visita así como, en su caso, de las medidas adoptadas basadas en la misma; el o los recursos disponibles han de permitir, en caso de constatarse la ilegalidad, o bien prevenir que se produzca o, en la hipótesis de que ya haya tenido lugar la operación considerada ilícita, proporcionar al interesado una reparación adecuada»***. Dado que el procedimiento en este caso se basaba en la misma normativa que el caso Ravon y otros el Tribunal dictaminó la existencia de violación del art 6.1.

En esta sucesión de Sentencias, que tiene como Estado afectado a Francia, tiene lugar un cambio importante. Y es que, probablemente, debido a la sentencia Ravon antes analizada, se produce en el Estado francés a raíz del caso Winkler 10/5/2007 un pronunciamiento del Consejo de Estado concluyendo que el juez que había aprobado la entrada se mantenía competente para decidir sobre la legalidad de la entrada aunque esta hubiera finalizado. Cita de esto lo podemos encontrar en la STEDH SA LPG Finance Industrie contra Francia, y precisamente ese razonamiento es el que hace que el TEDH rechace las pretensiones del demandante en este último caso al no haber agotado las vías judiciales.

En el Asunto Sociedad Canal Plus y otros contra Francia, la entrada en domicilio sin audiencia previa no es por cuestiones fiscales sino por cuestiones relativas al derecho de competencia por lo que el pronunciamiento del Consejo de Estado anterior no parece ser aplicable ya que la normativa cambia. Se analiza la violación del art 6.1 CEDH ya que el recurrente solo tuvo la vía del recurso de casación para impugnar la legalidad de la decisión de entrada pero esta vía no permitía analizar los hechos en los que se basaba las autorizaciones de entrada aunque si pudieron impugnar la adecuación de las operaciones de entrada, y basan su reclamación citando el caso Ravon en el que el control de ejecución de estas operaciones ante el juez que autoriza la entrada no puede subsanar la ausencia del control relativo a la

legalidad de la entrada. El TEDH citando el caso Ravon recuerda que debe permitirse al afectado discutir tanto la decisión de entrada como las medidas adoptadas en base a la misma, y que ya dijo que el recurso de casación no garantiza un control judicial efectivo en el sentido del art 6.1 CEDH. Las autoridades demandadas argumentan que si bien el litigio surge en 2005, en 2008 y a raíz del caso Ravon modifican la normativa permitiendo un recurso de apelación para recurrir la orden de autorización de entrada, así como en dicha modificación introducen disposiciones que permiten la aplicación retroactiva del mismo, pero este recurso solo puede interponer si se interpone recurso sobre el fondo contra la decisión de la autoridad de defensa de la competencia, lo que hace incierto el recurso a juicio del TEDH puesto que la decisión sobre el fondo puede tardar años. El TEDH concluye que el recurso tiene que ser adecuado, lo que implica certeza de obtener un control jurisdiccional efectivo de la medida controvertida en un plazo razonable, §40. El TEDH estima que existen vulneración del art 6.1 CEDH.

De las sentencias extraídas incluso cabe inferir unas breves notas de derecho procesal comparado. En el caso Chappell se desarrolla en Reino Unido y según se describe la orden de entrada le informa que el afectado tiene derecho en procedimiento urgente a pedir la modificación o revocación de la orden de entrada, por lo que se produciría una audiencia contradictoria ante el tribunal una vez transcurrida una semana desde la entrada con vistas a mantener o revocar la orden. En el Caso Ravon, que se desarrolla en Francia, también tiene derecho el afectado al control de la ejecución ante el tribunal que dicto la medida, si bien el TEDH considera este control no efectivo al no informarse del recurso al afectado, y recordemos que se estima que hay violación del 6.1 puesto que no se puede plantear ante ese tribunal cuestiones de legalidad, y presumiblemente por las condenas ante el TEDH con posterioridad a este asunto el Consejo de Estado Frances rectifica permitiendo que dicho tribunal sea competente para las cuestiones de legalidad. Es decir, el mismo tribunal puede verificar cuestiones de legalidad y de ejecución, lo que le convierte en un tribunal en el sentido del CEDH.

Visto lo anterior vamos a analizar como se desenvuelve una entrada en domicilio instada por la inspección tributaria en territorio español. El Delegado emite una orden de entrada en domicilio, art 172.2 RGAT, cuyo fundamento normalmente es un informe de la inspección tributaria, y dado que el domicilio donde se pretende la entrada es un domicilio protegido se solicita del Juzgado Contencioso Administrativo correspondiente la emisión de la correspondiente orden de entrada inaudita parte, art 113 LGT, art 8.6 LJCA, art 91 LOPJ. El juez sin posibilidad de someter a contradicción el informe de la inspección y teniendo los fundamentos de la solicitud una apariencia de legalidad normalmente otorga la autorización inaudita parte, ya que no suele disponer de argumentos para rebatirlo. Se produce la entrada de la inspección sin que comparezca nadie por parte del juzgado ni por supuesto el LAJ (es lo habitual), con lo que la inspección es la que ejecuta la orden según su entender. Concluida la entrada y efectuada la copia de archivos electrónicos, la inspección facilita únicamente una huella digital de la copia, y no suele entregar inventario de archivos copiados ni tampoco entrega un duplicado de la copia efectuada al interesado. Como recursos contra la autorización, si es contra la legalidad de la medida solo cabe recurso de apelación contra el auto, art 80.1.d LJCA, y no pudiendo abarcar dicho recurso los excesos de ejecución. Así lo manifiesta la doctrina jurisprudencial de los TSJ³⁷, que reiteran que el examen de la legalidad, necesidad y proporcionalidad de la medida teniendo en cuenta la situación ex ante, es el objeto del recurso, y que los pretendidos excesos caen extramuros del mismo.

Y si es contra la ejecución de la medida el recurso será el que se interponga contra el acto administrativo consecuencia de la requisita de documentación, según el TSJ Castilla y León 458/2018 citando la STS 2/11/2016 « *los pretendidos excesos en la ejecución del auto de autorización de entrada son competencia del órgano que resulte competente para examinar el acto administrativo definitivo que resuelva el procedimiento administrativo iniciado con ocasión de las actuaciones de la Inspección de Tributos amparadas en el Auto de autorización de entrada en domicilio podría incardinarse en tal apartado*». Por el contrario, de acuerdo con el Auto de 25 de Mayo de 2015 del TSJ de Cataluña, los excesos que hubieran podido cometerse corresponde examinarlos al juzgado autorizante conforme a la doctrina constitucional y del TEDH, lo que es coherente con la garantía de tutela judicial de la ejecución manifestada por el TC y los criterios del TEDH, pero debe recordarse que para que ello sea efectivo y

37 SSTJ Castilla y Leon, Valladolid 4/11/2016, 10/2/2017, 30/10/2017, 15/5/2018, STJ Cataluña 9/5/2016

según el TEDH es necesario que así se informe al afectado de la disponibilidad de dicho control para que se entienda que esta garantía existe. De todo ello se deduce que no cabe recurso o audiencia a posteriori ante el Juez que ha dictado el auto de entrada para discutir la legalidad de la medida, y solo de acuerdo con lo expuesto cabe el control de posibles excesos, si bien también cabría con posterioridad durante el proceso que examine el acto administrativo, lo que no cumple con los estándares de la jurisprudencia del TEDH ya que es un recurso incierto en un plazo inconcreto.

Así pues la situación existente es como una tormenta perfecta, el juez autoriza la entrada en base a un informe de una cierta complejidad normalmente con datos numéricos sin capacidad de contradicción, la inspección no suele entregar la copia del material electrónico requisado ni inventario del mismo quedando este en su poder y siendo que es ella, la inspección, la que decide el acto material de copiado en la habitual ausencia del LAJ en el procedimiento contencioso administrativo, el afectado puede recurrir la legalidad en apelación y supuestamente puede recurrir ante el juez la ejecución de las medidas pero recordemos que el TEDH exige que se le informe al afectado de esa posibilidad para que exista un control eficaz. Mientras tanto la información que ha sido intervenida en ausencia de fedatario público judicial está en manos de la inspección tributaria durante el tiempo que dure todo este proceso de recursos sin que el contribuyente haya tenido medios efectivos del control de su regularidad. Recordemos que el criterio de los tribunales³⁸ no admite lo que se denomina inspecciones genéricas o fishing expeditions (a ver lo que se encuentra), pero lo cierto es que el procedimiento tal y como está funcionando lo puede estar fomentando.

Si hacemos un breve resumen de lo expuesto respecto a las SSTEDH citadas,

- El TEDH calificó de garantía, a los efectos del art 8.2 CEDH, el recurso ante el propio juez que dicta las medidas sobre la regularidad de las mismas³⁹.
- Debe existir un control judicial efectivo ante un tribunal, entendiendo este como aquel que puede pronunciarse sobre todas las materias⁴⁰. Sin embargo, como ya he comentado en cuanto a las cuestiones relativas a la legalidad del auto de entrada tiene que acudir al recurso de apelación y en cuanto a la ejecución de las medidas de acuerdo con la interpretación jurisprudencial de determinados tribunales es competente el juez que la autorizó o aquel a que resuelva sobre el acto administrativo que se fundamente en la entrada.
- Debe informarse al afectado (por los funcionarios o por el juez) de los recursos disponibles para que se entienda que existe un control judicial efectivo de hecho y de derecho⁴¹, y en concreto respecto al control de la ejecución.
- Remitir la discusión de las cuestiones relativas a la entrada a un posible recurso sobre el fondo del asunto, lleva a calificar dicho recurso por el TEDH como no adecuado puesto que tiene que existir certeza en obtener acceso a la vía judicial en un plazo razonable⁴².
- La no entrega de un inventario del material incautado, así como la no entrega de copia del mismo puede calificar la requisa de masiva e indiferenciada es decir la medida no atiende al juicio de proporcionalidad, e impide evaluar su regularidad a posteriori de manera concreta y eficaz lo que convierte las garantías en no adecuadas e insuficientes, entendiendo que el TEDH y en referencia a dicha evaluación de regularidad remite al propio Juez actuante en el procedimiento de entrada⁴³.

De todo ello puede inferirse que la normativa española en el ámbito procedimental judicial contencioso administrativo y en los asuntos de entrada en domicilio y en concreto en el ámbito de los recursos de que debe disponer el afectado por la entrada en el domicilio, puede estar amparando actuaciones que

38 STSJ Cataluña 939/2007

39 Ravon contra Francia, Chappell contra Reino Unido

40 Ravon contra Francia, Sociedad Canal Plus y otros contra Francia

41 Ravon contra Francia

42 Sociedad Canal Plus y otros contra Francia

43 Vinci Construcion y Gtm G_nie Civil y Servicios contra Francia

no se adecuan con los estándares exigidos por la jurisprudencia del TEDH en la tutela de los derechos de los arts. 6.1 y 8.2 CEDH.

7. Consecuencias de la vulneración de los criterios jurisprudenciales del TEDH

Si atendemos a la parte dispositiva de estas sentencias observaremos que el TEDH a parte de declarar la posible violación de los artículos del CEDH se limita a fijar en su caso la indemnización al demandado, pero quizá lo más relevante no es lo que se deduce de la literalidad de la declaración/condena sino las consecuencias indirectas para un Estado firmante del convenio como España.

El TC en sentencia de 245/1991 dijo «*el Convenio no sólo forma parte de nuestro Derecho interno, conforme al artículo 96.1 de la C.E., sino que además, y por lo que aquí interesa, las normas relativas a los derechos fundamentales y libertades públicas contenidas en la C.E., deben interpretarse de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España (art. 10.2 C.E.), entre los que ocupa un especial papel el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*».

Dada la incorporación del convenio a nuestro derecho interno, art 96 CE, y la obligación de interpretar los derechos fundamentales de acuerdo con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias, art 10.2 CE, implica que el Juez se encuentra sometido a dicho Tratado, art 117 CE, al estar este integrado en nuestro ordenamiento y formar parte de nuestra legalidad.

Por otra parte, y del juego del art 10.2 CE y del art 32 CEDH, que atribuye al TEDH competencia interpretativa del Convenio, y de acuerdo con la doctrina⁴⁴ cabe inferir que dicha capacidad interpretativa tiene una eficacia erga omnes en el Estado español por lo que la jurisprudencia de dicho tribunal tiene en nuestro país valor interpretativo en nuestro sistema legislativo, Constitución incluida. Así normalmente se infiere de las numerosas sentencias del TC y TS donde se cita la doctrina jurisprudencial del TEDH

Es por ello que el Juez español sometido a la legalidad española debe de aplicar no solo el Convenio, sino que tendrá que hacerlo de acuerdo con la interpretación que deriva de la doctrina jurisprudencial del TEDH, y por supuesto el término legalidad incluye a la normativa procesal española.

Por lo que de ello deriva que si dicha normativa procesal española no se adecua al CEDH de acuerdo con la interpretación jurisprudencial del TEDH, ello supondrá que no lo hace tampoco a la Constitución española respecto a aquellos artículos parejos al convenio, por ejemplo art 6.1 CEDH y art 24 CE, lo que debería de obligar al juez nacional a inaplicar la norma y elevar cuestión de inconstitucionalidad o alternativamente y si la norma lo permite hacer una interpretación de la norma española acorde con dicha doctrina jurisprudencial. Y lo anterior sin perjuicio de que la existencia de determinados vicios como no dar un inventario de lo incautado y/o una copia del material informático, así como el no informar al afectado de la posibilidad de dirigirse al Juez para el control de regularidad de la medida, pueda determinar la nulidad de las pruebas que se obtengan o del mismo procedimiento.

8. ¿Juez de lo Contencioso o Juez de lo Penal?

Con anterioridad a la actual LRJCA la competencia jurisdiccional para entrada en domicilio se atribuía a los jueces de lo penal, por que cabría preguntarse si estos dada su práctica resolverían de una forma más garantista este problema. No creo que sea un problema de práctica puesto que si esta no se tiene

⁴⁴ García Enterría, Eduardo : El sistema europeo de protección de los Derechos Humanos, Civitas, Madrid, 1983, págs., 152 y ss.

se adquiere y vistas las estadísticas de entradas de domicilio en el ámbito administrativo no se sí esto de la falta de práctica se puede seguir manteniendo.

El juez de lo contencioso administrativo tiene la misma capacidad que pueda tener el juez de lo penal, el juez conoce el Derecho, principio *iura novit curia*. Es cierto como digo en este trabajo que son de aplicación los preceptos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal a las autorizaciones de entrada en domicilio en el ámbito del procedimiento contencioso administrativo, pero recordemos que esto es una creación jurisprudencial.

Si por un momento aceptáramos como válida la afirmación de la mayor destreza o práctica del Juez de lo Penal, ¿a qué habría que atribuirlo?

Es cierto que tanto el Juez de lo Penal como el Juez de lo Contencioso se enfrentan los dos al mismo dilema, dejar entrar en un domicilio protegido con un informe de parte y a priori sin audiencia ni contradicción, con el correspondiente juicio *ex ante* de necesidad, adecuación y proporcionalidad, entonces... ¿por qué esa supuesta diferencia si es que existe?.

Quizá no es tanto lo que sucede antes como lo que sucede después, me explico. En los procedimientos que arrancan del ámbito administrativo, la intervención del Juez empieza y acaba con la autorización de entrada, a posteriori prosigue la actuación administrativa sin intervención del Juez, de investigación me refiero, sin embargo en el procedimiento penal cuando se solicita una entrada no es por una posible infracción administrativa sino por indicios de comisión de ilícitos penales y concedida la autorización el Juez ya no se desvincula de la operativa posterior, puesto que la presencia del LAJ que informa de la entrada y el atestado correspondiente supone normalmente el inicio de un proceso de instrucción, es decir el proceso sigue bajo tutela judicial, lo que le permite al Juez un retorno de información cuando el sujeto que ha sufrido la intromisión hace uso de su derecho a la audiencia y a la contradicción, y eso precisamente le sirve al Juez para poder evaluar a posteriori aquellos indicios que se le pusieron como razones, por lo que en cierta manera se adquiere efectivamente una práctica y un conocimiento. Pero habrá de convenir que no es porque sea Juez de lo «Penal», sino porque el procedimiento no es comparable

Dicho esto, no creo que la solución sea exportar esta forma de actuar al procedimiento administrativo, quizá más por temas operativos, pero si conseguir de alguna forma que ese Juez de lo Contencioso, tan capaz como el de Penal, tenga un retorno de lo acertado del informe que le llevo a autorizar la entrada, y eso es algo que falla actualmente en mi modesta opinión.

Por supuesto que además concurren una serie de aditamentos que de alguna forma amplifican el problema, no presencia del LAJ, falta de transparencia en la actuación de la Administración, dilación en obtener un recurso efectivo pero creo firmemente que un problema importante es la no retroalimentación del Juez a través de la contradicción y audiencia de forma que empiece a familiarizarse con la fiabilidad de los indicios que presente la Administración.

Por lo tanto, no es un problema de Juez Contencioso versus Juez de lo Penal, sino es un problema de que nuestra normativa procesal contencioso administrativa no está a la altura de las circunstancias en una cuestión que afecta a derechos fundamentales.

9. Conclusiones

Quizá debería empezar diciendo que las autorizaciones de entradas en domicilio por cuestiones tributarias e inaudita parte es una medida compatible y necesaria en un Estado de Derecho y que encuentra su justificación en el art 31 CE, y la obligación de que todos debemos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Pero de lo que se trata no es de discutir el qué sino el cómo.

Y ello porque estamos hablando de que la entrada supone la confrontación de derechos y obligaciones constitucionales que obliga a los tribunales a llevar a cabo el juicio de necesidad, adecuación y proporcionalidad adecuado.

En este escenario, en el que los derechos recogidos en el art 18 CE están en juego, nos encontramos con un vacío de normas procesales en la regulación de materia tan importante que la jurisprudencia se afana, en la medida de lo posible, en completar. Este vacío hace que se dificulte la ubicación del procedimiento judicial de autorización de entrada domiciliaria dentro de los procedimientos habituales que caracterizan a la LRJCA, es decir ordinario, abreviado, o de protección de derechos fundamentales, pero quizá la incorporación del art 122 bis permite apuntar a este último.

Nuestro Tribunal Constitucional exige para la validez de la autorización de entrada en domicilio otorgada inaudita parte que la misma reúna una serie de garantías a saber, que se limite el tiempo de entrada, el periodo de duración, el número de personas que acceden al domicilio y que las medidas de ejecución deben de adoptarse las cautelas imprescindibles bajo la salvaguarda del juez.

En base a este espíritu garantista y de mínima intervención y viendo la similitud entre la actividad investigadora en fase de instrucción y la actividad inspectora y debido a la falta de regulación nuestro TC extiende la aplicación analógica de los preceptos de la Lecrim que regulan los diversos aspectos de la entrada en domicilio al procedimiento contencioso administrativo.

Esta extensión que propugna el TC en el ámbito procesal, producido el cambio competencial para otorgar las autorizaciones de juzgados de lo penal a los del orden contencioso administrativo, sigue vigente a juicio de una variada jurisprudencia de los TSJ.

La autorización de entrada debe atender a una necesidad que encuentra justificación en el art 31 CE y 8.2 CEDH pero que no debe de conducir a una automaticidad de las entradas y por ello no se cumple con meras sospechas, sino que exige datos o hechos y la precisión de los indicios, no pruebas irrefutables, siendo que el juicio de ponderación obligaría también a analizar si no es posible satisfacer los intereses de la Hacienda Pública con otras medidas menos invasivas.

Normalmente estas entradas domiciliarias y en este ámbito se realizan sin la presencia de LAJ lo que de acuerdo con el criterio jurisprudencial no invalida la entrada ni convierte las pruebas en ilícitas, pero las priva de autenticidad y valor probatorio salvo que por otros medios se evidencie la existencia real de las pruebas.

Desde el punto de vista de la jurisprudencia europea y los aspectos procesales, el procedimiento que se sigue en España para las entradas en domicilio presenta determinados aspectos que vierten serias dudas sobre su adecuación a la citada jurisprudencia. Los procedimientos de recurso existentes no permiten plantear sobre el mismo juez tanto cuestiones de legalidad y de ejecución en un plazo razonable, ya que existe una compartimentación procesal que provoca que las cuestiones de ejecución no puedan ser discutidas en apelación, y que ante el propio juez que ordenó la medida solo se admita por la jurisprudencia la posibilidad de plantear el control de ejecución, ello podría llevar a considerar que no se está ante un «tribunal» en el sentido del CEDH.

Por otra parte y también a la luz de la jurisprudencia europea pueden estar concurriendo determinados vicios procesales en la ejecución del procedimiento, debería entregarse al afectado por la medida un inventario detallado del material informático incautado, y una copia del mismo, no garantizando sus derechos la entrega de una mera huella digital, puesto que no le permite evaluar la regularidad de la entrada, así como debe de informarse al afectado de la posibilidad de recurrir al juzgado para el control de la regularidad de la ejecución.

En 2018 la LRJCA cumplió 20 años desde su entrada en vigor y las cuestiones puestas de manifiesto en este trabajo hacen que sea, bajo mi punto, necesaria la revisión de la norma sobre todo en el aspecto procedimental de las entradas en domicilio donde se muestra francamente mejorable. Son demasiadas lagunas para un procedimiento cuyo número de actuaciones va in crescendo y siendo que están en juego derechos fundamentales, no puede pretenderse que la judicatura haga el trabajo que le

corresponde al legislador en un Estado que se llama de Derecho, primero porque no debería de ser esa su función y segundo porque es un camino lento en el que mientras tanto las posibles infracciones de derechos fundamentales tienen un campo abonado. No obstante, de darse la inacción por parte de los poderes del Estado debería tener la respuesta adecuada de los ciudadanos a través de las posibilidades que muestra la jurisprudencia referenciada del TEDH.

Si tuviera que hacer una propuesta de *lege ferenda* me inclinaría por un modelo como el que existe en Francia después de las reformas en cierta manera obligadas por la jurisprudencia del TEDH. En una medida como la que hemos analizado que supone una intromisión en los derechos fundamentales debe de proporcionarse al afectado por la decisión inaudita parte un control judicial efectivo y con la misma inmediatez que tiene la medida, para discutir tanto la legalidad como la ejecución, y ello porque no puede alegarse ya perjuicio por la Administración una vez realizadas las incautaciones y corresponde en aras de una respuesta adecuada que el Juez que tutela la entrada que además del control de la medida verifique su legalidad, es decir y entre otras cuestiones, si ese informe de la Administración en el que se basó para su decisión ahora sometido a contradicción le sigue mereciendo la misma conclusión, no hacerlo así incentivará el abuso del procedimiento por la Administración y hacerlo así conseguirá evitar determinadas tentaciones en la redacción de los informes. Al principio de este trabajo y ante el vacío procedimental existente cite la propuesta en aquel momento, año 1.999, de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado aludiendo al art 135 LRJCA en el que al afectado por una medida cautelar inaudita parte se le da audiencia a los pocos días para oponerse a la misma, no iba nada desencaminada la misma y desde luego era muy acorde con esas garantías que deben de existir en toda autorización de entrada al domicilio y que ahora se reivindicaban desde la jurisprudencia europea. La introducción del art 122.2 bis LRJCA ha enseñado el camino, si bien por la especialidad del tema aquí estudiado lo habitual es que la autorización se tome inaudita parte, pero nada impide al legislador posponer la contradicción a un espacio temporal posterior a la entrada e incautación. Y de la misma forma en apelación debería de poder discutirse cuestiones de legalidad como de control de la medida puesto que es lo corresponde a un tribunal de acuerdo con los criterios del TEDH.

10. Monografías/ponencias/artículos

Autorización Judicial de entrada en el domicilio y potestades administrativas: extensión del ámbito protegido, cuestiones procedimentales y proporcionalidad. Miguel Ángel Ruiz López. Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica nº 317.

El registro de dispositivos de almacenamiento masivo de la información. Ana María Martín Martín de la Escalera. Fiscal. www.fiscal.es

Registro de los dispositivos de almacenamiento masivo de información. Javier Ángel Fernández Gallardo. LAJ del Juzgado Central de Instrucción nº2 de la AN. Derecho vol. 25, nº2.

Reseña la Ley sobre la sentencia Ravon del TEDH. Laleydigital-Documento

El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una aproximación a la aplicación del CEDH a la materia tributaria. María García Caracuel. Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada. Derecho y Sociedad 33.

Decisions of the ECHR Affecting domestic laws in the financial and tax field. Maria Amparo Grau Ruiz. Lex ET Scientia, Lesij nº XVIII. Vol 1/2011

Some Recent Decisions of the European Court. Philip Baker QC . IBFD. European Taxation December 2009

La autorización de entrada en domicilio por los juzgados de lo Contencioso Administrativo. Marcos Gutiérrez Calvo. El Derecho.

Autorización judicial entrada domicilio para la ejecución forzosa de los actos de la administración. Antonio Pablo Rives Seva, Fiscal del TS. www.monografias.com

Autorización judicial de entrada en el domicilio y potestades administrativas: extensión del ámbito protegido, cuestiones procedimentales y proporcionalidad. Miguel Ángel Ruiz López. Revista de estudios de la Administración Local y Autonómica.

Inspecciones de Competencia y su control judicial. Aspectos Constitucionales y Penales. Alfonso Gutiérrez y Fernando Lorente. Actualidad Jurídica Uría Menéndez.

La autorización judicial de entrada en el domicilio. Pilar Galindo Morell. Estudios QDL-Junio 2003

La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios. Jose Luis Bosch Cholbi. ECJ Leading Cases, año III, Vol 2.

Una visión práctica sobre la diligencia de entrada y registro y el concepto constitucional de domicilio. Mari Cruz Álvaro López. Revista española de Derecho, Empresa y Sociedad, Núm 4, 2014.

El derecho al respeto de la vida privada: los retos digitales, una perspectiva de Derecho comparado. Consejo de Europa. Estudio. Servicio de Estudios del Parlamento Europeo. Octubre 2018.

Actualización Jurisprudencial en materia contencioso administrativa: en particular Jurisdicción y competencia. Rafael Carlos de Vega Irañeta. Jornadas de Fiscales Especialistas en el Orden Contencioso Administrativo. Noviembre 2017. Centro de Estudios Jurídicos

Autorización judicial de entrada en lugar cerrado. Guías Jurídicas. Wolters Kluwer.

Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas. Juan Luis Sendín Cifuentes. Revista Quincena Fiscal núm. 3/2017. Editorial Aranzadi.

Los descubrimientos casuales en el marco de una investigación penal. Con especial referencia a las diligencias de entrada y registro en domicilio. Susana Álvarez de Neyra Kappler. Revista internacional de Estudios de Derecho Procesal y Arbitraje, nº2 2011.

La tutela de los derechos de los contribuyentes en el CEDH y la experiencia tributaria italiana. Michele Ippolito. Revista española de relaciones internacionales. Nº8 2016

Memoria AEAT 2015

Memoria Fiscal General del Estado 2018

11. Bibliografía

La Jurisprudencia del TEDH en materia tributaria. Nicolas Diaz Ravn. Aranzadi 2016

Derecho Comunitario y procedimiento tributario / Fernando Fernández Marín y varios más. Atelier

La autorización judicial de entrada en el marco de la actividad administrativa. Laura Salmero Teixido. Marcial Pons

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)

1. **Reserva de capitalización: controversias para la determinación del incremento de los fondos propios**

RIA 26, 1 DE JULIO

Coincidiendo con el comienzo de la campaña de Sociedades 2018, las Secciones del Impuesto sobre Sociedades y Derechos y Garantías y Práctica Tributaria, han elaborado este documento en el que se analizan las controversias para la determinación del incremento de fondos propios y del mantenimiento de estos a los efectos de la aplicación del incentivo de la reserva de capitalización. Asimismo, en esta nota se pone de manifiesto los cambios producidos en las distintas versiones del Manual Práctico Sociedades 2018 publicado por la Agencia Tributaria respecto de las partidas integrantes en los fondos propios a los efectos de cumplir con los requisitos para la aplicación de este beneficio fiscal.

2. **La reducción de la base imponible del IVA por impago del precio: la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de las normas españolas que la regulan y la urgente necesidad de su modificación**

RIA 26, 1 DE JULIO

Nota elaborada por David Gómez Aragón, Coordinador de la Sección de Impuestos Indirectos de la AEDAF, en la que se desarrolla reciente jurisprudencia del TJUE en atención a la cual se puede deducir que el artículo 80 de la Ley del IVA, -en lo que se refiere a la reducción de la base imponible del IVA correspondiente a una operación gravada cuando resulte total o parcialmente impagado el correspondiente precio-, es contrario al Derecho de la Unión. De esta manera, el autor defiende tanto que cualquier compañía que se vea afectada por este hecho pueda invocar la aplicación directa del Derecho de la Unión y no aplicar el derecho interno español, como la urgente necesidad de modificar la redacción del precitado artículo.

3. **Prestadores de servicios a sociedades, inscripción en el registro mercantil y cuentas anuales**

RIA 27, 8 DE JULIO

El Real Decreto-Ley 11/2018, de 31 de agosto, de transposición de la Directiva en materia de prevención del blanqueo de capitales, introduce, entre otras modificaciones, una nueva redacción de la letra «o» del artículo 2.1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, relativa a los denominados «prestadores de servicios a sociedades», y una nueva Disposición Adicional que impone la obligación de inscribirse en el Registro Mercantil a aquellos profesionales que prestan los servicios descritos en la letra «o». Jaime Aneiros Pereira, miembro de la AEDAF, desarrolla en esta nota esta nueva obligación de inscripción y sus efectos.

4. El Senado Estadounidense da luz verde al protocolo que modifica el Convenio de Doble Impuesto de Estados Unidos-España

RIA 29, 22 DE JULIO

El pasado 16 de julio el Senado de los Estados Unidos ratificó el Protocolo firmado entre España y Estados Unidos en 2013 para la modificación del Convenio de Doble Imposición de 1990. El nuevo Protocolo reduce sustancialmente los impuestos en la fuente aplicables a los pagos transfronterizos entre España y Estados Unidos, modifica la cláusula de limitación de beneficios que da acceso al Convenio e introduce el arbitraje como mecanismo de resolución de conflictos. En esta nota, elaborada por Antonio Barba, miembro de la Sección de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, se resumen los principales cambios introducidos en el Convenio de Doble Imposición por el nuevo protocolo.

5. Los documentos «incrustados» en los acuerdos de liquidación: otra irregularidad de la AEAT

RIA 30, 29 DE JULIO

Nota elaborada por Alejandro Miguélez Freire, miembro de la Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria de la AEDAF, en la que se denuncia la manifiesta indefensión para el interesado que supone la irregularidad cometida por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, consistente en la incorporación de nuevos documentos «incrustados» en los Acuerdos de Liquidación.

6. Registro de prestadores de servicios a sociedades y fideicomisos

RIA 31, 2 DE SEPTIEMBRE

Nota elaborada por Beatriz Marín Villamayor, miembro de la Sección de Mercantil-Civil, en la que se comenta la respuesta del SEPBLAC a la consulta planteada por la AEDAF y traslada la opinión de la Sección sobre algunos aspectos sustanciales de las nuevas obligaciones establecidas en la D.A. única de la Ley 10/2010, que ya se pusieron de manifiesto en el escrito de observaciones enviadas al Ministerio de Justicia en el trámite de consulta pública previa al modelo de formulario de inscripción en el Registro Mercantil de las personas físicas profesionales prestadoras de servicios.

7. El procedimiento sancionador no se puede interrumpir por un motivo exógeno, como es la paralización del procedimiento inspector del que trae causa

RIA 31, 2 DE SEPTIEMBRE

Esaú Alarcón García, miembro de la sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria, comenta en esta nota la STS de 10 de julio de 2019, rec. 83/2018, que admitiendo una de las cuestiones planteada por la AEDAF en el recurso interpuesto contra el Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general del régimen sancionador tributario, anula el apartado 4 del artículo 25 del mismo en el que se introducía una causa de interrupción justificada del procedimiento sancionador originado por una previa inspección tributaria, consistente en la paralización de las propias actuaciones de inspección.

8. Aplicación de la reducción del 60% en el arrendamiento de viviendas

RIA 32, 9 DE SEPTIEMBRE

Carmen Ferrer, miembro de la Sección de IRPF, comenta en esta nota dos recientes consultas vinculantes de la DGT en relación con la aplicación de la reducción del 60% en el supuesto de arrendamiento de viviendas a estudiantes.

9. Tributación a efectos IVA de los bonos polivalentes

RIA 32, 9 DE SEPTIEMBRE

Nota elaborada por Jaime Rodríguez Correa, miembro de la Sección de Impuestos Indirectos de la AEDAF, en la que se analizan las contestaciones a las Consultas Vinculantes de 15 de febrero de 2019 (V0324-19) y de 17 de mayo de 2019 (V1062-19), que abordan diversas cuestiones relativas a la naturaleza de los bonos polivalentes y al tratamiento que, a efectos del IVA, ha de darse a las entregas de dichos bonos por su emisor cuando este no efectúa la operación a la que se refiere el propio bono.

10. La determinación del rendimiento neto de la actividad económica en el IRPF y en la Comunidad Autónoma del País Vasco ¿un modelo a exportar?

RIA 33, 16 DE SEPTIEMBRE

Nota elaborada por nuestro compañero Javier García Ross, en la que se exponen determinadas particularidades del régimen foral del País Vasco en relación con la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en el IRPF, algunas de las cuales, sería conveniente trasladar a la legislación estatal.

11. La injustificada limitación a la compensación de las bases imponibles negativas recogida en la normativa del Impuesto sobre Sociedades

RIA 35, 30 DE SPTIEMBRE

Javier Gálvez Pantoja, miembro de la Sección del Impuesto sobre Sociedades, hace un análisis del régimen de compensación de las bases imponibles negativas en la normativa actual del IS. La nota critica las actuales limitaciones cuantitativas (tanto generales, como específicas) del régimen de compensación, ya que en opinión del autor da origen a la tributación de supuestos en que no se pone de manifiesto capacidad económica. Asimismo, en el documento se exponen una serie de propuestas de modificación del actual régimen de compensación, entre las que se encuentra la posibilidad de implantar un sistema de compensación de pérdidas con beneficios de años anteriores, o la necesaria modificación del artículo 119.3 LGT a efectos de la consideración de la aplicación de BINs como opción tributaria.

Documentos disponible en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), WWW.AEDAF.es

