

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 309/2026 de 12 de marzo de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 8616/2023

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Facultades. Entrada y registro. *Anexo de la AEAT que no informaba de la facultad de negar la entrada ni de la posibilidad de revocarla.* Se trata de determinar si el consentimiento otorgado por el administrador de una sociedad para la entrada de la Administración Tributaria en el domicilio de la sociedad puede considerarse libre, informado y válido. La cuestión principal no es si hubo consentimiento en sentido factual -lo que quedó acreditado mediante diligencias firmadas por el administrador-, sino si el mismo se otorgó con conocimiento pleno de los derechos del obligado tributario, particularmente del derecho a negar o revocar la entrada, derechos que debían haber sido explicitados en los anexos informativos entregados por la Agencia Tributaria. La jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional establece que, para ser constitucionalmente admisible, el consentimiento debe prestarse sin error, coacción, intimidación ni engaño, y con información suficiente sobre su alcance, incluyendo la posibilidad de oposición o revocación. El análisis de la Sala evidencia que el anexo informativo proporcionado al administrador no cumplía con las exigencias legales y constitucionales para garantizar un consentimiento plenamente informado. Aunque contenía referencias a los arts. 113 y 142 de la Ley General Tributaria, no informaba explícitamente sobre la facultad de negar la entrada ni sobre la posibilidad de revocarla posteriormente, ni mencionaba expresamente la protección constitucional del domicilio. Por tanto, aunque el administrador consintió en el momento, este consentimiento se considera viciado por falta de información esencial, afectando la validez de los actos administrativos derivados de la entrada. La Sala concluye que, salvo prueba adicional que acredite un consentimiento efectivo en términos constitucionales, las liquidaciones y sanciones dictadas sobre la base de dicha actuación carecen de validez, estableciendo así la doctrina de que la sola entrega de un anexo informativo no sustituye la obligación de garantizar que el consentimiento del titular sea libre, espontáneo e informado. Esta resolución refuerza la tutela del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio frente a la actuación inspectora de la Administración tributaria.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

T R I B U N A L S U P R E M O**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 309/2026**

Fecha de sentencia: 12/03/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8616/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/02/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Síguenos en...



Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8616/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 309/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 12 de marzo de 2026.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **8616/2023**, interpuesto por el procurador don José María Garrido Franquelo, en nombre y representación de la entidad mercantil **DUNAMIS HISPANIS, S.L.**, contra la [sentencia nº 2146/2023, de 3 de julio, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso nº 1054/2021](#). Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada [sentencia de 3 de julio de 2023](#), en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la mercantil DUNAMIS HISPANIS, S.L., contra la resolución de fecha 7 de octubre de 2021 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala desconcentrada de Málaga, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 y las a esta acumuladas, definida ut supra, que confirmamos al ajustarse al ordenamiento jurídico.

Y todo ello con expresa imposición a la parte demandante de las costas procesales causadas en este recurso, con la limitación indicada [...]".

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el procurador don José María Garrido Franquelo, en representación de la entidad Dunamis Hispanis, S.L. presentó escrito de preparación de recurso de casación el 15 de noviembre de 2023.

2. El escrito de preparación de la mercantil Dunamis Hispanis, S.L. tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como normas jurídicas que, en principio, habrán de interpretarse los [artículos 113 y 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](#) y el [artículo 18.2 de la Constitución española](#).

3. La Sala a *quotu*vo por preparado el recurso de casación mediante auto de 27 de noviembre de 2023, que ordenó emplazar a las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Garrido Franquelo ha comparecido como recurrente, el 22 de diciembre de 2023; y el Abogado del Estado, como

Síguenos en...



recurrido, lo ha hecho el 13 de diciembre de 2023, ambos dentro del plazo de 30 días que establece para tal trámite el [artículo 89.5 LJCA](#).

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 14 de mayo de 2025, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Precisar si, a la vista de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo [por todas, STS de 3 de octubre de 2022 (rec. 1566/2021)] cabe considerar libre e informado el consentimiento otorgado por la representante legal de una sociedad para la entrada en su domicilio constitucionalmente protegido cuando, a pesar de proporcionarse un anexo informativo con las previsiones de los [artículos 142 y 113 de la LGT](#) - que se refieren a la entrada en dependencias-, en el anexo no consta expresamente que puede el titular del domicilio negar o, en cualquier momento, revocar su consentimiento [...]"

2. El procurador Sr. Garrido Franquelo, en la representación indicada, interpuso recurso de casación en escrito de 24 de junio de 2025, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] Pretensiones deducidas en el presente recurso de casación. - Por lo expuesto en el apartado precedente, esta representación viene a precisar que la pretensión deducida por mi mandante en el presente recurso de casación tiene por objeto la estimación del presente recurso.

Pronunciamientos que se solicita, que se dicte sentencia en la que casando la Sentencia recurrida, con número 2146/2023, dictada por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de Málaga, de fecha 03 de julio de 2023, la anule, y dicte otra nueva, que acorde con lo preceptuado en el artículo 95.2.d) estime el Recurso Contencioso-Administrativo presentado en su día contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga, de fecha 07 de octubre de 2021, sobre las liquidaciones del impuesto sobre sociedades se los ejercicios 2016 a 2017 y el correspondiente expediente de sancionador, declarándolo nulo de pleno derecho y dejando sin efecto, anulando la sanción impuesta [...]"

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la indicada representación institucional, presentó escrito de oposición el 6 de agosto de 2025, en el cual se solicita:

"[...] Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior.

En cuanto a la fijación de jurisprudencia, la cuestión de interés casacional objetivo se ha de responder por reiteración de la respuesta dada en la STS 2022, que fue la siguiente: «El consentimiento prestado tras la entrega del anexo informativo sobre derechos y obligaciones del obligado tributario antes de realizarse la inspección, a tenor de las circunstancias del caso, y teniendo en cuenta el contenido de las diligencias firmadas por el representante legal, ha de considerarse un consentimiento prestado de forma libre e informada». Acaso convendría precisar que sí cabe considerar libre e informado el consentimiento otorgado por el representante legal de una sociedad para la entrada en su domicilio constitucionalmente protegido cuando, a pesar de proporcionarse un anexo informativo con las previsiones de los [artículos 142 y 113 de la LGT](#) (normas que contienen expresa referencia a la entrada en domicilio constitucionalmente protegido), en el anexo no consta expresamente que puede el titular del domicilio negar o, en cualquier momento, revocar su consentimiento, y esto porque una persona media a quien se le pide permiso para entrar en su domicilio es consciente, sin necesidad de que se le diga, de que tanto puede consentir la entrada como no hacerlo.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario [...]"

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - [artículo 92.6 LJCA](#)-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 24 de febrero de 2026, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en precisar si, a la vista de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo [por todas, STS de 3 de octubre de 2022 (rec. 1566/2021)] cabe considerar libre e informado el consentimiento otorgado por la representante legal de una sociedad para la entrada en su domicilio constitucionalmente protegido cuando, a pesar de proporcionarse un anexo informativo con las previsiones de los [artículos](#)

142 y 113 de la LGT -que se refieren a la entrada en dependencias-, en el anexo no consta expresamente que puede el titular del domicilio negar o, en cualquier momento, revocar su consentimiento.

La sentencia *a quo* fue dictada por la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de Málaga. En el recurso se impugnó la resolución de 7 de octubre de 2021, del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Andalucía, que desestimó las reclamaciones formuladas por DUNAMIS HISPANIS, S.L. contra la desestimación del recurso de reposición deducido a su vez contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2016 y 2017, ascendente a 12.011,14 euros; así como frente al acuerdo sancionador derivado, sobre dichos concepto y periodos, cuyo importe asciende a 13.213,65 euros.

Lo que, en realidad, se discute en este recurso de casación es la licitud de los acuerdos de liquidación y una sanción acordados por la Administración tributaria en un procedimiento de inspección en el curso de cual entró en el domicilio de la empresa, esta vez pretendidamente amparada por el consentimiento del titular. Por tanto, lo que debemos decidir, con arreglo a la cuestión que plantea el auto de admisión y atendiendo al debate suscitado en el proceso de instancia y en los escritos casacionales, es si ese consentimiento ya prestado. En particular, porque el anexo informativo que se discute no contenía, como es aducido como sustento del recurso, ninguno de estos derechos a negar el acceso al domicilio.

Para una mejor exposición de nuestro criterio, conviene realizar algunas precisiones previas:

a) Pese a que los actos administrativos impugnados en el pleito de instancia no se proyecten de un modo directo sobre la entrada domiciliaria -como sucede en otros casos que hemos examinado, en que se recurría el auto judicial de autorización de entrada- ninguna de las partes ha examinado aquí otra cosa que no sea el alcance y validez del consentimiento prestado por el administrador de la empresa y si cabe entender que fue prestado de un modo libre y espontáneo, atendido el hecho alegado de que no tuvo conocimiento, quien lo prestó, de la posibilidad de negar esa entrada en vez de consentirla, o de revocar sobrevenidamente el consentimiento ya prestado. En particular, porque el anexo informativo que se discute no contenía, como es aducido como sustento del recurso, ninguno de estos derechos a negar el acceso al domicilio.

Queremos con ello decir que no es preciso examinar la trascendencia causal que para liquidar y sancionar haya tenido el material hallado en el transcurso de esa entrada y registro, en el caso de que lo considerásemos improcedente y nulo, por falta de consentimiento real y efectivo, porque ninguna de las partes alude a tal cuestión. En otras palabras, si el consentimiento lo considerásemos viciado, deberíamos casar por ello la sentencia; y si lo entendemos suficiente y válido, confirmarla.

b) Por otra parte, tampoco se discute aquí que estemos ante domicilio constitucionalmente protegido, en los términos del [art. 18.2 CE](#), pese a tratarse de una persona jurídica, una sociedad mercantil que regenta un hostel en Marbella (Málaga).

Se trata, por tanto, en el caso analizado, de una entrada requerida, bien de consentimiento del titular, bien de autorización judicial. Habiendo constancia del consentimiento, indubitadamente prestado, lo que ha de decidirse es si se prestó de forma libre, espontánea e informada, como luego precisaremos.

c) Para ello debemos estudiar, entre otras circunstancias y elementos de convicción, los términos en que se redactó el anexo informativo entregado por los inspectores de la AEAT al administrador social, don Teofilo.

d) Tampoco es aplicable para resolver el caso -como con acierto señala la sentencia de instancia-, la doctrina contenida en la [STS de 1 de octubre de 2020 \(rec. 2966/2019 -asunto La Montillana-](#)), porque el enjuiciamiento de ese asunto venía referido a las resoluciones judiciales de autorización de entrada y, en particular, su sujeción a los requisitos de adecuación, necesidad y proporcionalidad de la medida y el momento en que la Inspección puede entrar, nada de lo cual es trasladable a este asunto, en que se discute el alcance del consentimiento del titular, si es o no suficiente.

e) Además de ello, es preciso poner de manifiesto la existencia de una [sentencia de esta Sala, Sección 4ª, de 3 de octubre de 2022 \(rec. 1566/2021\)](#), que se ha pronunciado en un sentido desestimatorio, al resolver un recurso de casación en que también se dirimía la suficiencia del consentimiento otorgado, a la vista de un anexo informativo que en aquella ocasión se facilitó al titular del domicilio. Volveremos sobre esta cuestión esencial pues, no es de olvidar, no solo el auto de admisión se refiere expresamente a dicha sentencia, en la propia pregunta de interés casacional, sino que la Administración demandada la reivindica como precedente en su escrito de oposición.

La doctrina que la expresada [sentencia de 3 de octubre de 2022](#) establece alude de un modo directo y repetido a las circunstancias del caso entonces debatido, relativas la prestación del consentimiento por parte del titular, por lo que una parte esencial de nuestro pronunciamiento casacional deberá precisar si esas circunstancias apreciadas en ella son idénticas o equiparables en sustancia a las que aquí sucedieron.

SEGUNDO.-Determinación de los hechos más relevantes para el enjuiciamiento del asunto y la formación de doctrina jurisprudencial.

En particular, nos remitimos al efecto a los establecidos en la propia sentencia de instancia que en el fundamento 5º, contiene un relato de los hechos relevantes, no discutidos, en lo sustancial, por las partes (subrayado propio de esta resolución):

"Analizando la Sala las circunstancias del caso, resulta del examen del expediente que lo primero que hizo la inspección cuando se personó en las instalaciones del hostel fue entregar al administrador de la sociedad, Sr. Teofilo, el acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación que, con carácter general, tenían por objeto regularizar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2016 y 2017 y el Impuesto sobre el Valor Añadido del tercer trimestre de 2016 al cuarto de 2017 (por el IVA se sigue en esta Sala el recurso n.º 1.049/2021), entregándole asimismo el "Anexo Informativo" con sucinta enumeración de los derechos y obligaciones que le asistían en el seno de las actuaciones inspectoras, así como le exhibieron y entregaron una copia de la autorización (administrativa) emitida por el Delegado Especial de la AEAT para la entrada y reconocimiento del local de negocio (diligencia n.º 1 obrante en el expediente). Seguidamente los actuarios le informaron cuál era la finalidad de la diligencia que consistía en entrar en el local y examinar y acceder a documentos y archivos informáticos con transcendencia tributaria, tras lo cual el Sr. Teofilo prestó (...) su consentimiento para que la Inspección acceda al local de actividad de la entidad, y proceda al examen de la documentación que le sea requerida, permitiendo igualmente a la misma el acceso a los programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, y a cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias". La inspección seguidamente advirtió al compareciente de que la diligencia sería incorporada al expediente administrativo y este nuevamente manifestó que prestaba (...) su conformidad con los hechos y circunstancias que se hacen constar en esta diligencia". La diligencia n.º 1 fue firmada por los dos actuarios y por el Sr. Teofilo.

Otro tanto sucedió con la diligencia n.º 2, extendida el mismo día 20 de febrero de 2019 a las 14:42 horas como continuación de la anterior, en las que se hizo constar que el Sr. Teofilo, en dos ocasiones, "AUTORIZA EXPRESAMENTE" a la inspección para acceder a las dependencias y recabar documentación, describiéndose en ella cómo la inspección llegó a entrar en unas oficinas que había en el restaurante en la que se encontraba la documentación física de las facturas y otra documentación del hostel. La diligencia n.º 2, al igual que la n.º 1, fue firmada por los dos actuarios y por el Sr. Teofilo, quien colaboró en todo momento con la inspección y no mostró ninguna objeción.

Valoramos igualmente que, si bien no se hizo constar en dichas diligencias, en el informe de la inspección al acta de disconformidad del Impuesto sobre Sociedades n.º NUM001, se dice que durante la actuación inspectora se personó en la oficina del local el asesor fiscal, don Luis María, quien estuvo presente durante los momentos finales de la actuación y en el momento final de confección y firma de la diligencia n.º 2. Fue este mismo asesor fiscal el que, en nombre y representación de la obligada tributaria, firmó una diligencia posterior de 6 de marzo de 2019 por la que autorizó a la inspección para solicitar los movimientos de las cuentas bancarias de DUNAMIS HISPANIA.

Pues bien, a juicio de la Sala y a la vista de las circunstancias del caso que acabamos de examinar, consideramos que la obligada tributaria, a través de su administrador, prestó libremente y de forma informada su consentimiento expreso a fin de que la inspección pudiese entrar en las dependencias del hostel a las alcanzaba la protección dispensada por el art. 18.2 del Texto Constitucional y recabar la documentación con transcendencia tributaria que allí se encontraba. Aparte de las alegaciones de la demandante, no existe indicio alguno de que dicho consentimiento fuese obtenido mediante el empleo por la Administración tributaria de engaño, intimidación o cualquier otra circunstancia que pudiera viciar el consentimiento que, en suma, fue prestado de forma válida por el Sr. Romeo, quien solo a posteriori mediante un extenso escrito presentado el 6 de marzo de 2019, cuestionó, sin éxito, la validez del consentimiento por él otorgado".

Consta, pues, que los funcionarios de la AEAT que se proponían entrar en el domicilio entregaron al administrador de la empresa el referido anexo informativo, cuyo contenido es, literal, pero extractadamente, el siguiente (el subrayado es propio):

"[...] La Agencia Tributaria le informa que sus derechos y obligaciones en el curso del procedimiento de inspección son los previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (LGT) normas reglamentarias dictadas en su desarrollo y demás disposiciones aplicables, entre los que se encuentran los siguientes:...

... Derechos

...10. A la aplicación de lo dispuesto en los artículos 113 y 142.2 de la LGT, en relación con los lugares a los que tiene acceso la Inspección".

Obligaciones

3. Permitir la entrada de la inspección, en las condiciones fijadas reglamentariamente, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos y locales en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas

a gravamen, existan bienes, sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Cuando sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, deberá obtenerse su consentimiento o la oportuna autorización judicial ([art. 113](#) y [142 LGT](#))".

Este anexo informativo es el mismo que se examina en el recurso nº 7609/2023, seguido en esta Sección Segunda, que también hemos deliberado en la misma fecha.

Tanto la sentencia de instancia como el Abogado del Estado, en su escrito de oposición, minimizan el contenido informativo de ese anexo y ponen el acento en la suscripción de las diligencias nº 1 y 2º, en las que sí consta, de forma probada y no discutida, la existencia del consentimiento prestado para la entrada.

Sin embargo, no es eso, exactamente, lo que nos pregunta el auto de admisión, porque posee en sí mismo interés casacional, que no es si hubo o no consentimiento -lo que, además, es una cuestión de hecho o de valoración del hecho que no puede ser objeto de revisión casacional- sino algo diferente y que no discurre en el terreno de los hechos o de la prueba, sino el de encaje de ese hecho indubitado en las normas aplicables: la cuestión relativa, de una parte, a si del mencionado anexo o del contenido total de lo actuado se desprende de forma inequívoca que, a la hora de prestar ese consentimiento, el titular del domicilio pudo realmente, con conocimiento de causa, de un modo informado, conocer que igual que autorizó la entrada, podía haberla negado, ejercitando un derecho propio, inalienable e indisponible, derivado del [art. 18.2 CE](#); y, de otra parte, si consta de algún otro modo o por alguna otra vía de conocimiento distinta del mero examen del anexo, que el consentimiento prestado lo fue libre e informado, y comprendía una conciencia cabal del derecho a negar y, en su caso, revocar la entrada en el recinto de la empresa protegido por el [art. 18.2 de la Constitución](#).

TERCERO.-La jurisprudencia precedente del Tribunal Supremo sobre el consentimiento del titular en la entrada en domicilio protegido por el [art. 18.2 CE](#).

La propia [sentencia de la Sección 4ª de esta Sala, de 3 de octubre de 2022](#), a la que nos venimos refiriendo, se remite a la doctrina anteriormente fijada en varias sentencias del Pleno de [esta Sala Tercera -seis sentencias de 23 de abril de 2010-](#):

"En definitiva, nos corresponde determinar si en el caso examinado se prestó adecuadamente el consentimiento, de forma libre e informada, para la entrada de la inspección en el domicilio del obligado tributario.

A estos efectos, las [sentencias del Pleno de la Sala Tercera, deliberadas conjuntamente, y todas de fecha 23 de abril de 2010, declaran que la jurisprudencia de la Sección Segunda](#) de este Tribunal, establece que el consentimiento debe estar absolutamente desprovisto de la mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, porque el interesado debe estar enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere ([sentencias, entre otras, de 1 de abril de 1996](#) , [4 de marzo de 1999](#) y [18 de febrero de 2005](#)). Igualmente , conviene recordar que la Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero , declara que el consentimiento del obligado tributario no siempre ha de ser expreso, de modo que debe entenderse prestado cuando, una vez ofrecida, la información del derecho a negar la entrada no realiza ningún acto del que se desprenda la oposición.

Las citadas sentencias del Pleno de 2010 efectivamente nos proporcionan las claves que ha de tener el consentimiento cuando se persona la inspección en el domicilio tributario, pero no podemos desconocer que la "ratio decidendi" de dichas sentencias se centra en si los locales inspeccionados tenían o no el carácter de "domicilio constitucionalmente protegido".

El consentimiento que debe mediar, en definitiva, ha de ser un consentimiento prestado con libertad, sin sombra de intimidación ni mediante la creación de situaciones que puedan inducir a error, y con información sobre el alcance de dicho consentimiento, lo que supone permitir el acceso o denegar la entrada a la inspección tributaria".

Por otra parte, la doctrina del Tribunal Constitucional, que analiza el consentimiento del titular, que exonera de la autorización judicial de entrada en domicilio protegido, plasmada en [STC nº 54/2015, de 16 de marzo](#), razona del siguiente modo:

"- Debemos, por tanto, analizar si se han cumplido los requisitos del consentimiento del titular del derecho cuando, como en este caso, el consentimiento actúa como fuente de legitimación constitucional de la injerencia en el ámbito de los derechos fundamentales del [art. 18 CE](#) . En este ámbito, hemos afirmado en la [STC 173/2011, de 7 de noviembre](#) , FJ 2, que el consentimiento eficaz del sujeto particular permite la inmisión en su derecho a la intimidad, si bien no precisa ser expreso, admitiéndose también un consentimiento tácito; en supuestos referentes al derecho a la inviolabilidad del domicilio del [art. 18.2 CE](#) , hemos indicado asimismo que este consentimiento no necesita ser expreso ([STC 22/1984, de 17 de](#)

febrero) y que, salvo casos excepcionales, la mera falta de oposición a la intromisión domiciliar no podrá entenderse como un consentimiento tácito ([STC 209/2007, de 24 de septiembre](#) , FJ 5).

Ahora bien, en todos los casos, el consentimiento eficaz tiene como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización inherente. Así, en el ámbito del derecho a la intimidad, hemos apreciado la vulneración de dicha garantía en los casos en que la actuación no se ajusta a los términos y el alcance para el que se otorgó el consentimiento, quebrando la conexión entre la actuación que se realiza y el objetivo tolerado para el que fue recabado el consentimiento (en este sentido, [SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 8](#) , y [70/2009, de 23 de marzo](#) , FJ 2).

6. A la hora de determinar los requisitos del consentimiento del titular ex [art. 18.2 CE](#) debemos tomar en consideración el contexto en que se produce la intervención inherente ([STC 209/2007, 24 de sept.](#) , FJ 5).

En el caso ahora examinado, se trata de una actuación que infringe el contenido del [art. 18.2 CE](#) , como examinaremos a continuación.

En este ámbito de la inspección tributaria cuestionada, resultaban también de aplicación los [arts. 131.2 de la Ley Foral 13/2000](#) , de 14 de diciembre, general tributaria de Navarra, y 40.4 del Reglamento de inspección tributaria de la Administración de Navarra, aprobado por Decreto Foral 152/2001, de 11 de junio, que establecen la obligación de que los funcionarios de la inspección recaben el consentimiento del interesado "advirtiéndole de sus derechos".

Tal como se ha expresado anteriormente, la entrada en las dependencias de la empresa se hizo sin advertencia de derechos al interesado, por lo que, en el contexto de esa normativa, los funcionarios actuantes no podían considerar que la falta de oposición del obligado tributario fuera suficiente, pues su Reglamento de actuación les obligaba a despejar toda duda mediante la instrucción de derechos al interesado, advirtiéndole de la posibilidad de oponerse a la entrada en el domicilio para llevar a cabo la actuación inspectora.

Junto a ello, también ha de tenerse en cuenta que los actuarios portaban una autorización administrativa para la entrada que no fue necesario exhibir al ser facilitado el acceso por los socios administradores. Este dato es relevante en este caso pues la advertencia de derechos lógicamente debía incluir este dato, esto es, que portaban una autorización administrativa para el caso de negativa u oposición del obligado tributario, lo cual nos sitúa en una hipótesis de información manifiestamente insuficiente para recabar el consentimiento, pues la autorización administrativa en modo alguno habilita la entrada en los espacios físicos que constituyen el domicilio de la persona jurídica objeto de protección constitucional.

En consecuencia, apreciamos en este caso una quiebra esencial de la garantía de información para recabar consentimiento del interesado, que de esta forma resulta viciado, de lo que se concluye que no hay un consentimiento eficaz para justificar la intromisión domiciliar en el supuesto contemplado y ello determina la apreciación de la lesión del [art. 18.2 CE](#) por la entrada en el domicilio social del día 21 de junio de 2006...".

9. La propia [sentencia de 3 de octubre de 2022, de la Sección 4ª de esta Sala Tercera](#), ya citada, en el fundamento quinto se pronuncia en estos términos:

"[...] QUINTO.- El consentimiento del obligado tributario ante la inspección de tributos.

Con carácter general el [artículo 113 de la Ley General Tributaria](#) , en la redacción aplicable "ratione temporis", dispone, en relación con la entrada domiciliaria, que cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.

La entrada y registro en el domicilio del obligado tributario únicamente puede llevarse a cabo, por tanto, de dos formas: mediante su consentimiento expreso o el de su representante legal (1), o mediante autorización judicial (2).

Tales exigencias, previstas en el [artículo 113 de la LGT](#) , en relación con el [artículo 142.2 de la misma Ley](#) , se configuran para la salvaguarda del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio que tiene su reconocimiento constitucional en el [artículo 18.2 de la CE](#) .

En definitiva, nos corresponde determinar si en el caso examinado se prestó adecuadamente el consentimiento, de forma libre e informada, para la entrada de la inspección en el domicilio del obligado tributario.

A estos efectos, las [sentencias del Pleno de la Sala Tercera, deliberadas conjuntamente, y todas de fecha 23 de abril de 2010, declaran que la jurisprudencia de la Sección Segunda](#) de este Tribunal, establece que el consentimiento debe estar absolutamente desprovisto de la mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, porque el

interesado debe estar enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere(sentencias, entre otras, de 1 de abril de 1996 , 4 de marzo de 1999 y 18 de febrero de 2005). Igualmente , conviene recordar que la Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero , declara que el consentimiento del obligado tributario no siempre ha de ser expreso, de modo que debe entenderse prestado cuando, una vez ofrecida, la información del derecho a negar la entrada, no realiza ningún acto del que se desprenda la oposición.

Las citadas sentencias del Pleno de 2010 efectivamente nos proporcionan las claves que ha de tener el consentimiento cuando se persona la inspección en el domicilio tributario, pero no podemos desconocer que la "ratio decidendi" de dichas sentencias se centra en si los locales inspeccionados tenían o no el carácter de "domicilio constitucionalmente protegido".

El consentimiento que debe mediar, en definitiva, ha de ser un consentimiento prestado con libertad, sin sombra de intimidación ni mediante la creación de situaciones que puedan inducir a error, y con información sobre el alcance de dicho consentimiento, lo que supone permitir el acceso o denegar la entrada a la inspección tributaria".

CUARTO.-Criterio de la Sala.

En este caso, examinadas las particulares circunstancias que presidieron la entrada en el domicilio de la empresa y la prestación del consentimiento por parte de su administrador Sr. Teofilo, incluyendo la información que pudo recibir a través de la entrega y lectura del reiterado anexo informativo, podemos descartar claramente la existencia de intimidación, violencia o engaño -como conductas gravemente neutralizadoras de la voluntad-, pero al tiempo entendemos que no cabe excluir el error de consentimiento, en tanto también vicio de la voluntad.

Dicho de otra forma, el administrador social, aunque consintió, no lo hizo suficientemente informado, siendo así que la prueba de que quien podía legalmente hacerlo consintió libre e informadamente la entrada en el domicilio incumbe a la Administración protagonista de la injerencia, pues el contenido esencial de un derecho fundamental no puede quedar al albur de la versión de los funcionarios intervinientes sobre el alcance del consentimiento de acceso al domicilio.

En tal sentido, cabe decir lo siguiente:

a) Las diligencias 1 y 2, extendidas en el procedimiento de inspección, consideradas como prueba concluyente por el Abogado del Estado, acreditan que el titular no se opuso a la entrada -es cierto-, pero no dejan constancia clara e indubitada de que no se opuso pudiendo hacerlo o, más bien, sabiendo que podía hacerlo.

b) El anexo informativo, en su contenido literal, que hemos reproducido, no contiene mención alguna que advierta al interesado de su derecho a oponerse a la entrada, de forma libre y voluntaria, ni tampoco de su derecho a revocar el consentimiento una vez prestado, sin sujeción a requisito alguno. Al respecto:

1.- En el documento no figura indicación explícita que informe a quien lo lea -sea *persona media*, en la expresión del escrito de oposición, o versada en Derecho- que puede oponerse a la entrada en el domicilio protegido, si así lo desea, sin consecuencia adversa alguna; tampoco, que el consentimiento prestado puede revocarlo.

2.- Resulta extraña la alusión, entre los *derechos*, a la aplicación de lo dispuesto en los [artículos 113 y 142.2 de la LGT](#), en relación con los lugares a los que tiene acceso la Inspección. Al margen de que muy difícilmente podría conceptuarse como *derecho*, tampoco es expresiva, *per se*, de la facultad de negar la entrada, siendo, además, que esos artículos de la LGT no prevén ni especifican los términos del consentimiento. En otras palabras, de ese supuesto "*derecho a la aplicación*" de dos artículos que poseen por lo demás un contenido variado, y no solo de derechos, no se puede deducir, ni aún para alguien conocedor de la materia jurídica, menos aún para el canon de la *persona media* que nos ofrece el Abogado del Estado en su escrito de oposición, que el titular de un domicilio constitucionalmente protegido tiene derecho, de anclaje directamente constitucional, a negar la entrada, de modo libre.

3.- Al efecto, resulta llamativo que un anexo informativo que, según su tenor, no solo es ofrecido o entregado con ocasión de las entradas domiciliarias, sino que sirve, según reza su propio encabezamiento, para informar, con un carácter más general "*de los derechos y obligaciones en el curso del procedimiento de inspección*", sin particular o específica aplicación a las entradas en domicilio -ni siquiera a las entradas en lugares distintos, como los referidos en el [art. 142 LGT](#)- no mencione el [artículo 18.2 de la Constitución](#), el que consagra el derecho fundamental, ni las condiciones más elementales del ejercicio del consentimiento o la negativa a otorgarlo.

4.- El documento se presta aún a mayor confusión cuando se incluye entre las *obligaciones*-no derechos, por ende-, de forma indiscriminada, de los sometidos a un procedimiento de inspección, la de:

"Permitir la entrada de la inspección, en las condiciones fijadas reglamentariamente, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos y locales en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas

a gravamen, existan bienes, sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos".

Cuando sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, deberá obtenerse su consentimiento o la oportuna autorización judicial (art. 113 y 142 LGT)".

5.- Expresado de otro modo, si permitir la entrada se incluye entre las obligaciones y no entre los derechos, cabe concluir que quien lea el documento interpretará -o podrá interpretar razonablemente-, que está obligado a permitir la entrada -sin distinción de a qué clase de lugares, según su nivel de protección-. En particular, no se distingue en esa sedicente obligación si abarca la autorización para entrar en cualquier lugar cerrado o si comprende también la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido. Por lo demás, la alusión a este -por cita de los arts. 113 y 142 LGT- no la despoja de su erróneo carácter de obligación, con el desconcierto que puede ocasionar al lector del anexo.

6.- Además, la referencia en el anexo informativo al domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, unida a la necesidad de recabar el consentimiento del titular, únicamente informa de que el consentimiento es exigible -salvo autorización judicial (arts. 113 y 142 LGT), pero ello no basta para entender, de su sola lectura, que el titular del domicilio y legitimado para consentir el acceso, de la misma forma que puede prestarlo, puede negarlo o revocarlo, alternativa que no aparece explícita.

7.- En las diligencias 1 y 2, o en la referencia que se realiza a la presencia del asesor fiscal en la sentencia impugnada, tampoco aparece que se haya dado a conocer al interesado el derecho a resistir o impedir la entrada en domicilio protegido. A tal efecto, no cabe presumir, a falta de todo indicio, que el asesor fiscal, con su presencia, haya complementado necesariamente la información de los derechos que la Inspección no ha facilitado y que solo a ella corresponde.

QUINTO.-Consideraciones finales.

1.- En definitiva, cuando se trata de la protección judicial de un derecho fundamental, como es el de inviolabilidad del domicilio (art. 18.2), se ha de ser especialmente cuidadoso con los términos y exigencias que permitan determinar con certeza la válida, libre e informada prestación del consentimiento por parte del titular, carga que, como hemos indicado más arriba, incumbe a la Administración que lo franquea. La menor duda al respecto debe decantarse en favor de la tutela del derecho fundamental, habida cuenta, además, de que la Administración, para desarrollar su labor inspectora, puede solicitar y obtener, con celeridad, la autorización judicial para acceder a ese domicilio.

2.- Pues bien, sentado lo anterior, la resolución de este recurso de casación exige despejar la incógnita de si la entrega del mencionado anexo informativo, al que se refiere el auto de admisión dictado en este asunto, exonera por sí sola a la Administración de todo otro deber vinculado a la obtención del consentimiento del titular que ostenta el derecho de exclusión. Pero esa vinculación del anexo con el consentimiento no es absoluta, en un doble sentido: a) que su entrega, o la lectura por su destinatario, solo permitirá tener por cumplida la exigencia constitucional si en el contenido del documento se refleja de un modo claro e inequívoco el derecho a negar la entrada pretendida o a revocar el consentimiento prestado, no en otro caso, pues tal requisito ha sido considerado esencial por la jurisprudencia de esta Sala y por la doctrina constitucional, ya reseñada; b) que lo fundamental, como declara la [sentencia de 3 de octubre de 2022 \(rec. 1566/2021\)](#), no es el anexo en sí mismo considerado, sino la constancia de que el consentimiento se ha prestado "sin mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo", libérrima voluntad que no queda establecida de forma incuestionable con la sola lectura del documento administrativo que hemos detallado, dadas sus patentes carencias, de suerte que la certeza indubitada del consentimiento -que puede ser tácito o surgir de hechos concluyentes, como autoriza la doctrina constitucional mencionada-, exigiría la acreditación de que ese consentimiento libre, espontáneo, informado y prestado sin asomo de duda proviene, entonces, de fuentes distintas de ese anexo, la cual no consta.

3.- Importa señalar que el asunto fallado en la Sección Cuarta de esta Sala Tercera y los que hoy hemos de decidir difieren de modo significativo en determinados datos de hecho reveladores, en cada caso, del alcance del consentimiento del titular. La mencionada sentencia, en su fundamento primero, revela la apreciación fáctica de la sentencia de instancia allí recurrida, ilustrativa, de modo determinante- de la suficiencia del consentimiento prestado, realidad muy distinta a la que hoy examinamos:

"La sentencia de la Sala territorial desestima el recurso porque considera que: "La actora ha pretendido convencer a este Tribunal de que su gestión se hallaba en manos de un representante legal incapaz de hacerse una representación cabal de los derechos que le asistían frente a la Administración tributaria, y sobre los que fue informado antes de que se iniciaran las diligencias de ejecución de la medida cautelar impugnada en estos autos, incluyendo el derecho a oponerse a una entrada domiciliaria que tenía por objeto asegurar información fiscal fidedigna, sobre la empresa; sobre una empresa sobre la que, al cabo, existían indicios serios de evasión fiscal.

Se trata de una pretensión condenada al fracaso, toda vez que no nos ha sido aportada la más mínima prueba susceptible de acreditar que una persona que, a la vez, se ocupaba de la gestión de otras tantas

empresas vinculadas, no tuviera la experiencia y la capacidad suficiente como para entender el significado y alcance de la posibilidad de oponerse a la entrada de los funcionarios de la Agencia Tributaria en el domicilio de la empresa constitucionalmente protegido de no Venir provistos, éstos, de una autorización judicial (art. 142.2 y 113 de la Ley General Tributaria)" "

Se trata, en aquel caso, de hechos probados, en un sentido estricto, irrevisables en casación, por los que la Sala a quo hace patente la constancia de que el titular del domicilio conocía, de un modo indudable, su derecho a oponerse a la entrada -entre otras razones, por la muy poderosa de que fue informado de ello-. Estos datos, vitales en el enjuiciamiento del asunto resuelto en la [sentencia de 3 de octubre de 2022](#), que tantas veces hemos mencionado, hacen que el recurso de casación sea notoriamente diferente en uno y otro caso, porque a diferencia del allí resuelto, en nuestro asunto no hay indicio, con o sin fuerza, de que el administrador de la empresa conociera en toda su extensión el derecho a oponerse a la entrada o, también, a revocar el consentimiento ya prestado.

Prueba palpable de la singularidad que presentan los hechos en los recursos que estamos analizando ahora, en comparación con los apreciados entonces, es la mención a las circunstancias del caso que contiene en la [sentencia de 3 de octubre de 2022](#):

"El consentimiento prestado tras la entrega del anexo informativo sobre derechos y obligaciones del obligado tributario antes de realizarse la inspección, a tenor de las circunstancias del caso, y teniendo en cuenta el contenido de las diligencias firmadas por el representante legal, ha de considerarse un consentimiento prestado de forma libre e informada".

En definitiva, en los términos y bajo las circunstancias de este caso, los concretos términos del anexo informativo que consta en autos no satisfacen la estricta carga legal que pesa sobre la Administración tributaria, cuando se trata de acceder al domicilio constitucionalmente protegido, de informar al titular de éste y, por ello, del derecho de exclusión, de su derecho a negarse a facilitar la entrada y, caso de haber accedido a ella, de revocarlo libremente, conocimiento y consiguiente derecho que no se infiere, por lo demás, de la conducta coetánea o posterior al momento en que tuvo lugar la entrada, a diferencia del caso enjuiciado en la [sentencia de 3 de octubre de 2022](#).

SEXTO.-Jurisprudencia que se establece.

Los razonamientos precedentemente expuestos, atendiendo a las pretensiones ejercitadas y a las circunstancias bajo las que tuvo lugar la prestación del consentimiento nos llevan a establecer la siguiente jurisprudencia, por ratificación de la ya mencionada, de esta misma Sala Tercera:

1.- En los supuestos de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido ([art. 18.2 CE](#)), no es suficiente, para considerar libre e informado el consentimiento otorgado por el titular o representante legal de una sociedad para la entrada en su domicilio constitucionalmente protegido, el que se le hubiera proporcionado un anexo informativo con las previsiones de los [artículos 142 y 113 de la LGT](#) -que se refieren a la entrada en dependencias-, cuando en tal anexo no consta expresamente que puede el titular del domicilio negar o, en cualquier momento, revocar su consentimiento.

2.- Salvo que se hubiera acreditado por otros medios distintos de la lectura del anexo referido que el consentimiento ha sido prestado en términos constitucionalmente admisibles, los actos dictados con sustento en pruebas obtenidas con ocasión de esa entrada, no consentida en términos admisibles, están viciados y adolecen de invalidez.

Ello determina la declaración de haber lugar al recurso de casación y la estimación consiguiente del recurso judicial de instancia, que debemos resolver en el sentido de anular los actos de liquidación, sanción y revisión impugnados en ese recurso, con todos los efectos jurídicos inherentes a dicha declaración de nulidad.

SÉPTIMO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad mercantil **DUNAMIS HISPANIS, S.L.** contra la [sentencia nº 2146/2023, de 3 de julio, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso nº 1054/2021](#), sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 1054/2021, interpuesto por la expresada sociedad contra la resolución de 7 de octubre de 2021, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía -TEAR-, que desestimó las reclamaciones formuladas contra el acuerdo que a su vez desestimó el recurso de reposición, planteado contra la liquidación girada por la Inspección de los Tributos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por un importe de 12.011,14 euros, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2016 y 2017; así como frente a la sanción impuesta por la comisión de una infracción muy grave del [art. 191.4 de la Ley General Tributaria](#), relativas al citado concepto y periodos, por importe de 13.213,65 euros, actos de liquidación, sanción y revisión que anulamos, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, al lesionar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

