



UNIVERSIDADE
DA CORUÑA

TRABAJO FIN DE GRADO

A CORUÑA, 2024

CASO ABOGADO Y NOTARIA:

EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALES. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA. DERECHOS Y DEBERES DE LOS CONTRIBUYENTES EN RELACIÓN CON LA HACIENDA PÚBLICA Y LA LEY DE BLANQUEO DE CAPITALES. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN POR PARTE DE LA AGENCIA TRIBUTARIA Y DE LA POLICÍA. LOS MEDIOS DE PRUEBA EN EL PROCESO PENAL

GRADO EN DERECHO

CURSO ACADÉMICO 2023/2024

ALUMNA: AREA FERNÁNDEZ IGLESIAS

TUTOR: JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	3
1. ANTECEDENTES DE HECHO.....	4
2. TIPIFICACIÓN DE LOS HECHOS CON RELEVANCIA PENAL.....	4
2.1 CONCEPTO PENAL DE BLANQUEO DE CAPITALS.....	4
2.2 EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS EN EL C.P.....	5
2.3 LAS SOCIEDADES RADICADAS EN “PARAÍDOS FISCALES”.....	8
3. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y SU INTERVENCIÓN EN EL CASO.....	10
3.1 POTESTADES DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	11
3.2 CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE ENTRADA Y REGISTRO DOMICILIARIO: POSIBILIDADES Y LÍMITES DE ACCESO POR LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA..	11
3.2.1 LIMITACIÓN DEL CONTENIDO DEL DERECHO	13
3.2.1 I Consentimiento del obligado tributario.....	14
3.2.1 II Autorización judicial.....	15
3.3 INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	17
3.3.1 LA POTESTAD DE INSPECCIÓN DE TODO TIPO DE DOCUMENTOS....	19
3.3.2 LA POTESTAD INSPECTORA DE ACCESO Y COPIA DE DISPOSITIVOS INFORMÁTICOS.....	20
3.3.3 LA POTESTAD DE LA INSPECCIÓN EN RELACIÓN CON EL ACCESO Y CONTENIDO DEL PROTOCOLO NOTARIAL.....	22
4. DERECHOS Y OBLIGACIONES DE NATIVIDAD Y ALEJANDRO EN RELACIÓN CON LA HACIENDA PÚBLICA Y CON ARREGLO A LA NORMATIVA DE PREVENCIÓN FRENTE AL BLANQUEO DE CAPITALS.....	24
4.1 DERECHOS DE DON ALEJANDRO Y DOÑA NATIVIDAD.....	24
4.1.1 CUESTIONES CONSTITUCIONALES.....	24
4.1.2 CUESTIONES PROCESALES.....	26
4.1.3 CUESTIONES TRIBUTARIAS.....	27
4.2 DEBERES Y OBLIGACIONES DE LOS OBLIGADOS.....	28
4.2.1 EL DEBER DE SECRETO PROFESIONAL.....	29
4.2.2 EL DEBER DE PREVENCIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALS.....	31
5. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN POR PARTE DE LA AGENCIA TRIBUTARIA Y DE LA POLICÍA JUDICIAL.....	33
5.1 POTESTADES Y PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR LOS FUNCIONARIOS DE LA AGENCIA TRIBUTARIA.....	33
5.2 POTESTADES Y PROCEDIMIENTO QUE DEBE SEGUIR LA POLICÍA JUDICIAL.....	35
5.2 SITUACIÓN DE LOS DEMÁS TITULARES DE PARTICIPACIONES DE LAS SOCIEDADES INSTRUMENTALES UTILIZADAS.....	37
6. LOS MEDIOS DE PRUEBA EN EL PROCESO PENAL.....	37
CONCLUSIONES.....	42
BIBLIOGRAFÍA.....	45
APÉNDICE JURISPRUDENCIAL.....	47
APÉNDICE LEGISLATIVO.....	49

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art.	Artículo
AT	Administración Tributaria
BCIBCA	Brigada Central de Investigación de Blanqueo de Capitales y Anticorrupción
Cap.	Capítulo
CDAE	Código deontológico de la Abogacía Española
CGN	Consejo General del Notariado
CP	Código Penal
EGAE	Estatuto General de la Abogacía Española
FJ.	Fundamento Jurídico
HP	Hacienda Pública
Interpol	Organización Internacional de Política Criminal
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LECrim	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LJCA	Ley reguladora de la jurisdicción Contencioso-Administrativa
LN	Ley del Notariado
LO	Ley Orgánica
LOFCSE	Ley de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LOTJ	Ley del Tribunal del Jurado
LPBCFT	Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo
LSC	Ley de Sociedades de Capital
Nº/ núm.	Número
Pág.	Página
RAE	Real Academia Española
RGGI	Reglamento de las Actuaciones y los Procedimientos de Inspección Tributaria
SEPBLAC	Comisión del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias
Ss.	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TS	Tribunal Supremo
UDEF	Unidad Central de Delincuencia Económica y Fiscal
UDYCO	Unidad Central de Droga y Crimen Organizado
UE	Unión Europea

1. ANTECEDENTES DE HECHO

El 18 de mayo del 2016 a las 10 de la mañana, ante la constitución en la notaría de Marbella de doña Natividad Vidal de un número muy alto de sociedades instrumentales para tenencia y explotación de inmuebles de lujo, participadas por otras sociedades radicadas en Paraísos Fiscales y domiciliadas todas ellas en el despacho profesional del abogado mercantilista don Alejandro Dapena, ubicado en su vivienda-chalet de la Urbanización de los Monteros, calle del Pez número 27, de la misma ciudad, y ante la sospecha después de escuchas telefónicas realizadas para otras investigaciones, de blanqueo de capitales por ciudadanos extranjeros vinculados al narcotráfico, funcionarios de la Agencia Tributaria acuden simultáneamente y sin previo aviso a la citada vivienda del letrado y a la notaría con la pretensión de realizar una inspección tributaria para obtener pruebas para una investigación en curso y policías de la UDYCO procedieron a la detención de la Notaria y del letrado por la sospecha originada porque las operaciones no eran notificadas al servicio correspondiente contra el blanqueo de capitales.

Apremiados por la situación, tanto don Alejandro como la señora notaria acuden telefónicamente a Usted como graduado en Derecho y abogado ejerciente en busca de amparo y asesoramiento y muy nerviosos le piden que les asesore y se haga cargo del caso.

2. TIPIFICACIÓN DE LOS HECHOS CON RELEVANCIA PENAL

Para abordar esta primera cuestión, es necesario calificar los hechos por los que ha sido investigado y posteriormente detenido el abogado Alejandro Dapena. En el supuesto de hecho planteado en el anterior punto, podemos ver que los agentes de la Dirección General de la Policía, establece que la Unidad Central de Droga y Crimen Organizado (en adelante, UDYCO) proceden a la detención de este, así como de la notaria doña Natividad Vidal por la sospecha fundada de que las operaciones llevadas a cabo en estos despachos profesionales no eran notificadas al servicio correspondiente contra el blanqueo de capitales. Según lo formulado, estamos ante un delito que en el ordenamiento jurídico español se denomina con el concepto “blanqueo de capitales”, que estudiaremos en el siguiente apartado, así como las distintas ideas que aporta la jurisprudencia de nuestros tribunales y la doctrina sobre el mismo.

2.1 CONCEPTO PENAL DE BLANQUEO DE CAPITALS

La Organización Internacional de Política Criminal (en adelante, Interpol) define este concepto de blanqueo de capitales como la actividad que consiste en ocultar o encubrir el origen de beneficios obtenidos ilícitamente, de forma que parezcan provenir de fuentes legítimas¹. Definición parecida la que defiende BLANCO CORDERO, según el cual el blanqueo de capitales se trata del proceso en virtud del cual, los bienes que tienen un origen delictivo y punible se integran en el sistema económico-legal con aspecto de haber sido obtenidos de una manera lícita². El Tribunal Supremo (en adelante, TS) trata de delimitar negativamente el contenido de este delito, especificando que no constituye delito de blanqueo el mero disfrute o aprovechamiento de las ganancias ilícitas, ni tampoco darles una “salida” para así posibilitar de una manera indirecta el disfrute de estas, sino que la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, CP), en su artículo 301 sanciona este delito en lo relativo al “retorno” de estos beneficios, siendo esta práctica el

¹ Definición de la Interpol (Fecha de consulta 15/11/2023) (Consúltense aquí: <https://www.interpol.int/es/Delitos/Delincuencia-financiera/Blanqueo-de-capitales>)

² BLANCO CORDERO, I., 2002. *El delito de blanqueo de capitales*. Navarra: Editorial Bosch, Págs. 90-94.

eslabón necesario para que la riqueza así generada pueda ser introducida en el ciclo económico³ de manera que simule un origen lícito de estas ganancias. En la primera redacción de nuestro CP de 1995, ya se situó este delito en el marco de los delitos patrimoniales y socioeconómicos, sin embargo, este hacía referencia al mismo como “otras conductas afines a la receptación”⁴, es decir, el término “blanqueo de capitales” no se introduce hasta más adelante, concretamente hasta la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en la que por primera vez podemos ver en nuestro ordenamiento la idea de “blanqueo” para hacer referencia a este tipo delictivo.

Cuando estudiamos el blanqueo de capitales, debemos entender que estamos ante un delito de naturaleza pluriofensiva, puesto que atenta no solamente contra la Administración de Justicia⁵, sino que también lo hace contra el orden socioeconómico, por lo que se considera un delito contra la Hacienda pública⁶ (en adelante, HP) y supone uno de los resultados con los que se puede encontrar la Agencia Estatal de Administración tributaria, (en adelante, AEAT) en el marco de una inspección de los tributos. Muchas actuaciones de los funcionarios de la AEAT tras una inspección en la que se desvelan irregularidades fiscales de un obligado tributario, es decir, infracciones tributarias, están dirigidas a la reparación del daño causado, y se castigan, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) imponiendo sanciones de naturaleza pecuniaria que tengan por objeto disuadir de futuros fraudes a la Hacienda pública estatal y así poner en riesgo el orden socioeconómico. Sin embargo, los delitos contra la HP tipificados como tal por el CP recogen una sanción más grave por parte de la administración, y buscan un castigo real para el contribuyente que los ha cometido, no siendo suficiente un simple multa pecuniaria, sino que estos plantean para quien los comete penas privativas de libertad, como veremos a continuación.

2.2 EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS EN EL C.P

El delito de blanqueo de capitales se encuentra regulado en el artículo 301 del Código Penal, que en su punto 1 recoge lo siguiente:

“1. El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triple del valor de los bienes. (...)”

En la lectura del precepto anteriormente citado, podemos apreciar que el Código Penal hace una diferenciación de dos posibles comportamientos que podrán ser tipificados como delito de blanqueo, y son los siguientes:

³ STS 265/2015, de 29 de abril (ECLI:ES:TS:2015:1925)

⁴ VIDALES RODRÍGUEZ, C., 1997. *Los delitos de receptación y de legitimación de capitales en el Código Penal de 1995*. Valencia: Tirant lo Blanch: “En el delito de receptación, el receptor atenta contra el patrimonio ajeno en la medida en que hace suyos, con ánimo de lucro, bienes de otras personas”.

⁵ Debido al ánimo de ocultación del bien obtenido.

⁶ Así lo califica el art 305.1 CP: “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros(...)”. (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1995/11/23/10/con>)

1. El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona.
2. El que realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos.

En el primer grupo de comportamiento, los conceptos “posesión” y “utilización” han abierto un gran debate doctrinal, que se basa en la necesidad o la falta de ésta de ocultación del origen ilícito de los bienes. Mientras que la normativa comunitaria⁷, así como la legislación española extra-penal, la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (LPBCFT)⁸, hacen una clara distinción de ambas conductas delictivas⁹, nuestro Código Penal unifica ambas en un mismo precepto, aplicándoles las mismas penas y requisitos. En cuanto al ánimo, no es importante a la hora de calificar un hecho como delito de blanqueo si el sujeto actúa para ocultar la procedencia ilícita de un bien¹⁰, o si lo hace para evitar las cargas fiscales, sino que es necesario que la persona que los cometa sea conocedora del origen ilícito de estos, que actúe “sabiendo que estos tienen su origen en una actividad delictiva” (art. 301.1 CP). En este punto debemos introducir el término “autoblanqueo”, que hace referencia a que la actividad de ocultación de los bienes la lleve a cabo la misma persona que cometa el delito previo que haya generado esos mismos bienes que ahora se pretenden blanquear¹¹. Es decir, en los casos de autoblanqueo, la persona que comete el delito que genera los bienes, y la persona que lleva a cabo el procedimiento de blanqueo de los mismos es la misma. En el caso que analizamos, no estamos ante un delito de esta naturaleza, puesto que los hechos que se nos presentan es que se están realizando unas investigaciones a ciudadanos extranjeros vinculados al narcotráfico, y que la detención del letrado tiene su justificación en que las operaciones que han nacido de una relación de negocios entre estos no eran notificadas al servicio correspondiente contra el blanqueo de capitales. Para estar ante un caso de autoblanqueo, don Alejandro, por ejemplo, debería estar en el lugar de los sujetos investigados por tráfico de drogas y, a la vez, ser el encargado de blanquear los beneficios que esta actividad criminal le haya proporcionado.

Como hemos visto, el segundo grupo de conducta tiene que ver con la realización de actos para ocultar el origen ilícito de los bienes, o con el auxilio para eludir consecuencias penales de la persona que haya participado en la infracción. De esta redacción podemos sustraer la idea que se trata de casos en los que el delito de blanqueo ya se ha cometido, es decir, nos situamos en un escenario *post delictum*, y la conducta está dirigida a ayudar a los sujetos que lo han realizado¹². Por lo tanto, es un requisito esencial de esta conducta tipificada por el CP se dé la concurrencia de un delito previo.

Conforme lo expuesto, el letrado don Alejandro Dapena ha llevado a cabo un delito tipificado por el artículo 301.1 del Código Penal como blanqueo de capitales, concretamente

⁷ DIRECTIVA (UE) 2018/1673 del Parlamento europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2018 relativa a la lucha contra el blanqueo de capitales mediante el Derecho penal.

⁸ Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2010/04/28/10/con>)

⁹ Art. 1.2 a), b), c) LPBCFT.

¹⁰ STS 644/2018, de 13 de diciembre (ECLI:ES:TS:2018:4217)

¹¹ VIVES ANTÓN, T.S.; ORTS BERENQUER, E.; CARBONELL MATEU, J.C.; MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C.; CUERDA ARNAU, M^a.L.; BORJA JIMÉNEZ, E. Y GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., 2022. *Derecho Penal parte especial*. Valencia: Tirant lo blanch.

¹² VIDALES RODRÍGUEZ, C.; FABRA VALLS, M.; BLASCO DÍAZ, J. S.; GUINOT MARTÍNEZ, M.; OLLER RUBERT, M.; PLANCHADELL GARGALLO, A. Y URIOL EGIDO, C., 2015. *Régimen Jurídico de la Prevención y Represión del Blanqueo de Capitales*. Valencia: Tirant lo blanch.

la segunda de las conductas que podemos extraer del precepto citado, puesto que, según las investigaciones policiales, así como las de la AEAT, el abogado ha omitido notificar diversas operaciones de blanqueo al servicio correspondiente al que, por ley (como se expondrá más adelante), tiene el deber de informar. Con esta omisión de información, así como con la domiciliación de las sociedades radicadas en Paraísos Fiscales en su despacho profesional está prestando auxilio a las personas extranjeras que están siendo investigadas a su vez por el blanqueo de capitales relacionados con el narcotráfico. En cuanto a la penalidad de este delito, don Alejandro se enfrenta, según el CP, a la pena de prisión de seis meses a seis años, así como a una multa del tanto al triple del valor de los bienes que han sido objeto de blanqueo. Además, los Jueces y los Tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales de éste, podrán imponerle la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión por el tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento en el que lleva a cabo su actividad profesional, que de ser temporal, la clausura no podrá ser superior a cinco años desde que se decretó la medida.

En el segundo y tercer párrafo del precepto que estamos analizando (art. 301 CP) se contemplan las figuras agravadas. El párrafo segundo establece que se castigarán con las mismas penas pero impuestas en su mitad superior aquellos casos en los que los bienes tengan su origen en alguno de los delitos relacionados con el tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas, descritos en los artículos 368 a 372 del CP. Recordemos que la AEAT y la policía advierten de los movimientos del abogado tras una investigación de blanqueo de capitales relacionados con el narcotráfico, por lo que si los bienes que han sido objeto de blanqueo provienen de esta actividad ilegal, don Alejandro deberá enfrentarse al tipo agravado del párrafo segundo del artículo 301.1 CP. La LO 6/2021, de 28 de abril, por la que se modifica la Ley 20/2011, de 21 de julio, del Registro Civil, de modificación de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial y de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal¹³ ha llevado a cabo una modificación del párrafo tercero del apartado 1 del art. 301 CP, en el que también se recogen las mismas penas agravadas en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en los siguientes delitos: trata de seres humanos (Título VII bis), prostitución y explotación sexual o corrupción de menores (Capítulo V del Tít. VIII), corrupción en los negocios (sección 4.ª del Cap. XI del Tít. XIII), contra los derechos de los ciudadanos extranjeros (Tít. XV bis), sobre la ordenación del territorio y el urbanismo (Cap. I del Tít. XVI) o los siguientes del Tít. XIX: cohecho (Cap. V), tráfico de influencias (Cap.VI), malversación (Cap. VII), fraudes y exacciones ilegales (Cap. VIII), negociaciones y actividades prohibidas a los funcionarios y abusos (Cap. IX) y corrupción en transacciones internacionales (Cap. X).

El punto 2 del artículo 301 CP recoge la conducta que sanciona la “ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en el apartado anterior o de un acto de participación en ellos”. De esta manera, se trata de castigar a la totalidad de los sujetos que participen en un proceso de blanqueo de capitales, cualquiera que sea su intervención, no solo a aquellas personas encargadas de adquirir o aprovechar estos bienes, sino también a los que traten de ocultar el

¹³ LO 6/2021, de 28 de abril, por la que se modifica la Ley 20/2011, de 21 de julio, del Registro Civil, de modificación de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial y de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2021/04/28/6>)

origen ilícito de estos¹⁴. Relacionado con el delito de ocultación de los bienes, la citada LO 6/2021, de 28 de abril introduce un segundo párrafo al art. 302.1 CP, y admite que también será impuesta la pena en su mitad superior a quienes, siendo objetos obligados conforme a la normativa de prevención de blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, cometan cualquiera de las conductas descritas en el art. 301 CP en el ejercicio de su actividad. Según el artículo 2 de la LPBCFT, los abogados cuando participen en la concepción, realización o asesoramiento de operaciones por cuenta de clientes relativas a la compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, se considerarán como sujetos obligados por esta ley, pero esta cuestión se desarrollará en el punto 4.2.2 del presente trabajo.

2.3 LAS SOCIEDADES RADICADAS EN “PARAÍÇOS FISCALES”

En lo relativo a la competencia territorial, en el supuesto de hecho podemos ver que las sociedades domiciliadas en el despacho de don Alejandro están radicadas en Paraísos Fiscales, pero ¿qué son los paraísos fiscales en el ordenamiento jurídico español? En primer lugar, debemos atender a lo dispuesto en la Ley 11/2021, en la que se introduce el término de *jurisdicciones no cooperativas* para hacer referencia a los paraísos fiscales, por lo que la regulación española se desprende del concepto anglosajón *tax haven*. La citada ley, que regula las medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal¹⁵, es la encargada de contemplar tal cambio, que establece en su Preámbulo que “de acuerdo con los nuevos parámetros internacionales, se adecúa el término de paraísos fiscales al de jurisdicciones no cooperativas”. En cuanto a su definición, la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal¹⁶, especifica que tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas los territorios que reúnan los siguientes requisitos:

- A. En materia de transparencia fiscal: La inexistencia con dicho país de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la LGT; el resultado de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, así como la ausencia de intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la LPBCFT.
- B. Que faciliten la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios.
- C. La existencia de baja o nula tributación.

Como síntesis, se considera jurisdicción no cooperativa a aquellos territorios caracterizados por su baja o nula tributación y la falta de un efectivo intercambio de información fiscal con otros Estados. Con la finalidad de combatir el fraude fiscal de forma eficiente, nuestro ordenamiento ha regulado una lista de países y territorios que son considerados como jurisdicciones no cooperativas en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de

¹⁴ Recordemos que este ánimo de encubrimiento del origen ilícito de los bienes implica un atentado directo a la Administración de Justicia, por lo que el delito de blanqueo de capitales, como ya se ha expresado, no atenta únicamente hacia la hacienda pública estatal, sino que se trata de un delito pluriofensivo.

¹⁵ De transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2021/07/09/11>)

¹⁶ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/29/36/con>)

julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991¹⁷. Esta lista tiene un enfoque dinámico, puesto que se revisará periódicamente en virtud de las actualizaciones internacionales y los avances nacionales en materia fiscal, para así garantizar que se produzca una respuesta sólida y real contra la utilización de estos territorios con fines defraudatorios. En vista de lo señalado, se ha publicado la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero¹⁸, que en su artículo 1 recoge la lista de los territorios que actualmente son consideradas jurisdicciones no cooperativas en nuestro Estado, y son los siguientes:

Anguila	Gibraltar	Islas Marianas	Palaos
Bahréin	Guam	Islas Salomón	Samoa, por lo que respecta al
Barbados	Guernsey	Islas Turcas y Caicos	régimen fiscal perjudicial
Bermudas	Isla de Man	Islas Vírgenes Británicas	(offshore business)
Dominica	Islas Caimán	Islas Vírgenes de Estados	Samoa Americana.
Fiji	Islas Malvinas	Unidos de América	Seychelle
		Jersey	Trinidad y Tobago
			Vanuatu

En ocasiones, las personas jurídicas acuden a estos territorios para establecer su sede en ellos, y así beneficiarse de ciertas ventajas de carácter fiscal de las que no gozarían si se radicasen en otros lugares, como por ejemplo disminuir cargas fiscales, facilidad en la constitución, mayor privacidad y confidencialidad en los asuntos empresariales, etc, pero que realmente no llevan a cabo la actividad económica en esos países. En el lenguaje económico, a estas sociedades se las conoce con el término *offshore*, cuya traducción literal es “costa fuera” o “extraterritoriales”. Este tipo de sociedades constituyen un instrumento habitual para aquellos sujetos que planean llevar a cabo actividades de blanqueo de capitales, por lo que es muy habitual que se produzca una transferencia de la titularidad de los bienes que se pretende blanquear en virtud de otra persona, en este caso el abogado don Alejandro, para así dificultar en gran medida el acceso a la titularidad real de los bienes¹⁹, permaneciendo este sujeto en cierto modo en el anonimato.

Ante esta práctica de constitución e este tipo de sociedades *offshore*, el ordenamiento español se ha encontrado ante la urgente necesidad de regular en qué casos estamos ante una sociedad que realmente lleva a cabo la actividad profesional en el extranjero, y por el contrario, que una sociedad utilice esta práctica como herramienta para la evasión fiscal y para llevar a cabo un delito de blanqueo de los bienes. Ante esto, el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF)²⁰ introduce una obligación para las

¹⁷ Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1991/07/05/1080/con>)

¹⁸ Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/o/2023/02/09/hfp115>)

¹⁹ Otra práctica muy común es la constitución de numerosas sociedades con el mismo fin de dificultar el acceso al titular de los bienes objeto de blanqueo, en el caso en el que se produzca una investigación policial o tributaria. Esto lo podemos apreciar en el supuesto práctico planteado.

²⁰ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con>)

sociedades radicadas en territorios considerados jurisdicciones no cooperativas, y es que la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Tras este breve apunte acerca de las sociedades radicadas en jurisdicciones no cooperativas, el artículo 301.4 CP atribuye a los Jueces y Tribunales españoles la competencia para enjuiciar los casos de blanqueo de capitales en los que el delito del cual provienen los bienes objeto de blanqueo, o los actos penados en los apartados del precepto ya explicados se hayan cometido, de forma total o parcial fuera del territorio español. Según el caso práctico, los bienes que presuntamente han sido blanqueados utilizando como puente las sociedades radicadas en paraísos fiscales están relacionados con el narcotráfico por ciudadanos extranjeros, sin embargo, serán los Tribunales españoles a quienes corresponde enjuiciar estas conductas. En conclusión, don Alejandro Dapena se enfrenta a un proceso penal en situación procesal de acusado, en el que se le atribuye la comisión de un delito de blanqueo de capitales tipificado por el artículo 301.1 del CP, en su tipo agravado recogido en el apartado segundo del mismo precepto, ya que los bienes objeto de blanqueo tienen su origen en algún delito de tráfico de drogas de los descritos en los arts. 368 a 372 del CP. Además de las penas recogidas en el punto 1 del artículo 301 CP ya expuestas, debemos añadir lo que recoge el artículo 301.5²¹, que establece que si el culpable ha obtenido ganancias, estas serán decomisadas conforme a las reglas del art. 127 del CP.

3. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y SU INTERVENCIÓN EN EL CASO

Para aproximarnos a la consulta realizada por doña Natividad relativa a la inspección tributaria realizada en su notaría, debemos de exponer en un primer lugar en qué consiste esta. La inspección tributaria es el conjunto de trámites y formalidades a través de los cuales los órganos de la Administración tributaria desempeñan sus respectivas funciones inspectoras²². En el ordenamiento jurídico español, el procedimiento de inspección Tributaria está regulada en la Ley General Tributaria concretamente en el Título III, Capítulo IV; y en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI). Esta actuación tendrá como principal objetivo verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, así como conocer sobre la posible existencia de hechos no declarados o en su caso, declarados de forma incorrecta por parte de los obligados tributarios.

3.1 POTESTADES DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

La ya citada AEAT es una entidad de Derecho Público encargada, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de la Unión

²¹ Apartado que añade la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2003/11/25/15>)

²² CALVO VÉRGEZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.; SESMA SÁNCHEZ, B.; RUIZ GARIJO, M.; MANZANO SILVA, E.; GARCÍA LUÍS, T.; GARCÍA CALVENTE, Y.; FERNÁNDEZ AMOR, J.A.; LUCAS DURÁN, M. Y MERINO JARA, I., 2021. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Madrid: Tecnos. Págs. 507-509.

Europea cuya gestión se le encomiende por Ley o por Convenio²³. En el marco de una inspección tributaria, los funcionarios que se encargan de llevarla a cabo gozan de una serie de facultades, que se encuentran reguladas en el artículo 142 LGT y que expondré a continuación:

- **Examen de documentación.** Esta licencia se recoge en el artículo 142.1, pero es el artículo 171 RGGI el que se encarga de desarrollarlo, y especifica qué documentos podrán ser investigados por las autoridades competentes²⁴, que se expondrán en el punto 3.3.1 del presente trabajo.
- **Entrada y registro.** Reconocida por el Art. 142.2, permite a los inspectores acceder a las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Sin embargo, establece que para entrar en un domicilio constitucionalmente protegido, el cual analizaremos en el siguiente apartado, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento del individuo afectado o la oportuna autorización judicial²⁵.
- **Otras potestades recogidas en el artículo 173.5 RGGI.** Tales como recabar información de los trabajadores sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen, tomar muestras, obtener fotografías, croquis y planos, recabar el dictamen de peritos, exigir la exhibición de objetos determinantes de la exacción de un tributo, verificar los sistemas de control interno de la empresa, y analizar los equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo la gestión de la actividad económica.

3.2 CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE ENTRADA Y REGISTRO DOMICILIARIO: POSIBILIDADES Y LÍMITES DE ACCESO POR LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

Como se expone en el anterior punto, una de las facultades que están reconocidas en una inspección es la entrada en el domicilio, por lo que debemos estudiar el concepto de domicilio y sus límites en el ordenamiento jurídico español. La Constitución Española (en adelante, CE) recoge en su artículo 18.2 este derecho fundamental, la inviolabilidad del domicilio, de la siguiente manera: “El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”. El Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal (en adelante, LECrim) también hace mención a este derecho en su artículo 545, y establece que “nadie podrá entrar en el domicilio de un español o extranjero residente en España sin su consentimiento, excepto en los casos y en la forma expresamente previstos en las leyes”.

Debido a la vaguedad del precepto constitucional no podemos obtener realmente el concepto de domicilio, sino que ha sido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo la que se ha encargado de desarrollar y limitar el alcance de este derecho. De esta forma, se considera domicilio al espacio en el cual un individuo vive ejerciendo su

²³ Resolución de 5 de febrero de 2020, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio con el Consejo General del Notariado en materia de suministro de información (BOE-A-2020-2283)

²⁴ Véase el Art. 171 RGGI (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/07/27/1065/con>)

²⁵ Art. 113 LGT (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>)

libertad más íntima, al margen de convenciones sociales²⁶. En concreto, se consideran domicilio a efectos constitucionales: las segundas viviendas²⁷, las autocaravanas, las habitaciones de hotel²⁸ o el domicilio empresarial de las personas jurídicas²⁹. Podemos concluir con que para considerar un lugar físico como domicilio, este debe ser un “lugar cerrado, legítimamente ocupado, en el que transcurre la vida privada, individual o familiar, aunque la ocupación sea temporal o accidental”³⁰.

En cuanto al reconocimiento constitucional del domicilio de las personas jurídicas, el Tribunal Constitucional se ha manifestado al respecto, y en la sentencia 69/1999, de 26 de abril de 1999, establece que “los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros” también gozan del amparo de nuestra constitución.

Según la jurisprudencia expuesta, podemos establecer una serie de características que ha de tener un “espacio” para que sea considerado constitucionalmente protegido, y son las siguientes:

1. Que se trate de un espacio físico cerrado, excluyendo así lugares como parques, bancos, etc.
2. En el que se desarrolle la vida privada, así como la actividad profesional sin intromisiones ajenas.
3. Que sirvan de reserva de la privacidad de una persona.
4. Que esté ocupado de manera temporal o accidental.

Atendiendo al caso concreto de don Alejandro y doña Natividad, a continuación se expondrá la cuestión sobre si se reconoce como domicilio constitucionalmente protegido los lugares de trabajo, como los despachos u oficinas notariales. La jurisprudencia del TS entra en controversia con la doctrina del Tribunal Constitucional, así como la de los tribunales comunitarios. Numerosas sentencias del Alto Tribunal no consideraban como domicilio constitucionalmente protegido tanto a los despachos³¹ como a otras oficinas que se encarguen del asesoramiento jurídico³². Sin embargo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH) ha adoptado una opinión contraria, defendiendo que no hay ninguna razón de principio que permita excluir las actividades profesionales o comerciales de la noción de vida privada y así lo vemos en diversas sentencias como el caso Halford vs. Reino Unido³³, o el caso Niemietz vs. Alemania³⁴.

Por lo anteriormente expuesto, debemos traer a colación el artículo 10.2 CE, que establece que “las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de

²⁶ MORILLO MENDEZ, A., 2002. Los conceptos funcionales de domicilio y residencia y sus consecuencias en los procedimientos tributarios. *Carta tributaria. Monografías*, nº 14, Págs. 1-28.

²⁷ STS 852/2017, de 11 de diciembre (ECLI:ES:TS:2014:5484)

²⁸ STC 10/2002, de 17 de enero (BOE-T-2002-2504)

²⁹ STC 137/1985, de 17 de octubre (ECLI:ES:TC:1985:137)

³⁰ STS 1108/1999, de 6 de septiembre (ECLI:ES:TS:1999:5518)

³¹ STS de 6 de julio de 1995 (ECLI:ES:TS:1995:3988)

³² STS 384/2004, de 22 de marzo 2004 (ECLI:ES:TS:2004:1912)

³³ Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Caso Halford contra Reino Unido) Sentencia núm. 20605/92, de 25 de junio de 1997 (ECLI:CE:ECHR:1997:0625JUD002060592)

³⁴ Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Caso Niemietz contra Alemania). Sentencia núm. 13710/88, de 16 de diciembre de 1992. (ECLI:CE:ECHR:1992:1216JUD001371088)

Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”, lo que conlleva que el TS, al tratarse de doctrina que delimita el contenido de un derecho fundamental recogido en la CE, deba adaptarse a la jurisprudencia del TEDH.

A su vez, nuestro TC, como ya se ha indicado, considera domicilio constitucionalmente protegido también a aquellos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren de una protección frente a la intromisión ajena³⁵, ya que por la información de carácter confidencial que guardan, forman parte de la esfera privada y más reservada de una persona³⁶. Según este tribunal, sin embargo, deben quedar excluidos del amparo constitucional aquellos establecimientos en los que se desarrolle una actividad profesional en la que terceros tengan acceso³⁷, es decir, los locales abiertos al público como restaurantes, bares, tiendas, etc. Por lo tanto, estudiando lo que exponen las sentencias citadas, podemos extender la protección también a los despachos profesionales, en aquellos casos que los mismos no estén abiertos al público. Nos preguntamos entonces si un despacho profesional que tiene dependencias abiertas al público, como por ejemplo una recepción, pero que a su vez tiene otras en las que únicamente se custodian los documentos con información de carácter privado, ¿se protege bajo el amparo del artículo 18.2 CE todo el local? Debemos responder a esta cuestión negativamente, y es que únicamente la dependencia destinada a la guarda de documentación de la actividad empresarial quedaría protegida, pero no aquella parte a la que los clientes puedan acceder, pues en este espacio no se demuestra que exista una actividad privada e íntima sobre la que deba existir protección.³⁸

En conclusión, atendiendo a la jurisprudencia mencionada, la protección constitucional del domicilio se extiende también al despacho y la oficina profesional, al menos en la parte no abierta al público, como es el caso de las notarías, debido a que se tratan de espacios físicos que son indispensables para que se pueda desarrollar en ellos la actividad profesional sin intromisiones ajenas, en especial de la Administración pública, así como que se tratan de lugares de custodia de documentación de carácter confidencial y reservado de sus clientes.

3.2.1 LIMITACIÓN DEL CONTENIDO DEL DERECHO EN CASOS EN LOS QUE INTERVIENE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

De la misma forma que pasa con otros derechos fundamentales, la inviolabilidad del domicilio no se trata de un derecho absoluto, sino que existen ciertos supuestos en los que este se verá limitado sin que se produzca una lesión del derecho, y se recogen en el propio artículo 18.2 CE antes citado. Estos límites al ejercicio absoluto de este derecho por parte de las autoridades, en el presente caso los funcionarios de la Agencia Tributaria, se justifica, según GARCÍA MACHO, ya que se lleva a cabo con el fin de obtener las pruebas necesarias para conocer de los hechos que se sospecha que no están siendo declarados, o no se han declarado de la manera correcta de acuerdo con las leyes³⁹.

Los supuestos en los que la CE junto a la jurisprudencia del TC permiten la entrada y registro al domicilio son el consentimiento del titular, mediante una resolución judicial y el

³⁵ STC 69/1999, de 26 de abril (BOE-T-1999-12205)

³⁶ STS 1132/2014, de 11 de marzo (ECLI:ES:TS:2014:1013)

³⁷ STS 183/2005, de 18 de febrero (ECLI:ES:TS:2005:999)

³⁸ NAVARRO-FAURE, A., 2008. El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria. *Civitas. Revista española de derecho financiero*. N° 138 Págs. 229-256

³⁹ GARCÍA MACHO, R.J., 1982. La inviolabilidad de domicilio. *Revista española de derecho administrativo*, N° 32, Págs. 859-862

flagrante delito. A estos tres debemos añadir otro, que es en el caso de extrema y urgente necesidad, como en casos de catástrofe, calamidad, ruina inminente u otros semejantes, para evitar daños inminentes y graves a personas y cosas, es decir, en aquellos casos en los que la vulneración de la inviolabilidad domiciliaria haya de ser necesaria para preservar otros bienes protegidos, como son la vida o integridad de las personas⁴⁰.

Volviendo al área de la inspección tributaria, la Administración tributaria cuenta con una serie de límites dirigidos a la salvaguarda del derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio, y sólo estará facultada para realizar la entrada y registro en dos casos: cuando el individuo lo autorice o en el caso de que dispongan una autorización judicial que se lo permita⁴¹.

3.2.1 I Consentimiento del obligado tributario

En lo relativo al consentimiento, es necesario entender sobre quién hablamos cuando hacemos referencia al “obligado tributario”, que no es otra persona que el titular del derecho que se pretende proteger. Esta persona ha de ser el titular del domicilio constitucionalmente protegido en el que se va a practicar la inspección⁴², que no tiene por que ser el propietario del mismo, como en los casos de alquiler del inmueble, debido a que este no lleva a cabo su vida privada ni su actividad empresarial en el domicilio en el que se pretende llevar a cabo la inspección, y por lo tanto no sería considerado el titular del derecho que se trata de proteger, no siendo válido por tanto su consentimiento⁴³. En caso de que no se encuentre presente en el momento de la personación de la AT el titular del domicilio constitucionalmente protegido, también será válido el consentimiento prestado por el representante legal de éste siempre que actúe bajo sus instrucciones⁴⁴.

Un segundo requisito que ha de concurrir en cuanto al consentimiento, es que el obligado tributario ha de tener capacidad de obrar, y que el consentimiento se conceda de manera voluntaria e inequívoca, “exigiéndose (...) el consentimiento del interesado que esté absolutamente desprovisto de toda 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”⁴⁵. Los funcionarios tributarios que se encarguen de la inspección deberán de hacer constar en las diligencias de notificación el derecho que tiene el individuo investigado a negarse a la entrada, así como los motivos que justifican la entrada de los funcionarios para llevar a cabo la inspección.⁴⁶ El consentimiento puede ser revocado antes o durante la entrada y registro, ya que se trata del ejercicio de un derecho constitucional que, obviamente, no puede ser objeto de sanción por considerarla una actitud obstruccionista de la labor inspectora.⁴⁷

⁴⁰Art. 15.2 de la Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de Protección de la Seguridad Ciudadana. (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2015/03/30/4/con>)

⁴¹Art. 113 LGT: Cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración Tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.

⁴²ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., 2007. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. Madrid: La Ley.

⁴³MÍNGUEZ ZAFRA, E.J., 2021. *La entrada y registro penal en domicilio*. Valencia: Tirant lo blanch. Págs.76 y 77.

⁴⁴ STS 795/2023, de 14 de junio (ECLI:ES:TS:2023:2643)

⁴⁵ STS de 19 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:5720)

⁴⁶ ROJÍ BUQUERAS, J. M., 2000. El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos (Un estudio a propósito de la nueva ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio). *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. Nº 16 Págs. 609-622.

⁴⁷ STS 1231/2020 de 1 de octubre (ECLI:ES:TS:2020:3023) FJ 3º.

3.2.1 II Autorización judicial

La restante alternativa que recoge el artículo 113 LGT para llevar a cabo la práctica de la diligencia de inspección es una autorización judicial. En cuanto la cuestión sobre qué órgano será competente para decretar la autorización, debemos traer a colación el artículo 91.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante, LOPJ)⁴⁸, que señala lo siguiente: “corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia”⁴⁹. Será el artículo 14.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA) la que se encarga de atribuir la competencia territorial, y establece en su disposición tercera que la competencia corresponderá al órgano jurisdiccional en cuya circunscripción radique el inmueble afectado por la inspección⁵⁰.

Extraemos a su vez del artículo 91.2 de la LOPJ, que la autorización judicial debe de resolverse en forma de auto motivado. Esta necesidad de motivación es una exigencia imprescindible debido a que se está produciendo una limitación al contenido de un derecho fundamental protegido por la Constitución española. Esta motivación la recoge la CE en su artículo 24, en el cual se garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva, siendo la motivación del auto habilitante una condición imprescindible que deriva de esta⁵¹; y en el artículo 120.3, que ordena que “las sentencias serán siempre motivadas y se pronunciarán en audiencia pública”, debe extenderse también a las resoluciones judiciales que revistan forma de auto⁵².

La autorización judicial resuelta en forma de auto, además, deberá de atender a la concurrencia de ciertos requisitos que ha fijado la jurisprudencia del Alto Tribunal, que se expondrán a continuación⁵³:

1. No es necesario que se celebre una audiencia previa de los titulares de los domicilios afectados por la entrada, ya que dicha autorización judicial no supone el resultado de un proceso jurisdiccional⁵⁴.
2. El auto deberá considerar, como presupuesto propio, la existencia de un acto administrativo, definitivo o resolutorio, que ha de ejecutarse.
3. Tanto en la solicitud para la entrada por parte de la AT, como en el auto autorizador, debe de señalarse la finalidad de la entrada, la justificación y prueba de su necesidad, y por tanto de que es absolutamente indispensable, suponiendo el único medio posible para conseguir la finalidad perseguida, debido a que existen “concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos indicios que permitan conocer su gravedad, seriedad

⁴⁸ Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1985/07/01/6/con>)

⁴⁹ Esta fórmula legal se repite en el art. 8.6 LJCA.

⁵⁰ Art. 14.1 LJCA: Tercera. La competencia corresponderá al órgano jurisdiccional en cuya circunscripción radiquen los inmuebles afectados cuando se impugnen planes de ordenación urbana y actuaciones urbanísticas, expropiatorias y, en general, las que comporten intervención administrativa en la propiedad privada. (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/1998/07/13/29/con>)

⁵¹ STS 1157/1998, de 5 de octubre (ECLI:ES:TS:1998:5628)

⁵² NOGUERAS INÉS, E., 2016. La investigación criminal sobre el domicilio: entrada y registro. *Riedpa: Revista Internacional de Estudios de Derecho Procesal y Arbitraje*. Págs. 22-25.

⁵³ STS 2209/2001, de 23 de noviembre (ECLI:ES:TS:2001:9168); STS 1231/2020, de 1 de octubre (ECLI:ES:TS:2020:3023)

⁵⁴ STC 142/1993, de 27 de mayo (BOE-T-1993-15947)

y entidad”. De este requisito podemos extraer 6 condiciones fundamentales que el auto deberá presentar:

- a. Criterio de proporcionalidad⁵⁵. El Juez será el encargado de decidir, atendiendo a la gravedad de los hechos investigados, si es necesario que se produzca esta limitación a un derecho fundamental mediante la persecución del hecho delictivo.
- b. Idoneidad: Que la medida acordada debe ser útil para la actuación inspectora.
- c. Necesidad. Que tal actuación es el único medio apto para obtener el fin legítimo perseguido por la Administración que, en el caso de las inspecciones tributarias, habrá de ser la obtención de unos datos imprescindibles (que no pueden conseguirse de otro modo menos invasivo) para determinar la existencia de un comportamiento ilícito del contribuyente o de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben.⁵⁶
- d. Especialidad. Que la medida acordada esté destinada a investigar actuaciones concretas de una persona determinada.
- e. Principio de subsidiariedad. Que no hay otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, como por ejemplo los requerimientos de obtención de información al sujeto afectado o a terceros.
- f. Motivación específica. Respecto de la existencia de sospechas fundadas en datos concretos para estas actuaciones que limitan el ejercicio de un derecho fundamental de las personas.

Como síntesis a la teoría expuesta, el juez encargado de garantizar la efectiva protección de los derechos e intereses en conflicto deberá comprobar que el interesado es titular del domicilio en el que se está autorizando la entrada, que este acto que se autoriza tiene cierta apariencia de legalidad *prima facie*, que la entrada en el domicilio es necesaria para la consecución del fin perseguido y que esta medida se lleve a cabo de la forma en la que no se produzcan más limitaciones al derecho fundamental que se recoge en el art 18.2 CE que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto de entrada. En el caso de que el delegado de la AEAT correspondiente obtenga la autorización por parte del juez, esta debe de ser notificada al individuo afectado por la inspección⁵⁷.

3.3 INICIO DEL PROCEDIMIENTO Y ACTUACIONES DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

El procedimiento de inspección tributaria puede iniciarse de dos formas, recogidas en el artículo 147.1 LGT, que son de oficio o a petición del obligado tributario. En el presente trabajo se expondrá únicamente lo relativo a la iniciación de la inspección de oficio, debido a que la segunda modalidad contemplada no guarda relación con los hechos del supuesto práctico que se trata de resolver. El punto 2 del artículo 147 LGT recoge que “los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección

⁵⁵Art. 3.2 LGT: La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

⁵⁶ STS 1163/ 2021, de 23 de septiembre (ECLI:ES:TS:2021:3502)

⁵⁷ Art. 270 LOPJ: Las resoluciones dictadas por jueces y tribunales (...) se notificarán a todos los que sean parte en el pleito, causa o expediente, y también a quienes se refieran o puedan parar perjuicios, cuando así se disponga expresamente en aquellas resoluciones, de conformidad con la ley.

sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”. En cuanto a esta comunicación de inicio del procedimiento de oficio, el artículo 177 RGGI en su punto 1 establece lo siguiente:

“1. El procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y tenga a disposición de los órganos de inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios, en los términos del artículo 87.”

En lo referente al contenido de esta comunicación, esta debe contener el lugar y fecha de su expedición, el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad a la que se dirige, el lugar al que se dirige, los hechos o circunstancias que se comunican o contenido del requerimiento que se realiza mediante la comunicación, el órgano que la expide y nombre y apellidos y firma de la persona que la emite⁵⁸. No obstante, el artículo 177.2 RGGI introduce una excepción a la comunicación previa, permitiendo la personificación *inaudita parte* por las autoridades tributarias: “ Cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones (...) el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial. En este caso, las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares.”

En cuanto a la facultad que introduce el segundo punto del artículo mencionado sobre la posibilidad de evitar la comunicación previa, la doctrina del Tribunal Supremo se ha encargado de limitarla en los casos de los domicilios constitucionalmente protegidos por el artículo 18.2 CE, ya que considera que esta práctica podrá llevarse a cabo en los casos de extrema excepcionalidad, y de no ser así se estaría produciendo una vulneración del derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio. En la STS 1163/2021, de 23 de septiembre, el Alto Tribunal fija la siguiente jurisprudencia:

(I) La autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT . Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ).

(II) No resultando necesaria, en principio y en todo caso, la audiencia previa y contradictoria de los titulares de los domicilios o inmuebles concernidos por la entrada, la posibilidad de adopción de la autorización de entrada *inaudita parte* se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica, situación de rigurosa excepcionalidad, que ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre

⁵⁸Art. 97.1 RGGI, que se completa con el Art. 87.3: La comunicación de inicio contendrá, cuando proceda, además de lo previsto en el artículo 97.1 de este reglamento, lo siguiente: a) Procedimiento que se inicia; b) Objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal; c) Requerimiento que, en su caso, se formula al obligado tributario y plazo que se concede para su contestación o cumplimiento; d) Efecto interruptivo del plazo legal de prescripción; e) En su caso, la propuesta de resolución o de liquidación cuando la Administración cuente con la información necesaria para ello; f) En su caso, la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica.

su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio⁵⁹.

El tribunal recuerda que la decisión de iniciar una inspección tributaria sin previo aviso se trata de una medida totalmente excepcional, y no es por tanto una mera facultad de la Administración tributaria, como se desprende de la lectura del artículo 177.2 RGGI, sino que esta deberá de motivar la falta de comunicación exhaustivamente.

Tras la pertinente exposición teórica, en primer lugar, considero que la notaría de doña Natividad Vidal ha de ser estimada como un domicilio constitucionalmente protegido por el artículo 18.2 CE, ya que en esta oficina mi representada lleva a cabo la actividad profesional propia de su cargo, por lo que debe de estar protegida de intromisiones de terceras personas, siendo por lo tanto un espacio de carácter reservado en el que doña Natividad lleva a cabo su labor profesional de una forma íntima y privada. Ejerce además la labor notarial de custodia de documentos confidenciales mediante los protocolos notariales, pudiendo suponer un grave perjuicio para sus clientes una injerencia que en ningún momento estaría respetando los criterios de necesidad y proporcionalidad que requiere la doctrina del TS expuesta en este trabajo, así como la legislación en materia tributaria sobre este asunto⁶⁰. Esta consideración de la notaría como un domicilio constitucionalmente protegido implica, según lo dispuesto en el artículo 113 LGT, que para que los agentes de la Administración tributaria puedan acceder para llevar a cabo una inspección, deben obtener el consentimiento de doña Natividad, o en su defecto, una autorización judicial en forma de auto en la se cumplan los requisitos señalados en el punto 3.2.1 II del presente trabajo, y que se apoye, por tanto, en una motivación acorde con la magnitud e importancia del derecho fundamental cuya tutela se pone en manos del juez, el derecho a la inviolabilidad del domicilio protegido por el art. 18.2 CE. Además de estas dos formalidades, recordemos que la jurisprudencia del Supremo ha establecido que para que se pueda producir la entrada en un domicilio por parte de la AT, es necesario que exista un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, en este caso, a doña Natividad. Por lo tanto, como ya se ha expuesto, sin este acto previo, que deberá acompañarse de la solicitud de entrada, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido.

Como se puede leer en el supuesto práctico, los funcionarios de la Agencia Tributaria acuden sin previo aviso a la notaría de doña Natividad y realizan una entrada y registro que debemos calificar de naturaleza irregular. Recordemos que la STS 1163/2021, entre otras, establece que la decisión de iniciar una inspección tributaria sin previo aviso se trata de una medida totalmente excepcional, y no una regla general. No se considera por tanto una simple facultad de la Administración tributaria, sino que para que se pueda invocar dicha potestad excepcional deberá de motivarse la falta de la comunicación al interesado exhaustivamente. En este caso, se produce una clara ausencia de esta motivación por parte de los funcionarios tributarios que llevaron a cabo la inspección, es decir, de las razones que fundamentan el sacrificio de tal derecho fundamental, por lo que no cabe considerar la entrada y registro de la notaría de mi representada un caso de extrema excepción. La LOPJ manifiesta en su artículo 11.1 que en cualquier procedimiento ha de respetarse la buena fe, así como que las pruebas obtenidas violentando los derechos o libertades fundamentales no surtirán efecto.⁶¹ Por lo expuesto, cualquier prueba que haya reunido la AEAT tras haber accedido a la notaría de mi

⁵⁹STS 1163/2021, de 23 de septiembre (ECLI:ES:TS:2021:3502)

⁶⁰Véase Art. 3.2 LGT.

⁶¹Artículo 11.1 LOPJ: 1. En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales.

cliente de forma irregular, así como las obtenidas en base a estas, no podrán ser tomadas en consideración en ningún tipo de procedimiento⁶².

3.3.1 LA POTESTAD DE INSPECCIÓN RESPECTO DEL ACCESO A TODO TIPO DE DOCUMENTOS

Como contestación a la pregunta que me plantea doña Natividad acerca de qué documentos debe enseñar a los inspectores de la Agencia Tributaria, debemos traer a colación lo que se expuso en el apartado 3.1 del presente trabajo. La inspección de documentos por parte de la AEAT en el marco de un procedimiento de inspección tributaria se regula en el artículo 142.1 LGT, y expone que “las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias”. Es, no obstante, el artículo 171.1 RGGI el que desarrolla el anterior precepto en relación a la documentación, y trata de especificar cuales son los documentos que la Administración tributaria podrá examinar, que a continuación serán expuestos:

- A. Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.
- B. Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.
- C. Libros registro establecidos por las normas tributarias.
- D. Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.
- E. Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

Según el artículo 151.3 de la LGT, la documentación contable de una empresa ha de ser examinada en el domicilio de la entidad o empresa, en presencia del obligado tributario o de la persona que designe. Sobre este principio clásico DELGADO PACHECO expone que la LGT introduce dos excepciones importantes: en primer lugar, la LGT permite que el obligado tributario consienta que ese examen tenga lugar en las oficinas públicas, y en segundo lugar, la LGT faculta a la inspección, sin necesidad de consentimiento del interesado, para obtener copias a su cargo de la documentación contable del interesado y examinar esas copias en las propias oficinas públicas. Si bien debemos introducir un límite a la facultad de inspección documental, y es en los casos en los que se produzca una vulneración de derechos fundamentales para los obligados tributarios, como es el caso de la inviolabilidad del domicilio o el secreto profesional⁶³, aunque esta segunda cuestión se explicará más adelante.

Como se ha indicado en el punto anterior, calificamos la entrada y registro de la notaría de mi representada como irregular, y recordamos la jurisprudencia del Alto Tribunal que establece que “la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido debe estar conectada con la existencia de un procedimiento

⁶² MIRANDA ESTRAMPES, M., 2010. La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones. *Revista catalana de Seguretat Pública*, Nº22 Págs. 131-151

⁶³ DELGADO PACHECO, A., 2008. La inspección de los tributos en el examen de la documentación contable. *Revista Estrategia Financiera*. Nº 255. Págs. 69-71

inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado”⁶⁴. Como se ha comentado, no se produce en ningún momento esa comunicación de inicio de un procedimiento inspector, ni una notificación acerca de la inspección tributaria de entrada y registro que se llevó a cabo en la oficina de mi representada, por lo que cabe considerar esta diligencia como irregular. Es por tanto que, a partir de este registro, deben ser declaradas nulas de pleno derecho todas las pruebas que consistan en documentación⁶⁵ recogida de la notaría de doña Natividad que se hayan obtenido a partir de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, a tenor de lo dispuesto en el artículo 11.1 LOPJ, no siendo válidas en el procedimiento de inspección, así como en ningún otro procedimiento.

3.3.2 LA POTESTAD INSPECTORA DE ACCESO Y COPIA DE DISPOSITIVOS INFORMÁTICOS

En este apartado abordaremos la segunda consulta de doña Natividad acerca de la documentación que debe dejar ver a los miembros de la AEAT, en concreto acerca de los medios informáticos de los que dispone en la notaría. Como se expuso en el punto 3.1 del presente documento, el artículo 173.5 f), la Administración tributaria, en un procedimiento inspector, está legitimado para verificar los sistemas de control interno de la empresa, y analizar los equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo la gestión de la actividad económica. Sin embargo, el Tribunal Supremo en la sentencia de 29 de septiembre de 2023⁶⁶ se ha encargado de delimitar el contenido de este precepto, y establece la jurisprudencia que se explicará a continuación:

En primer lugar, el Supremo establece que en el marco de una inspección tributaria, los funcionarios no podrán acceder al contenido de los medios informáticos como ordenadores, tabletas, móviles u otros, justificando únicamente que en ellos se halla información de carácter tributario sobre una investigación en curso, puesto que estos aparatos constituyen un lugar donde se puede desarrollar parte de la intimidad de los ciudadanos, siendo este “lugar” digital asimilable al hogar o domicilio personal⁶⁷, y por tanto, decreta, en su fundamento jurídico (en adelante, FJ) 5º que “puede asimilarse a la autorización judicial de entrada en domicilio -a los efectos de supeditar a control previo la medida invasora de algún derecho fundamental- la autorización para captar datos informáticos del inspeccionado con relevancia tributaria”.

La inspección de los medios informáticos, recuerda el tribunal, supone la vulneración de ciertos derechos fundamentales protegidos por la CE, como el de intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE), el secreto de las comunicaciones (art. 18.3), así como el derecho a la protección de datos (art. 18.4 CE), y es por esa razón por lo que las exigencias de autorización de acceso y entrada a domicilio son “susceptibles de extensión a otras actuaciones administrativas que no afectan en rigor al domicilio protegido, como es el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos” (FJ 4º). La sentencia en su FJ 4º recuerda las exigencias trasladables a la diligencia de acceso a los medios informáticos, que son aquellas que “acotan y controlan la invasión de un derecho fundamental”:

⁶⁴ Véase STS 1163/2021 FJ nº 5 (ECLI:ES:TS:2021:3502)

⁶⁵ Cuando utilizamos el término “documentación” en este punto, nos referimos a aquella que ha sido citada cuando se realizó la exposición del artículo 142.1 LGT y 171.1 RGGI al principio de este punto, puesto que en una Notaría, estos documentos concurren con otros de distinta naturaleza y regulación, como el protocolo notarial, que se desarrollará en el siguiente apartado de este trabajo.

⁶⁶ STS 1207/2023, de 29 de septiembre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3978)

⁶⁷ STSJ de Murcia, 218/2021, de 13 de abril de 2021 (ECLI:ES:TSJMU:2021:702)

- Necesidad. Que “tal actuación es el único medio apto para obtener el fin legítimo perseguido por la Administración que, en el caso de las inspecciones tributarias, habrá de ser la obtención de unos datos imprescindibles -que no pueden conseguirse de otro modo menos invasivo- para determinar la existencia de un comportamiento ilícito del contribuyente”.
- Idoneidad. Que esta “debe ser útil para la actuación inspectora”.
- Proporcionalidad. “Pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa”. Además, este requisito impone seleccionar antes del copiado del medio informático, en este caso un portátil, los datos que tengan trascendencia fiscal de los que no la tengan, pues solo los primeros pueden ser examinados por la Inspección. Esa selección prohíbe la captación de archivos o datos ajenos a la función comprobadora (FJ 5º).

En definitiva, estas tres exigencias requeridas deben ser objeto de un juicio por parte del juez que se encarga de dar la autorización de la inspección, y no pueden basarse únicamente en en la motivación que lleve a cabo la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación (FJ 6º).

En la mismo sentido se manifiesta la sentencia del Tribunal Supremo 795/2023, de 14 de junio, en la que el tribunal da respuesta la cuestión de si en una entrada y registro domiciliario por la inspección de los tributos en un domicilio constitucionalmente protegido, el copiado masivo de los archivos y correos electrónicos alojados en el servidor y en el disco duro del ordenador del obligado tributario, sin discriminación de aquellos que tienen interés a los efectos de la comprobación e investigación desarrollada, sin autorización judicial ni consentimiento para ello, vulnera los derechos fundamentales al secreto de comunicaciones (art. 18.3 CE) y/o a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE). La sala recuerda que la sociedad objeto de inspección en la sentencia mencionada tiene derecho a la inviolabilidad de su domicilio de manera que en él no se puede entrar sin el consentimiento expreso de su representante legal o sin autorización judicial, y por ende, esta autorización se extiende para permitir el acceso a la documentación con trascendencia tributaria, así como a la correspondencia electrónica⁶⁸. A diferencia del caso de doña Natividad, el representante legal de la sociedad a la que se realizó la inspección sí que consintió la entrada.

Tras la exposición teórica, concluimos con que efectivamente los funcionarios de la AEAT que llevaron a cabo el registro de la notaría de doña Natividad ostentaban la facultad de examinar los medios electrónicos que allí encontraron, como fue el caso del portátil, tras la pertinente autorización judicial en la que debían solicitar la revisión del aparato tras motivar en su solicitud las tres exigencias que se demandan en aquellos casos en los que se va a producir una vulneración de un derecho fundamental, como en los casos de acceso a un domicilio constitucionalmente protegido, como ya se ha expuesto, o el consentimiento por parte de mi defendida. En el caso planteado, recordemos que los inspectores que se personan en la notaría de mi clienta lo hacen sin la correspondiente autorización judicial que les permite acceder e iniciar la inspección, por lo que la entrada, como ya se ha analizado, así como el registro del portátil no se pueden llevar a cabo, y de hacerlo, se estará produciendo una entrada y un registro irregular, por lo que, como ya se ha presentado en el anterior punto, las pruebas obtenidas del portátil en cuestión han de ser consideradas ilícitas y por lo tanto nulas de pleno derecho en el procedimiento inspector iniciado contra mi representada.

⁶⁸ STS 795/2023, de 14 de junio (ECLI:ES:TS:2023:2643) FJ 4º

3.3.3 LA POTESTAD DE LA INSPECCIÓN EN RELACIÓN CON EL ACCESO Y CONTENIDO DEL PROTOCOLO NOTARIAL

En lo relativo al protocolo notarial, que se trata de la colección ordenada de las escrituras matrices autorizadas durante un año por cada notario⁶⁹, el Consejo General del Notariado (en adelante, CGN), en el ejercicio de sus funciones públicas tiene atribuida una serie de obligaciones esenciales, siendo la primera de ellas la colaboración con la Administración⁷⁰. La LGT señala este deber de colaboración también en su artículo 94.1, en el que recoge que “las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones”. A su vez, el artículo 93.4 recoge ciertas excepciones a este deber de información, y en su apartado c) establece lo siguiente: “4. Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable: (...) c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.”

Este artículo recoge que, exceptuando los supuestos que el mismo señala, cualquier otra información que tenga que ver con el ejercicio de la profesión notarial podrá ser demandada por a Administración tributaria⁷¹.

La nueva redacción del artículo 17.3 de la Ley del Notariado de 28 de mayo de 1862 (en adelante, LN), dada por la Ley 11/2023, de 8 de mayo, de trasposición de la Directiva Directiva (UE) 2019/1151 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 en lo que respecta a la utilización de herramientas y procesos digitales en el ámbito del Derecho de sociedades, señala de nuevo este deber de colaboración del notario con la Administración, y les impone el cargo de llevar índices informatizados y, en su caso, en soporte papel de los documentos protocolizados e intervenidos⁷². Este deber de informatizar la información tiene su fundamento en agilizar y facilitar el acceso por parte de la Administración a los documentos notariales de relevancia para una investigación en curso, en este caso, la inspección tributaria. Recuerda el citado artículo que corresponde al CGN proporcionar cuanta información del índice sea precisa a las administraciones públicas que podrán acceder a su contenido de trascendencia fiscal y tributaria. El CGN formará este índice único informatizado mediante la recopilación de los

⁶⁹ Art. 17.1 Ley del Notariado de 28 de mayo de 1862 (ELI:[https://www.boe.es/eli/es/l/1862/05/28/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/l/1862/05/28/(1)/con))

⁷⁰ Art. 336 del Decreto de 2 de junio de 1944 por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado (en adelante, Reglamento Notarial) (Eli:[https://www.boe.es/eli/es/d/1944/06/02/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/d/1944/06/02/(1)/con))

⁷¹ TRIGUEROS MARTÍN, M.J., 2016. Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la Inspección: ineficaces unos, inexistentes otros. *Revista Contabilidad y Tributación*. Nº 401-402 Págs. 5-50

⁷² Art. 17.3 Ley del Notariado: El notario deberá velar por la más estricta veracidad de dichos índices, así como por su correspondencia con los documentos públicos autorizados e intervenidos, y será responsable de cualquier discrepancia que exista entre aquellos y estos, así como del incumplimiento de sus plazos de remisión.

distintos índices informatizados que los notarios deberán remitir a los Colegios Notariales en los plazos reglamentariamente establecidos, mediante una red corporativa y con ciertas garantías de confidencialidad. A su vez, los Colegios Notariales remitirán de esta misma manera estos índices particulares al CGN, formándose así el índice único informatizado al que posteriormente tendrán acceso las administraciones públicas con arreglo a lo que establezca la ley. En cuanto al acceso a este índice, el artículo 17.4 de la Ley del notariado establece que “el Consejo General del Notariado podrá acceder al índice único informatizado para el ejercicio de las competencias previstas en la legislación notarial, pudiendo las administraciones públicas conocer su contenido en tanto que sea necesario para el cumplimiento de sus funciones, siempre que una norma con rango de ley les habilite para ello”. La norma con rango de ley a la que hace referencia el precepto citado y que supone un respaldo legal que la AEAT acceda a dicha información es el artículo 94.5 LGT⁷³, que permitirá el acceso telemático directo de las administraciones tributarias al índice único.

A pesar de lo expuesto respecto a la relación de colaboración entre ambos entes públicos, para poder abordar la cuestión sobre si doña Natividad ha de dejarles acceder al protocolo notarial, debemos acudir a lo dispuesto en el Convenio entre la AEAT y el CGN en materia de suministro de información⁷⁴, que establece las condiciones en las que los inspectores tributarios podrán acceder al protocolo notarial. En su cláusula cuarta.1 enuncia lo siguiente: “para el cumplimiento de sus fines, la Agencia Tributaria podrá consultar, mediante acceso directo individualizado, la información prevista en la cláusula Primera contenida en el índice Único Informatizado Notarial. El acceso se producirá a través de un sistema de identificación que permita dejar constancia de la identidad del funcionario público que accede, fecha de acceso y razón del mismo.”

Según lo anterior, para poder acceder a esta documentación notarial, será necesario llevar a cabo un sistema de identificación que permita dejar constancia de la identidad del funcionario público que accede, la fecha de acceso, así como motivar la razón por la que se produce el examen del mismo, siempre atendiendo a los criterios de proporcionalidad y adecuación ya explicados.

Además, en la cláusula quinta se establece que “la Agencia Tributaria podrá solicitar al Consejo General del Notariado la información que precise para el cumplimiento de sus fines, ya se encuentre en el índice Único Informatizado Notarial o en el propio instrumento público. Para ello, identificará con claridad la información solicitada, con especificación, en su caso, de cualquiera de las personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad a quienes afecte, pudiendo solicitar, a estos efectos, la remisión de la copia del instrumento público a que se haya referido cualquier solicitud de información cuando ésta se efectúe a través de dicho Consejo. Tanto la petición como la remisión podrán efectuarse por medios telemáticos”.

En el supuesto de hecho presentado los funcionarios de la Agencia Tributaria acuden sin previo aviso a la notaría de doña Natividad para llevar a cabo la inspección para obtener pruebas para una investigación en curso, y una vez allí, examinan documentos tales como ficheros o facturas, así como específicamente el protocolo notarial. Como se ha presentado,

⁷³ Art. 94.5 LGT: La cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

⁷⁴ Resolución de 5 de febrero de 2020, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio con el Consejo General del Notariado en materia de suministro de información.

los funcionarios de la Agencia Tributaria cuentan con la facultad de acceder a la información de carácter tributario contenida en el índice único informatizado, en el cual doña Natividad lleva a cabo las periódicas remisiones de su índice informatizado a través de los Colegios Notariales, como se ha expuesto en párrafos anteriores⁷⁵ en el que se encuentra la documentación tratada por esta en el ejercicio de su oficio como notaria, sin embargo, deciden no utilizar las herramientas que la normativa sobre el asunto les brinda⁷⁶, tales como una plataforma telemática de acceso directo individualizado al contenido de este índice informatizado por mi cliente a partir de los documentos autorizados e intervenidos; o la solicitud por parte de la AEAT al CGN de la información que necesitan para hacerse con las pruebas necesarias para la investigación en marcha. Por esta actuación de los inspectores tributarios no ajustada a los medios proporcionados por el ordenamiento para llevar a cabo esta serie de procedimientos, debemos considerar nula de pleno derecho el examen del protocolo notarial de la señora Natividad, e instamos a los miembros de la AEAT encargados de la inspección tributaria llevada a cabo en la notaría que sigan los cauces legales para realizar estas diligencias, expuestas en continuas ocasiones en este apartado del trabajo.

4. DERECHOS Y OBLIGACIONES DE NATIVIDAD Y ALEJANDRO EN RELACIÓN CON LA HACIENDA PÚBLICA Y CON ARREGLO A LA NORMATIVA DE PREVENCIÓN FRENTE AL BLANQUEO DE CAPITAL

4.1 DERECHOS DE DON ALEJANDRO Y DOÑA NATIVIDAD

4.1.1 CUESTIONES CONSTITUCIONALES

El primero de los derechos que debemos mencionar en este apartado lo recoge la Constitución española en la sección 1ª “de los derechos fundamentales y de las libertades públicas”, del Capítulo segundo, en su artículo 24, que se desarrollará a continuación.

En el artículo citado se recoge el derecho a la tutela judicial efectiva, cuya titularidad corresponde a todas las personas, físicas, jurídicas⁷⁷, ya sean estas nacionales o extranjeras. El punto 1 de este precepto constitucional recoge el derecho de don Alejandro y doña Natividad, como personas físicas, de acceder a la jurisdicción⁷⁸ de manera libre y gratuita⁷⁹, y prohíbe la indefensión. Debemos entender la indefensión desde el punto de vista constitucional cuando esta “sea causada por la incorrecta actuación del órgano jurisdiccional”⁸⁰, y suponga la privación de los medios de defensa para una de las partes en un proceso, produciéndose, según jurisprudencia del constitucional, una vulneración de los principios de contradicción y de igualdad de las partes procesales. En el punto 2, se enumeran una lista de derechos relacionados con el proceso, que son los siguientes:

⁷⁵ Art. 17.3 Ley del Notariado.

⁷⁶ Véanse cláusulas cuarta y quinta de la Resolución de 5 de febrero de 2020, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio con el Consejo General del Notariado en materia de suministro de información.

⁷⁷ STC 19/1983, de 12 de abril (Consúltese aquí: [link STC 19/1983 congreso](#))

⁷⁸ STC 29/2010, de 27 de abril (ECLI:ES:TC:2010:29)

⁷⁹ El acceso gratuito a los Jueces y tribunales se regula en el Art. 119 CE, que dice que “la justicia será gratuita cuando así lo disponga la ley y, en todo caso, respecto de quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar”; y se desarrolla en la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita. (ELI:<https://www.boe.es/eli/es/l/1996/01/10/1/con>)

⁸⁰ STC 40/2002, de 14 de febrero (ECLI:ES:TC:2002:40)

Alejandro y Natividad tendrán derecho al juez ordinario predeterminado por la ley, es decir, sin que se pueda producir una manipulación y adjudicando el litigio, por ejemplo, a un juez con un interés específico en el mismo⁸¹.

Tendrán derecho de defensa, para evitar la ya mencionada indefensión, lo que implica la asistencia en el proceso de un letrado, que podrá ser elegido por ellos, y de no ser así, se les asignará uno de oficio. En este punto, debemos introducir el término “autodefensa”, que se define como el derecho del litigante a intervenir personal y directamente en el proceso⁸². Por tanto, Don Alejandro, en su condición de letrado, podrá ejercer el derecho a la autodefensa en el presente proceso, según lo dispuesto en el Real Decreto 135/2021, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española (el adelante, EGAE)⁸³.

Derecho a ser informados de la acusación formulada contra ellos, cuestión de suma importancia en relación con la preparación de la defensa en juicio⁸⁴. Derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas. El término “público” supone una garantía más para la parte acusada en un litigio, prohibiéndose por lo tanto los juicios de carácter secreto⁸⁵. Respecto a las dilaciones indebidas, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional⁸⁶ establece una serie de parámetros que hay que tener en cuenta para determinar en qué casos se considera que concurre la dilación⁸⁷:

1. Se deben considerar las circunstancias específicas del proceso.
2. La complejidad del proceso.
3. Tiempo de duración de otros procesos semejantes.
4. La conducta de la parte, entendiéndose que la actitud procesal del recurrente ha de ser diligente, tanto en la tramitación del proceso como en la invocación de las dilaciones.
5. La actitud de los órganos judiciales, que no podrán justificar la dilación por el gran volumen de trabajo que pesa sobre los mismos⁸⁸.

Otro derecho que tienen Alejandro y Natividad según el precepto constitucional que se está desarrollando es el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, que ostenta vital importancia, puesto que en el marco de un procedimiento, la fase probatoria es muy importante para los acusados, ya que será este momento en el que se reúnan los argumentos que se presentarán ante el Juez o Tribunal. También ostentan el derecho a no confesarse culpables y a no declarar contra ellos mismos⁸⁹.

Por último, el artículo 24 CE protege el derecho a la presunción de inocencia, es decir, que en cualquier proceso se parte de la base de la consideración como inocente del acusado o acusados⁹⁰, por lo que tanto Alejandro como doña Natividad tienen derecho a ser

⁸¹ STC 115/2006, de 24 de abril (ECLI:ES:TC:2006:115)

⁸² Definición procedente del Diccionario panhispánico del español jurídico (Fecha de consulta: 21/12/2023) (Consúltese aquí: <https://dpej.rae.es/lema/derecho-de-autodefensa>)

⁸³ Art. 56.3 del EGAE: 3. Los profesionales de la Abogacía que se hallen procesados o imputados y se defiendan a sí mismos o colaboren con su defensor usarán toga y, en este caso, ocuparán el sitio de los profesionales de la Abogacía. (ELI: <https://www.boe.es/boe/dias/2021/03/24/pdfs/BOE-A-2021-4568.pdf>)

⁸⁴ STC 179/1990, de 15 de noviembre (ECLI:ES:TC:1990:179)

⁸⁵ Relacionado con el Art. 120.1 CE: Las actuaciones judiciales serán públicas, con las excepciones que prevean las leyes de procedimiento.

⁸⁶ STC 63/2005, de 14 de marzo (ECLI:ES:TC:2005:63)

⁸⁷ PERELLÓ DOMÉNECH, I., 2000. Sobre el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas. *Revista Jueces para la democracia*. Nº 39 Págs. 16-26.

⁸⁸ STC 195/1997, de 11 de noviembre (ECLI:ES:TC:1997:195)

⁸⁹ STC 127/1992, de 28 de septiembre (ECLI:ES:TC:1992:127)

⁹⁰ STC 124/2001, de 4 de junio (ECLI:ES:TC:2001:124)

considerados inocentes hasta que un Juez o un Tribunal determine que su culpabilidad se puede demostrar tras haber estudiado las pruebas presentadas en juicio por la parte acusadora. El derecho a la tutela judicial efectiva establece también que ámbos tendrán derecho a obtener una sentencia que ponga fin al litigio en el que están involucrados⁹¹.

Terminando, el citado precepto recoge otro concepto que debemos introducir, y es el derecho de los acusados a acogerse al secreto profesional para no estar obligados a declarar sobre hechos presuntamente delictivos, que se explicará en el punto 4.2.1.

4.1.2 CUESTIONES PROCESALES

En cuanto a los derechos de don Alejandro y doña Natividad desde el punto de vista procesal, debemos recoger aquellos que emana el Título V, sobre el derecho de defensa, de asistencia jurídica gratuita y a la traducción e interpretación en los juicios criminales. En el artículo 118 LECrim se plantea en qué consiste el derecho de defensa (también protegido por la CE en su art. 24.2), y en virtud de este, Alejandro y Natividad, desde el momento en el que se les ha atribuido la comisión de un hecho punible, gozan de los siguientes derechos:

1. Derecho a ser informados de los hechos que se les atribuyan y de los cambios en el objeto de la investigación.
2. Derecho a examinar las actuaciones con la debida antelación (en cualquier caso antes de que se les tome declaración) y así garantizar el derecho de defensa.
3. Derecho a actuar en el proceso penal.
4. Derecho de asistencia letrada, es decir, designar libremente a un abogado (véase art. 527 y 509 LECrim), y las comunicaciones con este tendrán en todo caso carácter confidencial⁹².
5. Derecho a solicitar asistencia jurídica gratuita.
6. Derecho a la traducción e interpretación gratuitas, no siendo necesario en el caso que nos concierne puesto que ambos son españoles.
7. Derecho a guardar silencio y a no prestar declaración si no desea hacerlo.
8. Por último, derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

Una vez que se produce la detención de ambos, el artículo 520 LECrim recoge un elenco de derechos que se aplican al detenido en un proceso. En primer lugar, los detenidos tienen derecho a que esta detención se practique en la forma que menos perjudique a la persona, patrimonio y reputación del preso. Serán las personas que se encarguen de la detención los que velen por este derecho, íntimamente relacionado con los derechos constitucionales de honor, intimidad e imagen (art. 18 CE). Tendrán derecho a ser puestos en libertad cuando antes, puesto que la detención no podrá durar más que el tiempo estrictamente necesario para llevar a cabo las averiguaciones pertinentes para el esclarecimiento del hecho, que no podrá ser superior, en todo caso, de 72 horas. Tienen derecho a ser informados por escrito de los hechos que se le atribuyan, así como de las razones que justifican su detención, en una lengua que comprendas y de manera sencilla, accesible e inmediata. En punto 2 del artículo 520 LECrim se recoge de nuevo una serie de derechos del detenido, que no son otros que los ya citados en la exposición del art. 118 LECrim, al que se le añaden los siguientes:

⁹¹ DÍEZ-PICAZO, L.,1987. Notas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva. *Revista Poder Judicial*. Nº4 Págs. 41-49

⁹² PALAO TABOADA, C., 1994. Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública. *Revista Crónica Tributaria*. Nº 72 Págs. 106-112

1. En cuanto a la comunicación inmediata con el abogado, que se deba a la lejanía geográfica por causa de la detención, se facilitará a los detenidos comunicación telefónica o por videoconferencia con este.
2. Derecho a acceder a los elementos de las actuaciones que sean esenciales para impugnar la legalidad de la detención o privación de libertad.
3. Derecho a que se ponga en conocimiento de un familiar o de una persona que el detenido determine, sin demora injustificada, su privación de libertad y el lugar de custodia en que se halle en cada momento.
4. Derecho a comunicarse telefónicamente, sin demora, con un tercero que el detenido designe y en presencia de un funcionario de policía o de una persona que un juez o fiscal decida.
5. Derecho a ser reconocido por el médico forense o su sustituto legal y, en su defecto, por el de la institución en que se encuentre.

4.1.3 CUESTIONES TRIBUTARIAS

En el ámbito específicamente tributario, los derechos de los contribuyentes en el marco de una inspección tributaria los recoge el art. 34 LGT, y se traerán a colación los derechos más significativos de este precepto en relación a la situación de Alejandro y Natividad. El artículo mencionado establece que los contribuyentes tendrán derecho a que las actuaciones de la AT que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa; tendrán derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en la LGT.; derecho a conocer la identidad del personal al servicio de la AT bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado; derecho al carácter reservado de los datos e informes obtenidos por la AT, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros; derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la AT; derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución; derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la AT; derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios y derecho de los obligados a presentar ante la AT la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

4.2 DEBERES Y OBLIGACIONES DE LOS OBLIGADOS RESPECTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EN RELACIÓN CON LAS MEDIDAS DE PREVENCIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALS

Para abordar la exposición de los deberes y obligaciones de don Alejandro y la señora Natividad en relación con la Hacienda Pública y contra el delito de blanqueo de capitales, debemos acudir a diversas normas jurídicas, ya que no se encuentran enumerados en un único texto legal. En primer lugar, la LGT trata de regular el conjunto de deberes que se imponen a los contribuyentes, como la obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen en territorio español actividades profesionales o la obligación de utilizar el número de identificación fiscal, etc. Sin embargo, este apartado se centrará en una obligación específica de los obligados tributarios y que guarda relación directa con la

situación en la que Alejandro y Natividad se encuentran según el supuesto presentado, y es lo que en derecho se denomina “deber de información”. Tal deber lo establece el art. 29.2 apartado f) LGT, e implica el deber de aportar a la AT libros, registros e información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros. En este artículo se consagra un deber de colaboración⁹³ entre la AT y la ciudadanía, facilitando a la Administración una serie de datos que de no ser por esta colaboración no se hallarían al alcance de la misma.

En cuanto a los sujetos sobre los que recae este deber de información, es el artículo 93 LGT el que establece la exigencia de información a las personas, y recoge lo siguiente: “Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”. Además, el punto 1 b) presta especial atención al caso de los colegios profesionales⁹⁴, en el que debemos incluir el caso de don Alejandro, y el punto 4 c), que introduce el caso del secreto profesional como excepción al deber de información de ciertos profesionales, como el caso de doña Natividad, en lo que nos centraremos más adelante. El artículo 94.1.2 LGT determina de nuevo las autoridades sometidas a este deber⁹⁵. Lo dispuesto en estos artículos se desarrolla en el Capítulo V del RGGI, que en su art. 31 establece que las personas y entidades que citan los arts. 93 y 94 LGT deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas.

En cuanto al deber de información que recae de forma específica sobre la figura del notario, la Resolución de 5 de febrero de 2020, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la AEAT, por la que se publica el Convenio con el CGN en materia de suministro de información, a la que ya se ha hecho referencia, hace alusión en su Cláusula segunda a la obligación de suministrar información de operaciones contenidas en el Índice Único Informatizado Notarial de manera periódica⁹⁶.

Este deber de información no debemos entenderlo como una simple limitación al ejercicio de la actividad profesional de, en este caso, de letrados y notarios, sino que el derecho comunitario se ha encargado de manifestar la importancia que esta obligación supone para la efectiva aplicación de las normas tributarias, y por eso debemos atender a lo dispuesto en la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo,

⁹³ Esta colaboración está relacionada con lo dispuesto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP), que en su art. 18 recuerda que “las personas colaborarán con la Administración en los términos previstos en la Ley que en cada caso resulte aplicable, y a falta de previsión expresa, facilitarán a la Administración los informes, inspecciones y otros actos de investigación que requieran para el ejercicio de sus competencias(...)”(ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2015/10/01/39/con>)

⁹⁴ Art. 93.1.b) LGT: En particular: b) (...) colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

⁹⁵ Art. 94.1 LGT: Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, (...) las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta (...).

⁹⁶ El suministro deberá realizarse por medios informáticos o telemáticos, de forma que permita a ambas partes tener constancia del envío y recepción de la información prevista en esta cláusula (cláusula segunda punto 2).

de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Esta directiva de la UE se conoce comúnmente como DAC 6, y es aquella que impone a los intermediarios fiscales (tales como abogados, asesores e instituciones financieras, etc.) la obligación de suministrar a la AT información acerca de operaciones financieras que puedan ser consideradas de planificación fiscal agresiva en el ámbito supranacional (países miembros de la UE u otros). De esta manera, lo expuesto se introduce en nuestro ordenamiento mediante la disposición adicional vigésima tercera en la LGT⁹⁷, que además, contempla en el punto 2 la dispensa de la obligación de información por el deber de secreto profesional a los intermediarios que hayan asesorado con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para la ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo. A continuación se abordará lo relativo al secreto profesional como deber en relación con la HP de Alejandro y Natividad por el ejercicio de su actividad profesional.

4.2.1 EL DEBER DE SECRETO PROFESIONAL

Como se expuso en el apartado 4.1.1, el artículo 24.2 CE recoge lo que denominamos “secreto profesional”, que es el deber que tienen los miembros de ciertas profesiones, como los médicos, los abogados, los notarios, etc., de no revelar los hechos que han conocido en el ejercicio de su profesión⁹⁸. Debemos entender el secreto profesional como una exclusión al deber constitucional de colaborar con la justicia que contempla el artículo 118 CE⁹⁹, así como estudiarlo desde una doble perspectiva, ya que no es únicamente un derecho ligado a la figura del abogado o el notario, sino que actúa a su vez como un derecho directo del propio cliente, al que se le garantiza que la información que decida confiar a su abogado o notario tendrá un carácter totalmente confidencial, incluso bajo la presión de un proceso judicial¹⁰⁰. Como podemos observar en la definición de la RAE, se enumeran una lista de profesionales que gozan de este deber, entre los que se encuentran los abogados y notarios (véase el punto 3.3.3 del presente trabajo), sobre los que nos centraremos en este apartado.

En cuanto al marco normativo del secreto profesional, habiendo explicado el concepto constitucional, debemos estudiar lo que recogen las diferentes normas nacionales al respecto. Nuestro Código Penal prevé una protección expresa del secreto profesional, imponiendo penas en caso de quebrantamiento de este deber en su artículo 199 CP. Según los Tribunales, la acción típica para que la revelación de información tenga cabida en el marco de este precepto consiste en que el profesional que sea conocedor del secreto por razón de la relación profesional con el cliente, la divulgue¹⁰¹.

⁹⁷ Artículo único de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2020/12/29/10>.)

⁹⁸ Definición de la RAE (Fecha de consulta: 28/12/2023) (Consúltense aquí: <https://dle.rae.es/secreto#3c61N8x>)

⁹⁹ Art 118 CE: Es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales, así como prestar la colaboración requerida por éstos en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto.

¹⁰⁰ STS 79/2012, de 9 de febrero (ECLI:ES:TS:2012:414)

¹⁰¹ AAP Madrid 244/2009, de 21 de abril (Sección 7ª), FJ 5º: La acción típica consiste en, divulgar los secretos de una persona, entendida como la acción de comunicar por cualquier medio, sin que se requiera que se realice a una pluralidad de personas toda vez que la lesión al bien jurídico intimidad se produce con independencia del número de personas que tenga el conocimiento. Por secreto ha de entenderse lo concerniente a la esfera de la intimidad, que es sólo conocido por su titular o por quien él determine. Para diferenciar la conducta típica de la mera indiscreción es necesario que lo comunicado afecte a la esfera de la intimidad que el titular quiere defender. (ECLI:ES:APM:2009:6225A)

En cuanto a la figura del letrado, el artículo 542.3 LOPJ establece que “los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos”. Sin embargo, la regulación específica del deber de secreto profesional de los letrados la encontramos en el EGAE y en el Código deontológico de la Abogacía Española (en adelante, CDAE), en cuyo texto se recogen numerosos artículos que hacen referencia al deber de secreto, lo que refleja que el ordenamiento no lo considera una simple formalidad, sino que le presta especial atención, hasta el punto de que dedicar el capítulo IV del EGAE a su desarrollo. Seguidamente, se traerán a colación los preceptos más relevantes en atención al supuesto. Su artículo 1.3, en el que se establecen los principios rectores y los valores superiores del ejercicio de la abogacía, señala el secreto profesional como uno de los mismos. En el artículo 10.1 se hace referencia al juramento que los profesionales de la abogacía deben prestar antes de comenzar su ejercicio, sobre “acatar la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico y de cumplir las normas deontológicas de la profesión, con libertad e independencia, de buena fe, con lealtad al cliente, respeto a la parte contraria y guardando el secreto profesional”. Mientras que el art. 21.1 trata de definir el concepto¹⁰², el art. 22 delimita el ámbito del secreto profesional, que “comprende todos los hechos, comunicaciones, datos, informaciones, documentos y propuestas que, como profesional de la Abogacía, haya conocido, emitido o recibido en su ejercicio profesional”.

Como veíamos en el punto 4.2, el artículo 93 LGT establece una obligación a ciertas personas de colaborar con la Administración tributaria aportando toda clase de datos, informes, etc. de trascendencia tributaria, entre las que se encuentran los profesionales) de la abogacía (art. 93.1 b), así como los funcionarios públicos (art. 93.4). ¿Cómo encaja este precepto con el deber de secreto profesional que han de cumplir estos profesionales? Esta cuestión ha sido resuelta por la doctrina y la jurisprudencia de nuestros tribunales, que han tratado de imponer unos límites al secreto profesional. El propio art. 95.5 LGT señala que “la obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa (...)”. Es decir, el secreto profesional podrá ser invocado por don Alejandro ante el deber de información consagrado en la LGT en lo relativo a no desvelar datos privados de naturaleza no patrimonial conocidos por este en el ejercicio de su actividad, ya que su revelación atentaría contra el honor o la intimidad personal y familiar de sus clientes¹⁰³, pero no a la hora de trasladar a la Administración tributaria información de carácter financiero. La jurisprudencia del Constitucional sigue la misma línea, reafirmando que cuando la información que se solicita por parte de la Administración es de interés tributario, el profesional deberá facilitar estos datos, siempre que no tengan que ver en absoluto con el ámbito más reservado y privado de los clientes¹⁰⁴.

En cuanto al caso específico de doña Natividad, en el punto 3.3.3 se expusieron las excepciones que introduce el artículo 93.4.c) LGT sobre los casos en los que esta podrá

¹⁰² Art. 21.1 EGAE: La confianza y confidencialidad en las relaciones con el cliente imponen al profesional de la Abogacía(...) el deber y el derecho de guardar secreto de todos los hechos o noticias que conozca por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligado a declarar sobre ellos.

¹⁰³ DAMAS SERRANO, A.; PÉREZ LARA, J.M.; MARTÍNEZ LÓPEZ, J.; ESVERRI MARTÍNEZ, E., 2022. *Manual práctico de Derecho tributario. Parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch. Págs. 301-304

¹⁰⁴ STC 206/2007, de 24 de septiembre (ECLI:ES:TC:2007:206); ATC 600/1989, de 11 de diciembre (ECLI:ES:TC:1989:600A)

ampararse bajo la protección del secreto del protocolo notarial, que serán únicamente cuando la información requerida sea sobre las cuestiones matrimoniales (exceptuando lo relativo al régimen económico de la sociedad conyugal), o los documentos citados en el art. 34 LN, debido a que desde la nueva redacción dada por la Ley 18/1990, de 17 de diciembre, en el art. 35 LN no se cita ningún otro documento. Excluyendo estos datos, cualquier otra información deberá de ser facilitada a la Administración tributaria para garantizar la aplicación efectiva de los tributos.

4.2.2 EL DEBER DE PREVENCIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALS

La última de las cuestiones que trataremos en el punto 4 es la relativa al deber de prevención por parte de algunos sujetos y entidades al delito de blanqueo de capitales. En el ordenamiento jurídico español, de forma adicional de lo previsto en la legislación del Código Penal sobre la responsabilidad de las personas ante esta actividad, que en su tipo básico se encarga de introducir las sanciones y penas a las que estarán expuestos los sujetos que lleven a cabo este acto punible¹⁰⁵, lo relativo al blanqueo de capitales está regulado por la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, mencionada al inicio de este trabajo. La citada Ley, en su artículo 2 recoge quienes son los sujetos a los que les será de aplicación la misma, que entre muchos otros, en su punto n) y ñ) obliga a los notarios y abogados, “cuando estos participen en la concepción, realización o asesoramiento de operaciones por cuenta de clientes relativas a la compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, la gestión de fondos, valores u otros activos, la apertura o gestión de cuentas corrientes, cuentas de ahorros o cuentas de valores, la organización de las aportaciones necesarias para la creación, el funcionamiento o la gestión de empresas o la creación, el funcionamiento o la gestión de fideicomisos («trusts»), sociedades o estructuras análogas, o cuando actúen por cuenta de clientes en cualquier operación financiera o inmobiliaria”. Asimismo, considero importante traer a colación el apartado o) del art. 2 la LPBCFT, que especifica que también se considerarán obligados por dicha Ley las personas que, con carácter profesional, constituyan sociedades u otras personas jurídicas. Recordemos que en la notaría de Marbella, doña Natividad se encarga de constituir numerosas sociedades instrumentales para la tenencia y explotación de inmuebles de lujo, por lo que ella junto al letrado don Alejandro quedarían obligados, según lo dispuesto en la LPBCFT, a poner en marcha los protocolos y las medidas pertinentes de identificación de las personas físicas o jurídicas que pretendan establecer relaciones de negocio¹⁰⁶ que persigan fracturar la integridad del sistema financiero, como las establecidas en el art. 1.2 de la mencionada Ley.

Como se expuso en el punto 4.2.1 en relación con lo dispuesto en el artículo 93 LGT, respecto de la obligación de facilitar información de ciertas personas a la AT y el deber de guardar secreto profesional, de nuevo surge un conflicto similar: el conflicto entre el cumplimiento de los deberes de colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (en adelante, SEPBLAC) que impone la legislación para la prevención del blanqueo de capitales y el deber de proteger el secreto profesional sobre la información que los abogados y notarios reciben de sus clientes en el ejercicio de su cargo. El art. 22 de la LPBCFT se manifiesta sobre este asunto, y fija dos

¹⁰⁵ Art. 301.1 CP: El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triple del valor de los bienes (...).

¹⁰⁶ Véanse los arts. 3 y 4 LPBCFT.

supuestos legales en los que el abogado no está obligado a comunicar al SEPBLAC los indicios fundados de que su cliente está blanqueando capitales y, por lo tanto, deberán guardar secreto profesional, y son los siguientes:

1. Cuando se trate de "determinar la posición jurídica en favor de su cliente".
2. Cuando se trate de "desempeñar su misión de defender a dicho cliente en procesos judiciales o en relación con ellos, incluido el asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso".

En este conflicto específico es muy importante salvaguardar ambas cuestiones, puesto que el delito de blanqueo se trata de un grave peligro para el sistema financiero de nuestro país, mientras que el principio de confidencialidad regula el ejercicio profesional del abogado¹⁰⁷. En relación a lo expuesto, este artículo establece que los datos o información que los abogados obtengan de sus clientes con el objetivo de lograr una buena defensa en un proceso judicial, así como el asesoramiento previo para evitar dicho proceso, serán considerados en todo caso como reservados, no teniendo estos el deber de informar a la Administración sobre los mismos, ya que se considera desproporcionado imponer a los letrados esta obligación de facilitar los asuntos que sus clientes les confían, puesto que la AT cuenta con otras formas de hacerse con dicha información, dirigiéndose directamente por ejemplo, contra las personas implicadas en el delito, sin tener que intervenir en las relaciones de carácter privado que surgen entre los profesionales y los clientes¹⁰⁸. En ningún caso el abogado quedará amparado bajo la protección del secreto profesional cuando este esté implicado en el delito de blanqueo. Según lo dispuesto en el supuesto práctico, don Alejandro no se ha encargado en ningún momento del asesoramiento ni defensa de una persona que está siendo investigada, sino que su participación en el caso tiene que ver con la domiciliación de un gran número de sociedades instrumentales para la tenencia y explotación de inmuebles exclusivos, participadas por otras sociedades ubicadas en jurisdicciones no cooperativas, en su despacho profesional, que se encuentra en su vivienda personal. Por lo tanto, Alejandro no podrá invocar el artículo 22 de la LPBCFT para evitar comunicar a la SEPBLAC una posible irregularidad fiscal por parte de sus clientes, sino que deberá poner en marcha las medidas previstas por la Ley para dar a conocer a la AT la naturaleza real de las relaciones de negocios establecidas con cada uno de ellos.

5. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN POR PARTE DE LA AGENCIA TRIBUTARIA Y DE LA POLICÍA JUDICIAL

5.1 POTESTADES Y PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR LOS FUNCIONARIOS DE LA AGENCIA TRIBUTARIA

Para abordar esta cuestión, debemos acudir al artículo 141 LGT, en el cual se enumeran una serie de funciones administrativas en las que consiste la inspección tributaria, siendo algunas de estas "funciones inspectoras" de especial interés en nuestro caso. En primer lugar, el citado artículo, en sus apartados a) y b) hace referencia a las funciones de investigación y comprobación, que el art. 145 LGT, en sus puntos 2 y 3 trata de definir de la siguiente manera: "la comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones", mientras que "la investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios". La

¹⁰⁷ SÁNCHEZ STEWART, N., 2020. Los abogados ante el blanqueo. Ley 10/2010 de 28 de abril: otra vuelta de tuerca. *Revista el Notario del siglo XXI*. Nº 32

¹⁰⁸ SESMA SÁNCHEZ, B., 2001. *La obtención de información tributaria*. Navarra: Aranzadi, Págs. 192-195

tercera función inspectora que debemos mencionar en este apartado es la recogida en el art. 141 c), la función de obtención de información, cuyo fin es reunir los datos suficientes de los obligados tributarios o de terceros para poder, mediante las funciones expuestas, comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de estos. La jurisprudencia del Supremo señala que estas funciones de la inspección no deben de ser entendidas de una manera teórica, sino que la AT tiene un deber real de llevarlas a cabo en los procedimientos de inspección de tributos¹⁰⁹. Como ya se ha expuesto en el apartado 3.1 del presente trabajo, la AEAT ostenta una serie de facultades para poder llevar a cabo estas funciones de inspección, que se recogen en el art. 142 LGT, y se desarrollan en los arts. 171 y 173.5 RGGI.

En cuanto a la finalidad del procedimiento de inspección, la doctrina señala que se lleva a cabo con el propósito de confirmar la situación tributaria de los contribuyentes¹¹⁰, idea similar a la que recoge el art. 145.1 LGT: “el procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones”. El procedimiento de inspección consta de tres fases, la iniciación (véase punto 3.3 del presente trabajo), desarrollo y terminación. En este apartado se explicarán las fases restantes. Una vez iniciado el procedimiento de inspección, mediante el cual se realizarán las actuaciones necesarias para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario¹¹¹, debemos exponer ciertas cuestiones que surgen durante el desarrollo del mismo. La LGT comienza a regular el desarrollo del procedimiento de inspección con el art. 150, que delimita el plazo máximo, cuyo cómputo se inicia desde la fecha de la notificación del inicio de la inspección, en las que ésta deberá concluir. Según el punto 1, las actuaciones de inspección deberán concluir con carácter general en 18 meses, con la excepción de que podrán hacerlo en 27 meses si concurre alguna de estas circunstancias:

1. Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas. Si acudimos al art. 263.1b) del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital¹¹² (en adelante, LSC), este establece que el importe neto máximo serán 5.700.000 €.
2. Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

El art. 151 LGT hace alusión al lugar en el que deberá desarrollarse la inspección, que podrá ser aquel espacio en el que el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas, donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, o en las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas. En nuestro caso, la inspección se lleva a cabo en la notaría de la señora Vidal y en el despacho/vivienda del letrado, entendiéndose que en ambos espacios se llevan a cabo total o parcialmente las actividades que se investigan por la AT. Por último, debemos comentar el artículo 152 LGT, acerca del

¹⁰⁹ STS, de 18 de junio de 2004 (ECLI:ES:TS:2004:4251)

¹¹⁰ CARRASCO GONZÁLEZ F.M. Y PÉREZ ROYO, F., 2023. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Navarra: Aranzadi.

¹¹¹ Art. 180.1 RGGI.

¹¹² Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2010/07/02/1/con>)

horario en el cual se podrán realizar las operaciones de inspección. Según el tenor literal de este precepto, las actuaciones que se realicen en oficinas públicas se desarrollarán dentro del horario oficial de apertura al público de estas, así como dentro de la jornada de trabajo vigente¹¹³. Recordemos que el momento de la personación de los inspectores de la AT en ambos despachos profesionales fue el 18 de mayo de 2016, miércoles, a las 10 de la mañana, horario en el que ambas instalaciones se encontraban abiertas y en plena jornada laboral. Además, el art. 182.2 RGGI establece que cuando la inspección se lleve a cabo en locales del obligado, podrán realizarse fuera de la jornada laboral cuando conste el consentimiento del obligado o, en ausencia de este, se considere necesario para evitar la desaparición, alteración o destrucción de pruebas, con la previa autorización del órgano competente de la Administración tributaria.

Una vez se concluye la fase de desarrollo del procedimiento, y la AT considera que ya tiene en su poder la información y las pruebas que necesita¹¹⁴ para proponer la formalización de una situación irregular, se procede al inicio del trámite de audiencia, de forma previa a la elaboración de las actas de conformidad o disconformidad. El art. 96 RGGI establece que durante esta audiencia, el obligado tributario podrá acceder al expediente que contiene todos los elementos de prueba que tenga el poder la AT, así como las actuaciones de inspección realizada por la misma y los informes desarrollados por otros órganos. En esta fase, además, se añadirán al expediente las alegaciones, documentos y justificantes que el obligado tributario haya presentado de forma previa al trámite de audiencia, que se tendrán en cuenta a la hora de redactar las actas. Una vez concluida este trámite de audiencia, no será admitida en el expediente ninguna documentación adicional para acreditar los hechos investigados, con la excepción de que se demuestre la imposibilidad de hacerlo antes de la terminación de esta fase y antes de que sea dictada la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección.

Una vez concluido el trámite de audiencia, el órgano competente procede a la formalización de las actas con acuerdo, de conformidad o de disconformidad. Sin embargo, en virtud de lo que dispone el artículo 189 RGGI, el procedimiento de inspección tributaria cesa mediante la regularización de la situación fiscal del contribuyente investigado, es decir, la liquidación llevada a cabo por el órgano competente para liquidar.

5.2 POTESTADES Y PROCEDIMIENTO QUE DEBE SEGUIR LA POLICÍA JUDICIAL

En cuanto al órgano policial, en primer lugar debemos abordar la cuestión de la competencia para investigar casos de blanqueo de capitales. La Orden INT 859/2023, de 21 de julio, por la que se desarrolla la estructura orgánica y funciones de los servicios centrales y territoriales de la UDYCO, la policía que se encarga de colaborar con la AT en el caso presentado, es la encargada de la investigación y persecución de las actividades delictivas, de ámbito nacional e internacional, relacionadas con el tráfico de drogas y el crimen organizado, así como la coordinación operativa y el apoyo técnico de las respectivas unidades territoriales¹¹⁵. Sin embargo, la Orden citada no recoge ninguna función relacionada con la persecución de actividades delictivas en materia fiscal, sino que para ello, el apartado e) del citado artículo, presenta la Unidad Central de Delincuencia Económica y Fiscal (en adelante, UDEF), a quien sí le corresponde la investigación y persecución de las actividades delictivas,

¹¹³ Véase art. 150 LGT y 182.2 RGGI.

¹¹⁴ Art. 183 RGGI.

¹¹⁵ Art. 6.2 b) Orden INT 859/2023, de 21 de julio, por la que se desarrolla la estructura orgánica y funciones de los servicios centrales y territoriales de la Dirección General de la Policía. (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/o/2023/07/21/int859>)

de ámbito nacional e internacional, en materia de delincuencia económica. Además, de esta unidad depende la Brigada Central de Investigación de Blanqueo de Capitales y Anticorrupción (en adelante, BCIBCA), quien de forma específica se encarga de la investigación y persecución de los hechos delictivos relacionados con el blanqueo de capitales, los delitos económicos relacionados con la piratería internacional, la corrupción en sus distintas modalidades y la localización y recuperación de activos.

En lo relativo a las potestades de la UDYCO, son varias las normas que hacen referencia a las mismas. Primeramente, debemos hacer referencia de nuevo al artículo 142 LGT, en el cual se establecen las facultades que ostentan los funcionarios de la AEAT en el marco de la inspección de los tributos, que en el punto 4 consagra el deber de colaboración entre las autoridades policiales y la AT, de la siguiente manera: “las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario a los funcionarios para el ejercicio de las funciones de inspección”. La LOPJ plantea la cooperación de esta unidad policial en la investigación judicial en el Título III. Establece que es función de la UDYCO¹¹⁶ auxiliar a los juzgados y tribunales, así como al Ministerio fiscal en la investigación de delitos y delincuentes. Específicamente, el art 549 LOPJ enumera las potestades de las unidades de la Policía judicial, entre las que se encuentra la UDYCO, que se exponen a continuación:

- A. La averiguación acerca de los responsables y circunstancias de los hechos delictivos y la detención de estos, dando cuenta seguidamente a la autoridad judicial y fiscal, conforme a lo dispuesto en las leyes.
- B. El auxilio a la autoridad judicial y fiscal en cuantas actuaciones deba realizar fuera de su sede y requieran la presencia policial.
- C. La realización material de las actuaciones que exijan el ejercicio de la coerción y que haya ordenado la autoridad judicial o fiscal.
- D. La garantía del cumplimiento de las órdenes y resoluciones de la autoridad judicial o fiscal.

En cualquier caso, en el marco de una investigación penal, como puede ser el planteado en el caso práctico acerca del delito de blanqueo de capitales, la UDYCO, así como cualquier unidad de la Policía Judicial, actuará bajo la dirección de los juzgados y tribunales, o del ministerio fiscal¹¹⁷, siendo incompatible con sus funciones una actuación independiente de estas instituciones judiciales.

De un modo similar, la LECrim introduce la función de auxilio con la investigación penal de las unidades de la Policía Judicial en el artículo 282, que establece que “la Policía Judicial tiene por objeto y será obligación de todos los que la componen, averiguar los delitos públicos que se cometieren en su territorio o demarcación; practicar, según sus atribuciones, las diligencias necesarias para comprobarlos y descubrir a los delincuentes, y recoger todos los efectos, instrumentos o pruebas del delito de cuya desaparición hubiere peligro, poniéndolos a disposición de la autoridad judicial (...)”. Como se ha expuesto, la Policía judicial depende de los jueces y tribunales, o del Ministerio Fiscal¹¹⁸, y en esa cooperación

¹¹⁶ El art. 547 LOPJ expone que la función de auxilio “esta función competará, cuando fueren requeridos para prestarla, a todos los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad”, por lo que la UDYCO, así como otras unidades dentro de la Policía Judicial deberán prestar este apoyo en el marco de una investigación judicial.

¹¹⁷ Art. 550.1 LOPJ.

¹¹⁸ Art.31.1 de la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad (en adelante, LOFCSE) (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1986/03/13/2/con>): “En el cumplimiento de sus funciones, los funcionarios adscritos a Unidades de Policía Judicial dependen orgánicamente del Ministerio del Interior y funcionalmente de los Jueces, Tribunales o Ministerio Fiscal que estén conociendo del asunto objeto de su investigación”.

para la investigación de un hecho delictivo, la LECrim establece un procedimiento¹¹⁹ que se inicia en el momento en el que los funcionarios de la Policía judicial tienen conocimiento de un delito público o son requeridos para prevenir la instrucción de las diligencias de algún delito de carácter privado. En ese momento, si fuese posible sin cesar la práctica de las diligencias, deberán dar parte a la autoridad judicial competente, o en su caso al representante del Ministerio fiscal; de no ser posible, trasladarán la información del atestado inmediatamente después de haber terminado con la práctica. El documento del atestado sobre las diligencias practicadas deberá especificar con gran exactitud los hechos que los funcionarios de la policía han averiguado, así como las declaraciones e informes que han obtenido, y cualquier circunstancia que pueda constituir una prueba o indicio del delito investigado. Dicho atestado deberá firmarse por el funcionario que lo haya extendido, pudiendo afirmarse también por otras personas presentes en la diligencia de investigación, así como peritos y testigos que hayan intervenido. El tiempo máximo que podrá transcurrir sin que las funcionarios policiales trasladen el atestado a la autoridad judicial o al Ministerio Fiscal será de veinticuatro horas, salvo en los casos de fuerza mayor, o en los supuestos recogidos en art. 284.2 LECrim, que son los siguientes: cuando se trate de delitos contra la vida, contra la integridad física, contra la libertad e indemnidad sexual, o delitos relacionados con la corrupción; que la diligencia se practique tras haber transcurrido 72 horas desde la apertura del atestado y no se haya obtenido ningún resultado; y finalmente, que el Ministerio Fiscal o la autoridad judicial soliciten la remisión.

En el supuesto de hecho, son los agentes de la UDYCO los que proceden a la detención de doña Natividad y de don Alejandro, por la sospecha de que las operaciones no eran notificadas al servicio correspondiente contra el blanqueo de capitales. El artículo 492.4º LECrim faculta a los funcionarios policiales a proceder a la detención de cualquier persona que estuviere en el caso del número anterior¹²⁰, aunque todavía no se hallase procesado, con tal que concurren las dos circunstancias siguientes: “1.ª Que la Autoridad o agente tenga motivos racionalmente bastantes para creer en la existencia de un hecho que presente los caracteres de delito. 2.ª Que los tenga también bastantes para creer que la persona a quien intente detener tuvo participación en él.” Como se ha expuesto en el punto 4.1.2 del presente trabajo, una vez que se produce la detención de una persona en virtud de lo dispuesto en el artículo 492 LECrim, la autoridad policial deberá ponerla en libertad o entregarla al juez más próximo al lugar en el que se haya producido la detención en el plazo máximo de 24 horas¹²¹ desde que se produce esta. El Juez de instrucción a quien se entregue practicará las primeras diligencias y elevará la detención a prisión, o decretará la libertad del detenido en el término de setenta y dos horas, a contar desde que el detenido le hubiese sido entregado. Finalmente, el artículo 501 LECrim declara que el auto judicial que eleva la detención a prisión o la deja sin efecto “se pondrá en conocimiento del Ministerio Fiscal, y se notificará al querellante particular, si lo hubiere, y al procesado, al cual se le hará saber asimismo el derecho que le asiste para pedir de palabra o por escrito la reposición del auto, consignándose en la notificación las manifestaciones que hiciere”.

5.2 SITUACIÓN DE LOS DEMÁS TITULARES DE PARTICIPACIONES DE LAS SOCIEDADES INSTRUMENTALES UTILIZADAS

Como se desprende del supuesto de hecho del presente trabajo, las sociedades instrumentales para tenencia y explotación de inmuebles de lujo, constituidas en la notaría de

¹¹⁹ Art. 284 y ss.

¹²⁰ Art 492. 3º LECrim: “Al procesado por delito a que esté señalada pena inferior, si sus antecedentes o las circunstancias del hecho hicieren presumir que no comparecerá cuando fuere llamado por la Autoridad judicial”.

¹²¹ Art. 496 LECrim.

Marbella de doña Natividad y participadas por otras sociedades radicadas en Paraísos Fiscales y domiciliadas en el despacho profesional del abogado Alejandro originaron ciertas sospechas a la AEAT así como a la policía sobre que estas operaciones de compraventas, constitución de sociedades... no estaban siendo notificadas al servicio correspondiente contra el blanqueo de capitales. Según el art 19 de la LSC las sociedades de capital se constituyen por contrato entre dos o más personas¹²², por lo que Alejandro no es el único titular de las participaciones societarias de las numerosas sociedades. Cuando en una sociedad de capital, uno de los socios está involucrado en una investigación por un delito de blanqueo de capitales mediante la actividad de la sociedad, el resto de socios se podrían encontrar igualmente afectados por la investigación. Además, recordemos que la AEAT llega al conocimiento de esta actividad tras ciertas escuchas telefónicas realizadas para otras investigaciones en curso sobre blanqueo de capitales por ciudadanos extranjeros vinculados al narcotráfico. En consecuencia, también han podido llegar a conocer la identidad de los demás titulares de las participaciones societarias por medio de estas escuchas, o incluso tras la entrada e inspección de los documentos encontrados en la notaría y en el despacho del abogado Dapena. Por ello, de encontrar algún documento, el papel o electrónico, registro o cualquier documento que incrimine o relacione las supuestas conductas de blanqueo con estos socios, podrá iniciarse una inspección tributaria, así como la pertinente investigación penal sobre la legalidad de la actividad tributaria y profesional de estos socios.

6. LOS MEDIOS DE PRUEBA EN EL PROCESO PENAL

En el marco de un proceso penal, las partes tienen una serie de cargas procesales que están constituidas tanto de deberes como de derechos, que ejercitan para lograr la consecución de un fin específico¹²³, como que el Tribunal dicte una sentencia absolutoria. En relación a los derechos de las partes, recordemos que la Constitución recoge en su artículo 24.2 que todas las personas tienen derecho “a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa”, por lo que podemos definir la prueba como una actividad que forma parte de las cargas procesales de las partes que está dirigida a demostrar la evidencia necesaria para obtener la convicción del juez o del tribunal sobre los hechos por ellas afirmados. La finalidad última de la prueba en un juicio no es otra que formar la convicción del tribunal acerca de la existencia o no del hecho punible y la participación en él de su autor, al que se está juzgando como parte acusada en el proceso.

Una vez analizado el fin de las pruebas en un proceso judicial, debemos abordar lo relativo a la carga de la prueba en los juicios penales. El problema de la carga de la prueba debemos entenderlo como la falta de la misma¹²⁴, es decir, mientras que en el proceso civil existen unas normas que establecen a cuál de las partes le corresponde realizar la actividad probatoria sobre los hechos controvertidos en el juicio (carga de la prueba en sentido formal), en lo que respecta al proceso penal se produce una aplicación directa e inmediata de la presunción de inocencia recogida en el artículo 24.2 CE, por lo que no existe la carga de la prueba en sentido formal. El derecho a la presunción de inocencia supone que toda persona que es acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia, mientras que su culpabilidad no sea probada en un juicio conforme a la ley¹²⁵. En nuestro ordenamiento

¹²² Como excepción, las sociedades de capital pueden constituirse por acto unilateral, que es el caso de las sociedades que tienen un único socio (sociedades unipersonales).

¹²³ GIMENO SENDRA, J.V., 1981. *Fundamentos del Derecho Procesal*. Madrid: Civitas Pág. 172

¹²⁴ NAVARRO FENECH, A., 1997. *Formularios de investigación y prueba en el proceso penal*. Granada: Comares.

¹²⁵ Art. 11.1 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en París, el 10 de diciembre de 1948. (Consúltase aquí: [https://undocs.org/es/A/RES/217\(III\)](https://undocs.org/es/A/RES/217(III)))

jurídico, no sólo la constitución introduce la presunción de inocencia como un derecho fundamental en el ámbito procesal, sino que hay otras normas que también la mencionan, como el art. 846 bis c) apartado e) LECrim y el art. 70.2 de la Ley Orgánica 5/1995, de 22 de mayo, del Tribunal del Jurado¹²⁶, el adelante (LOTJ).

La presunción de inocencia debe de ser entendida como una garantía procesal¹²⁷ y, en concreto, como una garantía propia del sujeto acusado. En este sentido, se produce una inversión de la carga de la prueba sobre la parte acusadora, quienes será la encargada de acreditar en la fase de juicio oral los hechos constitutivos del delito que trata de imputar al acusado. De esta manera, la actividad probatoria de la parte acusadora deberá de ser suficiente para alterar el principio de presunción de inocencia, es decir, para demostrar la culpabilidad del acusado. A su vez, la parte acusada no tiene el deber de presentar pruebas con el fin de probar su inocencia, puesto que esta se presume, sino que ostenta la carga de la prueba en el sentido de que tendrá derecho a negar las acusaciones que se han presentado en su contra, y exponer pruebas que traten de respaldar su versión de los hechos o que se contrapongan a las ya presentadas por la parte acusadora.

Los medios de prueba son todos aquellos elementos que puedan servir para lograr la certeza judicial en el proceso, es decir, es el método a través del cual el órgano judicial obtiene el conocimiento del objeto que las partes pretenden evidenciar mediante los medios de prueba¹²⁸. Aunque el procedimiento penal actual en España no cuenta con un sistema tasado de medios de prueba, lo que se conoce en derecho con el término *numerus clausus*, en el Libro III, Título III, Cap. Tercero de la LECrim se recogen los distintos modos de practicar las pruebas durante el juicio oral, que a modo de ejemplo expongo las siguientes: la declaración del acusado en juicio, pruebas documentales, testificales, el careo, la inspección ocular, exploraciones etc. Otros medios que se utilizan en juicio son las pruebas de ADN, las pruebas alcoholimétricas, las grabaciones telefónicas, así como las nuevas técnicas de prueba que permitan incorporar los avances científicos y tecnológicos¹²⁹. Una vez expuesto el marco teórico que nos permite abordar esta última cuestión, se plantearán y explicarán una por una las pruebas que he considerado convenientes para la mejor defensa judicial de los acusados, doña Natividad Vidal y don Alejandro Dapena, mis defendidos, en el supuesto en el que proceda la apertura de un juicio oral en el que estén acusados de un delito de blanqueo de capitales castigado por el artículo 301 del CP.

1. Interrogatorio de los acusados.

La primera de las pruebas que prepararía con el propósito de demostrar la inocencia de mis defendidos en relación a los hechos que les impone la parte acusadora la constituye el interrogatorio de los acusados en el juicio oral, que se dirigirá a la averiguación de los hechos y a la participación en ellos de ambos¹³⁰. Con las preguntas formuladas a los acusados trataremos de respaldar las afirmaciones presentadas a cerca de la inocencia de Natividad y Alejandro, así como su desconocimiento sobre las actividades ilegales de sus clientes relacionadas con el narcotráfico y el blanqueo, y a su vez impugnar los hechos presentados

¹²⁶ Art. 70.2 Ley Orgánica 5/1995, de 22 de mayo, del Tribunal del Jurado: “Asimismo, si el veredicto fuese de culpabilidad, la sentencia concretará la existencia de prueba de cargo exigida por la garantía constitucional de presunción de inocencia”. (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1995/05/22/5/con>)

¹²⁷ ARNAIZ SERRANO, A., 2018. Prueba de cargo de presunción de inocencia. *Revista de derecho y proceso penal*. Nº 50 Págs. 17-70

¹²⁸ PORFIRIO ACUÑA, R., 2016. Funcionamiento y eficacia probatoria de los indicios en el proceso penal acusatorio. (Consúltese aquí: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7>)

¹²⁹ DE LA MATA AMAYA, J., 2010. Estrategia de modernización en el sector justicia. *Economía española y Protección Social*. Nº 2 Págs. 47-57

¹³⁰ Art. 389 LECrim.

por la parte acusadora. Como se ha venido exponiendo a lo largo de este trabajo, el procedimiento de entrada de la AEAT y de la policía en el despacho y la notaría de mis clientes no se ha llevada a cabo según lo que dispone la LGT, es decir, tras el consentimiento expreso de ambos o, en defecto de éste, de una autorización judicial que les permita iniciar la inspección, por lo que se ha producido una clara extralimitación de las funciones de estas instituciones estatales en el ejercicio de su trabajo. A su vez, vamos a centrar la defensa de los acusados en el desconocimiento de estos a cerca de las actividades de presunto carácter ilícito de sus clientes, relacionadas con el narcotráfico y el blanqueo de capitales mediante la creación de sociedades para la tenencia y explotación de inmuebles de lujo, puesto que la labor de mis clientes se limitaba la constitución y domiciliación de las mismas en territorio español, siendo esta una de las actividades frecuentes de la profesión de un notario y de un abogado. Aunque, como hemos visto, en caso de tener noticia de que los bienes obtenidos tienen origen en una actividad ilegal y que se está produciendo una tentativa de blanqueo de bienes, están obligados a poner en marcha las medidas antiblanqueo consistentes en la notificación al SEPBLAC, no son ellos los encargados de la investigación y persecución de este delito, sino los funcionarios de la AT, así como los miembros de la policía. Por esta razón, a mis defendidos sólo se les puede exigir el deber de colaboración con la AT en caso de conocer que se está llevando a cabo esta actividad por parte de sus clientes, no un “deber de investigación” acerca del origen de los bienes con los que pagan sus clientes sus honorarios por la creación de sociedades para la explotación de inmuebles, siendo esto, como ya hemos manifestado, una de las labores habituales de mis clientes debido a su profesión. Es por esto, que afirmamos que tanto Alejandro como Doña Natividad eran completamente desconocedores del origen de tales bienes, ni de su presunta relación con el narcotráfico, así como del ánimo defraudatorio de sus clientes al solicitarles el servicio de creación y domiciliación de estas sociedades. Por esta razón, las preguntas que vamos a introducir perseguirán respaldar estas afirmaciones y, a su vez, demostrar la legalidad de las actuaciones de mis defendidos, para alejarlos así de las conductas presuntamente ilícitas de sus clientes y demostrar que únicamente han actuado cumpliendo con las funciones propias de su cargo profesional, como por ejemplo las siguientes:

- ¿Su relación con estos clientes era únicamente profesional o mediaba algún lazo de confianza entre ustedes?
- ¿Conocía usted, debido a su relación de negocios con los clientes relacionados con el narcotráfico, el ánimo de blanqueo de los bienes mediante la creación de sociedades para la explotación de inmuebles de lujo? ¿Conocía el origen ilícito de los fondos que presuntamente se han tratado de blanquear mediante la explotación de inmuebles de lujo?
- ¿Doña Natividad, ha remitido usted su índice informatizado al CGN para que este pueda suministrar la información de carácter tributario contenida en el mismo a la AT?
- En el momento de la inspección, ¿la AEAT le solicitó el permiso para acceder a su lugar de trabajo? ¿La AEAT le manifestó que contaba con una autorización judicial para poder acceder a su lugar de trabajo o le trasladó una copia?
- ¿Cuenta con documentos que demuestren que su actuación ha sido ajustada a la ley?
- En su carrera profesional, ¿ha estado alguna vez involucrado en algún caso de blanqueo?

2. Interrogatorio de los testigos.

Continuando con el interrogatorio en el juicio oral, considero importante llamar al interrogatorio a otros sujetos que han participado en la instrucción del caso en virtud de

testigos¹³¹, y no únicamente a los acusados. El interrogatorio de los testigos está regulado en los artículos 410 y ss. En este proceso, la actuación de los funcionarios de la AEAT y de la policía encargados de la inspección en los locales profesionales de mis defendidos ha sido ilegítima, puesto que no han seguido el procedimiento que la ley establece para acceder a domicilios constitucionalmente protegidos, como ya se ha expuesto, por lo que es sumamente relevante para lograr la certeza judicial del tribunal conocer esta actividad por parte de la parte acusadora. Por esta razón, las preguntas en este caso van a estar enfocadas a los aspectos procedimentales de la entrada en el domicilio protegido, así como en otros aspectos legales, para cuestionar ante el juez o tribunal la legalidad de la entrada por parte de estos funcionarios. Algunos ejemplos de preguntas:

- ¿En el momento de personación en el local profesional de mi cliente, obtuvo usted su consentimiento para acceder al interior e iniciar la inspección?
- ¿En el momento de personación en el local profesional de mi cliente y al no obtener el consentimiento de éste para acceder, contaba usted con una autorización judicial para llevar a cabo la entrada e inspección del local? ¿Se informó a mi cliente acerca de sus derechos así como del propósito de la investigación?
- ¿Cuál ha sido el fundamento legal para acceder al interior del local sin contar con el consentimiento del titular ni con una autorización judicial que les faculta la entrada?
- ¿Considera que esta inspección ha respetado en todo momento el derecho de mi cliente a la inviolabilidad domiciliaria, protegido por la CE en su artículo 18.2?

3. Presentación de documentos

La presentación de documentos es un medio de prueba muy utilizado en los procedimientos penales en nuestro país, puesto que permiten demostrar que las afirmaciones realizadas por las partes en un juicio son verídicas, así como probar que los testimonios de la parte contraria son ficticios o carentes de evidencia. El artículo 726 LECrim enumera los documentos que se pueden presentar con ánimo probatorio, que serán libros, papeles y demás piezas de convicción que puedan contribuir al esclarecimiento de los hechos o a la más segura investigación de la verdad, y que serán examinados por el Tribunal. El primero de los documentos que consideramos interesante presentar para probar la legalidad de la actuación de mis defendidos es la escritura de constitución de cada una de estas sociedades para la explotación de inmuebles, puesto que dicha constitución se ha hecho según lo que dispone la LSC. Según el artículo 20 de la citada Ley, la constitución de estas sociedades exigirá escritura pública, y esta deberá inscribirse en el Registro Mercantil (en adelante, RM). Este documento, que contiene información relativa a los socios que constituyen la sociedad, el tipo societario y los estatutos de la misma (entre otra información recogida en el art. 22 LSC), obra en poder de doña Natividad (así como en el RM) y respalda la legalidad en la constitución de estas en la notaría de mi cliente, lo que ha constituido su única participación en relación con las mismas.

En cuanto a la intervención del abogado en la explotación de los inmuebles de lujo como actividad de estas sociedades, presentamos los contratos de las compraventas de estos inmuebles llevados a cabo por las sociedades en cuestión, así como otros documentos que ha ido reuniendo mi cliente derivados de la relación de negocios con estas personas, como recibos de pago y cobro, resguardos de que los impuestos que se derivan de estas actividades (como el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF-) han sido pagados.

¹³¹ Art. 410 LECrim: Todos los que residan en territorio español, nacionales o extranjeros, que no estén impedidos, tendrán obligación de concurrir al llamamiento judicial para declarar cuanto supieren sobre lo que les fuere preguntado si para ello se les cita con las formalidades prescritas en la Ley.

Una tercera prueba documental que podemos contemplar aportar al caso es el documento del atestado policial que se llevó a cabo por los funcionarios de la UDYCO en el momento de la inspección, para que este sea examinado por el Tribunal y así pueda apreciar la vulneración por parte de estos, así como de la AT del derecho protegido por la CE de inviolabilidad domiciliaria de mis defendidos, al producirse la entrada en el local profesional de estos sin presentar una autorización judicial o contando con el consentimiento de los mismos. Sin embargo sólo puede concederse al atestado como un auténtico elemento probatorio si es reiterado y ratificado en el juicio oral, que normalmente se practica mediante la declaración testifical de los agentes de Policía firmantes del mismo. También se considera que el atestado constituye un medio de prueba cuando contiene datos verificables, como lo son los planos, croquis, huellas o fotografías, siempre que sean introducidos en el juicio oral como prueba documental y se permita la contradicción de estas por las partes¹³² En cuanto a su carácter documental, son varias las sentencias que, con independencia de su consideración material de documento, no consideran que tenga carácter de prueba documental y que deba de admitirse como tal en un juicio. En el caso de que los agentes policiales que firmaron el atestado presten declaración en el juicio oral, es en este momento en el que, mediante las preguntas por parte de las partes en el interrogatorio, debe de presentarse el contenido que recoge el atestado, y por lo tanto se admitirá como una prueba testifical, no documental¹³³.

4. Prueba pericial.

En el procedimiento penal, otro de los medios probatorios de los que pueden servirse las partes para demostrar la veracidad de su versión es presentando un informe pericial, que constituye un medio de prueba legalmente válido según los arts. 456 y ss. de la LECrim. Un informe pericial es un documento que elabora un perito, que es un profesional experto en una materia en concreto, por lo que existen peritos forenses (especializados en el análisis del ADN, de huellas dactilares...), peritos informáticos (entendidos sobre los medios telemáticos, analizar discos duros...), etc. En este informe, el perito indaga sobre el tema que se le ha especificado y llega a unas conclusiones, que serán las que deberá plasmar en el mismo, y que pasarán a constituir un medio de prueba en el proceso. En todo caso, el perito deberá de ser una persona ajena al proceso, y que por lo tanto no tenga ningún tipo de interés ni vinculación directa o indirecta con el mismo¹³⁴. Es por esto que consideramos apropiado presentar un informe de un perito especializado en jurisdicciones no cooperativas o los comúnmente conocidos “paraísos fiscales”. El informe de este perito tratará de exponer al juez o Tribunal que la constitución de las sociedades en estos territorios no tiene otra fundamentación que, de esta forma, los socios podrán beneficiarse de ciertos beneficios que, en caso de haberlas constituido en territorio español, no ostentarían, como por ejemplo la confidencialidad en asuntos relacionados con la sociedad, lo que aporta un nivel de privacidad a los socios que no tendrían en otro territorio. Otro ejemplo sobre los beneficios de radicar una sociedad en estas jurisdicciones no cooperativas es la simplificación del procedimiento de constitución. Sin embargo, la conclusión y afirmación que algunos funcionarios de la AEAT, así como los agentes de la UDYCO han realizado a cerca de que el objetivo de mis defendidos al radicar las sociedades en estos territorios tiene su justificación en que buscan eludir el pago de impuestos y dificultar o esconder el origen de ciertos capitales no tiene más sustento que su propia creencia, puesto que no se han aportado pruebas que sostengan tales afirmaciones.

¹³² STC 132/1992, de 28 de septiembre (ECLI:ES:TC:1992:132); STC 157/1995, de 6 de noviembre (BOE-T-1995-25699)

¹³³ STC 217/1989, de 21 de diciembre (ECLI:ES:TC:1989:217); STS 276/1996, de 2 de abril (ECLI:ES:TS:1996:2030)

¹³⁴ Art. 468 LECrim.

CONCLUSIONES

I. Como se ha expuesto, ante la cuestión planteada por don Alejandro a cerca de su situación, debemos de informarle de que ha sido detenido por un delito tipificado por el artículo 301.1 del CP como blanqueo de capitales, ya que, según las investigaciones de la UDYCO, así como por las pruebas obtenidas tras la entrada e inspección de su despacho por parte de la AEAT, ha llevado a cabo actos dirigidos a ocultar y encubrir el origen ilícito de ciertos bienes, mediante la omisión del deber de información de ciertas operaciones de blanqueo al servicio correspondiente al que la LPBCFT le impone el deber de informar. En lo relativo a las penas a las que se enfrenta, el CP sanciona este delito con la pena de prisión de seis meses a seis años, así como a una multa del tanto al triplo del valor de los bienes que han sido objeto de blanqueo. Se ha visto que los Jueces y Tribunales, atendiendo a la gravedad de la situación, así como a sus circunstancias personales, podrán imponerle a mayores la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión de uno a tres años, así como acordar la clausura temporal y definitiva del establecimiento en el que lleva a cabo su actividad profesional. En caso de que los bienes que supuestamente han sido objeto de blanqueo estén relacionados con la investigación de blanqueo de capitales por ciudadanos extranjeros vinculados al narcotráfico, Alejandro podrá enfrentarse además a las figuras agravadas que contemplan los párrafos segundo y tercero del artículo 301.1 del CP.

Con respecto a la competencia territorial, el artículo 301.4 CP atribuye a los Jueces y Tribunales españoles la competencia para enjuiciar los casos en los que las actividades que constituyen el delito de blanqueo de capitales se hayan cometido de forma parcial o total fuera del territorio español. En virtud de lo cual, a pesar de que los bienes cuyo origen ilícito se pretende presuntamente ocultar a través de las sociedades radicadas en jurisdicciones no cooperativas, que como se ha visto, son aquellos territorios caracterizados por su baja o nula tributación y la falta de un efectivo intercambio de información fiscal con otros Estados, serán los Tribunales españoles quienes se encarguen de evaluar y juzgar la situación de don Alejandro Dapena.

II. Como respuesta a la segunda cuestión, planteada por doña Natividad, se ha observado que la LGT así como el RGGI establecen que, en el marco de una inspección tributaria, los funcionarios de la AEAT ostentan una serie de facultades y licencias para el correcto ejercicio de su labor, como el examen de la documentación de interés fiscal, o la entrada y el registro domiciliario en locales o establecimientos de negocio en los que existan bienes sujetos a tributación. Sin embargo, se ha presentado que, según jurisprudencia tanto de nuestros tribunales como de los tribunales comunitarios, se puede extender el amparo de los domicilios constitucionalmente protegidos a aquellos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo requieren de una protección frente a la injerencia de, en este caso, la Administración tributaria, ya que por la información de carácter confidencial que guardan, al menos en aquellas dependencias no abiertas al público, forman parte de la esfera privada y más reservada de una persona. Esta protección implica que, según lo dispuesto en el art. 113 LGT, la Administración tributaria y sólo estará facultada para realizar la entrada y registro en la notaría de doña Natividad en dos casos: cuando el individuo lo autorice o en el caso de que dispongan una autorización judicial en forma de auto que se lo permita, que deberá estar debidamente motivado y justifique la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada. El último requisito que debe de concurrir para que se pueda producir la entrada en un domicilio por parte de la AT es que exista un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, en este caso, a doña Natividad. Se ha visto que la AEAT se presenta sin previo aviso en la notaría, sin la oportuna autorización judicial, y produciéndose una ausencia de la motivación que exige la jurisprudencia de nuestros

tribunales en caso de que se produzca la personación *inaudita parte* de los funcionarios de la AT, por lo que calificamos la entrada y registro como irregular.

En lo relativo a la cuestión de acceso por parte de los funcionarios de la AT a los ordenadores, se ha expuesto que esta implica la vulneración de determinados derechos fundamentales protegidos por la CE (la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones, así como el derecho a la protección de datos). En virtud de lo anterior, deben concurrir ciertas exigencias que tratan de controlar la invasión de un derecho fundamental: los criterios de necesidad, idoneidad y proporcionalidad. Sobre el examen del protocolo notarial, los funcionarios de la AT están facultados para acceder a la información de carácter tributario que contenga en el índice único informatizado, en el cual doña Natividad lleva a cabo las periódicas remisiones de su índice informatizado a través de los Colegios Notariales.

Como se ha presentado, los funcionarios de la Agencia Tributaria podrán solicitar al CGN la información de carácter tributario que precisen para el cumplimiento de sus fines, pero deberán de hacerlo a través de las herramientas que la LDN y el Convenio entre la AEAT y el CGN en materia de suministro de información les brinda, es decir, mediante una plataforma telemática de acceso directo individualizado al contenido del índice informatizado de la notaría de doña Natividad; o mediante la solicitud dirigida al CGT de la información que necesitan para hacerse con las pruebas necesarias para la investigación en marcha.

III. Como síntesis de los derechos que ostentan doña Natividad y don Alejandro, se han expuesto desde tres perspectivas: desde el estudio del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 CE, junto con las garantías que se derivan del mismo, y que están relacionados con el proceso, como el derecho de defensa, a un proceso público sin dilaciones indebidas, entre otros; desde una perspectiva procesal, en la que hemos abordado los derechos regulados en el Tít. V de la LECrim (derecho a la defensa, a la asistencia jurídica gratuita y a la traducción e interpretación en los juicios criminales), así como el elenco de derechos de los que goza cualquier detenido en un proceso penal, que se enumeran en el artículo 520 LECrim; y, finalmente, desde una perspectiva tributaria, en la que se han traído a colación ciertos derechos de los contribuyentes en el marco de una inspección tributaria (art. 34 LGT), tales como el derecho a que las actuaciones de la AT se lleven a cabo en la forma menos gravosa o el derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas.

Atendiendo a la cuestión acerca de sus deberes, la exposición teórica se ha centrado en abordar lo relativo al deber de información y colaboración de ciertas personas y entidades con la AT, regulado por los arts. 29.2, 93 (apartados 1 b) y 4 c)), y 94.1.2 LGT. Según la jurisprudencia expuesta, la dispensa de prestar colaboración a la AT amparándose en el deber de guardar el secreto profesional únicamente podrá ser invocada por don Alejandro en lo relativo a no desvelar datos privados de naturaleza no patrimonial conocidos por este en el ejercicio de su profesión de abogado, ya que su revelación atentaría contra el honor o la intimidad personal y familiar de sus clientes, pero no a la hora de trasladar a la AT información de interés financiero. Se ha visto que doña Natividad se encuentra en una situación similar en relación con este deber, puesto que podrá ampararse bajo la protección del secreto del protocolo notarial cuando la información que le haya requerido la AT verse sobre las cuestiones matrimoniales o los documentos citados en los art. 34 LN. Cualquier requerimiento de información de otra naturaleza deberá de ser facilitada a la Administración tributaria.

Finalmente, se ha indicado el deber de algunos sujetos según el art. 2 LPBCFT, como los abogados y notarios, de poner en marcha ciertos protocolos y medidas de identificación

de personas, ya sean físicas o jurídicas, que pretendan establecer negocios como los recogidos en el art. 1.2 LPBCFT, dirigidos a quebrantar la integridad del sistema financiero.

IV. En un procedimiento de inspección de tributos, se ha expuesto que la LGT enumera una serie de funciones inspectoras que la AT debe llevar a cabo, que son la función de investigación, la comprobación, y seguidamente la función de obtención de información y que, para poder velar por su cumplimiento, ostenta una serie de facultades, que se recogen en el art. 142 LGT: el examen de la documentación de interés tributario, la entrada y registro, así como otras facultades que se desarrollan en los arts. 171 y 173.5 RGGI. En lo relativo al procedimiento de inspección, se ha estudiado que consta de tres fases: la iniciación, que debe de ser notificada al obligado tributario y, de producirse la personificación *inaudita parte*, debe de tratarse de una situación de excepcionalidad, cuya necesidad en el caso concreto ha de ser debidamente motivada; el desarrollo, en la que se realizarán las actuaciones necesarias para la obtención de información a cerca de la situación del investigado; y la terminación.

Respecto al órgano policial, se ha visto que en el marco de una investigación de un delito de blanqueo de capitales, la UDYCO, como una de las unidades que integran el cuerpo de la Policía judicial, ostenta una serie de potestades que se recogen en diversas normas: el art. 142.2 LGT establece un deber de colaboración con la AT. La LOPJ y la LECrim establecen que es función de la UDYCO auxiliar a los juzgados y tribunales, así como al Ministerio fiscal en la investigación de delitos y delincuentes y actuará, en todo caso, bajo la dirección de estos. En cuanto al procedimiento seguido por la UDYCO, tiene su inicio en el momento en el que estos tienen conocimiento de un delito, momento en el que deberán dar parte a la autoridad judicial competente y, de no ser posible, trasladarán la información del atestado inmediatamente después de haber terminado con la práctica, que deberá especificar con exactitud cualquier circunstancia que pueda constituir un indicio del delito.

V. En un proceso penal, se ha presentado que en lo relativo a la carga de la prueba de las partes, se produce una aplicación directa de la garantía procesal de presunción de inocencia del acusado, entendiéndolo esta como el derecho de persona que es acusada de un delito a que se presuma su inocencia, mientras que su culpabilidad no sea probada en juicio. Como se ha estudiado, la actividad probatoria de la parte acusadora va a consistir en quebrantar esta presunción, es decir, en demostrar la culpabilidad del acusado. En contraposición, la parte acusada expondrá pruebas dirigidas a negar las acusaciones presentadas en su contra, así como a demostrar la veracidad de los hechos que se opongan a lo expuesto por la parte acusadora. Con respecto al caso de doña Natividad y don Alejandro, una de las pruebas que se ha considerado conveniente para su mejor defensa judicial es, en primer lugar, el interrogatorio de ambos para así respaldar las afirmaciones presentadas a cerca de su inocencia, así como el interrogatorio de otros sujetos que han participado en la instrucción del caso como testigos, como la AEAT o funcionarios de la UDYCO. Otra prueba que se ha considerado presentar para probar la legalidad de la actuación de los defendidos son ciertos documentos, como la escritura de constitución de cada una de las sociedades constituídas, para evidenciar que se ha producido conforme lo dispuesto en la LSC; o los contratos de compraventa de inmuebles llevados a cabo por dichas sociedades. Finalmente, se ha defendido la aportación de una prueba pericial de un experto sobre sociedades radicadas en jurisdicciones no cooperativas.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., 2007. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. Madrid: La Ley.
- ARNAIZ SERRANO, A., 2018. Prueba de cargo de presunción de inocencia. *Revista de derecho y proceso penal*. Nº 50.
- BLANCO CORDERO, I., 2002. *El delito de blanqueo de capitales*. Navarra: Editorial Bosch.
- CALVO VÉRGEZ, J.; RAMOS PRIETO, J.; VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A; SESMA SÁNCHEZ, B.; RUIZ GARIJO, M; MANZANO SILVA, E.; GARCÍA LUÍS, T.; GARCÍA CALVENTE, Y.; FERNÁNDEZ AMOR, J.A.; LUCAS DURÁN, M. Y MERINO JARA, I., 2021. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Madrid: Tecnos.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F.M Y PÉREZ ROYO, F., 2023. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Navarra: Aranzadi.
- DAMAS SERRANO, A.; PÉREZ LARA, J.M.; MARTÍNEZ LÓPEZ, J. Y ESVERRI MARTÍNEZ, E., 2022. *Manual práctico de Derecho tributario. Parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- DE LA MATA AMAYA, J., 2010. Estrategia de modernización en el sector justicia. *Economía española y Protección Social*. Nº 2.
- DELGADO PACHECO, A., 2008. La inspección de los tributos en el examen de la documentación contable. *Revista Estrategia Financiera*. Nº 255.
- DÍEZ-PICAZO, L., 1987. Notas sobre el derecho a la tutela judicial efectiva. *Revista Poder Judicial*. Nº4.
- GARCÍA MACHO, R.J., 1982. La inviolabilidad de domicilio. *Revista española de derecho administrativo*, Nº 32.
- GIMENO SENDRA, J.V., 1981. *Fundamentos del Derecho Procesal*. Madrid: Civitas.
- MÍNGUEZ ZAFRA, E.J., 2021. *La entrada y registro penal en domicilio*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- MIRANDA ESTRAMPES, M., 2010. La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones. *Revista catalana de Seguretat Pública*, Nº22.
- MORILLO MENDEZ, A., 2002. Los conceptos funcionales de domicilio y residencia y sus consecuencias en los procedimientos tributarios. *Carta tributaria. Monografías*, Nº 14.
- NAVARRO FENECH, A., 1997. *Formularios de investigación y prueba en el proceso penal*. Granada: Comares.
- NAVARRO-FAURE, A., 2008. El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria. *Civitas. Revista española de derecho financiero*. Nº 138.
- NOGUERAS INÉS, E., 2016. La investigación criminal sobre el domicilio: entrada y registro. *Riedpa: Revista Internacional de Estudios de Derecho Procesal y Arbitraje*.
- PALAO TABOADA, C., 1994. Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública. *Revista Crónica Tributaria*. Nº 72.
- PERELLÓ DOMÉNECH, I., 2000. Sobre el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas. *Revista Jueces para la democracia*. Nº 39.

PORFIRIO ACUÑA, R., 2016. Funcionamiento y eficacia probatoria de los indicios en el proceso penal acusatorio. (Consúltese aquí: <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/7>)

ROJÍ BUQUERAS, J. M., 2000. El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos (Un estudio a propósito de la nueva ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio). *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. Nº 16.

SÁNCHEZ STEWART, N., 2020. Los abogados ante el blanqueo. Ley 10/2010 de 28 de abril: otra vuelta de tuerca. *Revista el Notario del siglo XXI*. Nº 32.

SESMA SÁNCHEZ, B., 2001. *La obtención de información tributaria*. Navarra: Aranzadi.

TRIGUEROS MARTÍN, M.J., 2016. Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la Inspección: ineficaces unos, inexistentes otros. *Revista Contabilidad y Tributación*. Nº 401-402.

VIDALES RODRÍGUEZ, C.; FABRA VALLS, M.; BLASCO DÍAZ, J. S.; GUINOT MARTÍNEZ, M.; OLLER RUBERT, M.; PLANCHADELL GARGALLO, A. Y URIOL EGIDO, C., 2015. *Régimen Jurídico de la Prevención y Represión del Blanqueo de Capitales*. Valencia: Tirant lo Blanch.

VIDALES RODRÍGUEZ, C., 1997. *Los delitos de receptación y de legitimación de capitales en el Código Penal de 1995*. Valencia: Tirant lo Blanch.

VIVES ANTÓN, T.S.; ORTS BERENGUER, E.; CARBONELL MATEU, J.C; MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C.; CUERDA ARNAU, M^a.L.; BORJA JIMÉNEZ, E. Y GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., 2022. *Derecho Penal parte especial*. Valencia: Tirant lo Blanch.

APÉNDICE JURISPRUDENCIAL

Tribunal Constitucional

- Tribunal Constitucional (Sala Primera). Sentencia núm. 19/1983, de 12 de abril (Consúltese aquí: <https://www.congreso.es/constitucion/fic>)
- Tribunal Constitucional (Sala Segunda). Sentencia núm. 137/1985, de 17 de octubre (ECLI:ES:TC:1985:137)
- Tribunal Constitucional (Sección cuarta). Auto núm. 600/1989, de 11 de diciembre (ECLI:ES:TC:1989:600A)
- Tribunal Constitucional (Sala Primera). Sentencia núm. 217/1989, de 21 de diciembre (ECLI:ES:TC:1989:217)
- Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 179/1990, de 15 de noviembre (ECLI:ES:TC:1990:179)
- Tribunal Constitucional (Sala Primera). Sentencia núm. 127/1992, de 28 de septiembre (ECLI:ES:TC:1992:127)
- Tribunal Constitucional (Sala Segunda). Sentencia núm. 132/1992, de 28 de septiembre (ECLI:ES:TC:1992:132)
- Tribunal Constitucional (Sala Primera). Sentencia núm. 142/1993, de 27 de mayo (BOE-T-1993-15947)
- Tribunal Constitucional (Sala Segunda). Sentencia núm. 157/1995, de 6 de noviembre (BOE-T-1995-25699)
- Tribunal Constitucional (Sala Primera). Sentencia núm. 195/1997, de 11 de noviembre (ECLI:ES:TC:1997:195)
- Tribunal Constitucional (Sala Segunda). Sentencia núm. 69/1999, de 26 de abril (BOE-T-1999-12205)
- Tribunal Constitucional (Sala Segunda). Sentencia núm. 124/2001, de 4 de junio (ECLI:ES:TC:2001:124)
- Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 10/2002, de 17 de enero (BOE-T-2002-2504)
- Tribunal Constitucional (Sala Primera). Sentencia núm. 40/2002, de 14 de febrero (ECLI:ES:TC:2002:40)
- Tribunal Constitucional (Sala Segunda). Sentencia núm. 63/2005, de 14 de marzo (ECLI:ES:TC:2005:63)
- Tribunal Constitucional (Sala Segunda). Sentencia núm. 115/2006, de 24 de abril (ECLI:ES:TC:2006:115)
- Tribunal Constitucional (Sala Primera). Sentencia núm. 206/2007, de 24 de septiembre (ECLI:ES:TC:2007:206)
- Tribunal Constitucional (Sala Primera). Sentencia núm. 29/2010, de 27 de abril (ECLI:ES:TC:2010:29)

Tribunal Supremo

- Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), de 6 de julio de 1995 (ECLI:ES:TS:1995:3988)
- Tribunal Supremo (Sala de lo Penal). Sentencia núm. 276/1996, de 2 de abril (ECLI:ES:TS:1996:2030)
- Tribunal Supremo (Sala de lo Penal). Sentencia núm. 1157/1998, de 5 de octubre (ECLI:ES:TS:1998:5628)
- Tribunal Supremo (Sala de lo Penal). Sentencia núm. 1108/1999, de 6 de septiembre (ECLI:ES:TS:1999:5518)
- Tribunal Supremo (Sala de lo Penal). Sentencia núm. 2209/2001, de 23 de noviembre (ECLI:ES:TS:2001:9168)
- Tribunal Supremo (Sala de lo Penal). Sentencia núm. 384/2004, de 22 de marzo 2004 (ECLI:ES:TS:2004:1912)
- Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 18 de junio de 2004 (ECLI:ES:TS:2004:4251)
- Tribunal Supremo (Sala de lo Penal). Sentencia núm. 183/2005, de 18 de febrero (ECLI:ES:TS:2005:999)
- Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 19 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:5720)

Tribunal Supremo (Sala de lo Penal). Sentencia núm. 79/2012, de 9 de febrero (ECLI:ES:TS:2012:414)

Tribunal Supremo (Sala de lo Penal). Sentencia núm. 1132/2014, de 11 de marzo (ECLI:ES:TS:2014:1013)

Tribunal Supremo (Sala de lo Penal). Sentencia núm. 265/2015, de 29 de abril (ECLI:ES:TS:2015:1925)

Tribunal Supremo (Sala de lo Penal). Sentencia núm. 852/2017, de 11 de diciembre (ECLI:ES:TS:2014:5484)

Tribunal Supremo (Sala de lo Penal). Sentencia núm. 644/2018, de 13 de diciembre (ECLI:ES:TS:2018:4217)

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia núm. 1231/2020 de 1 de octubre (ECLI:ES:TS:2020:3023)

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia núm. 1163/ 2021, de 23 de septiembre (ECLI:ES:TS:2021:3502)

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia núm. 795/2023, de 14 de junio (ECLI:ES:TS:2023:2643)

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso). Sentencia núm. 1207/2023, de 29 de septiembre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3978)

Tribunales Superiores de Justicia y Audiencias Provinciales

Audiencia Provincial de Madrid (Sección 7ª). Auto núm. 244/2009, de 21 de abril (ECLI:ES:APM:2009:6225A)

Tribunal Superior de Justicia de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 218/2021, de 13 de abril de 2021 (ECLI:ES:TSJMU:2021:702)

Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Caso Niemietz contra Alemania). Sentencia núm. 13710/88, de 16 de diciembre de 1992. (ECLI:CE:ECHR:1992:1216JUD001371088) (Consúltese aquí: <https://hudoc.echr.coe.int/spa?i=001-164616>)

Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Caso Halford contra Reino Unido). Sentencia núm. 20605/92, de 25 de junio de 1997. (ECLI:CE:ECHR:1997:0625JUD002060592) (Consúltese aquí: <https://hudoc.echr.coe.int/spa?i=001-163998>)

Otros

Resolución de 5 de febrero de 2020, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio con el Consejo General del Notariado en materia de suministro de información (BOE-A-2020-2283)

APÉNDICE LEGISLATIVO

Ley del Notariado de 28 de mayo de 1862. Gaceta de Madrid, 29 de mayo de 1862, nº 149 (ELI: [https://www.boe.es/eli/es/l/1862/05/28/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/l/1862/05/28/(1)/con))

Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Gaceta de Madrid, 17 de septiembre de 1882, nº 260 (ELI: [https://www.boe.es/eli/es/rd/1882/09/14/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/rd/1882/09/14/(1)/con))

Decreto de 2 de junio de 1944 por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado. Boletín Oficial del Estado 7 de julio de 1944, nº 189 (ELI: [https://www.boe.es/eli/es/d/1944/06/02/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/d/1944/06/02/(1)/con))

Declaración Universal de los Derechos Humanos, proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en París, el 10 de diciembre de 1948. (Consúltense aquí: [https://undocs.org/es/A/RES/217\(III\)](https://undocs.org/es/A/RES/217(III)))

Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad. Boletín Oficial del Estado, 14 de marzo de 1986, nº 63 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1986/03/13/2/con>)

Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. Boletín Oficial del Estado, 13 de julio de 1991, nº 167 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1991/07/05/1080/con>)

Ley Orgánica 5/1995, de 22 de mayo, del Tribunal del Jurado. Boletín Oficial del Estado, 23 de mayo de 1995, nº 122 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1995/05/22/5/con>)

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Boletín Oficial del Estado, 24 de noviembre de 1995, nº 281 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1995/11/23/10/con>)

Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita. Boletín Oficial del Estado, 12 de enero de 1996, nº 11 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/1996/01/10/1/con>)

Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Boletín Oficial del Estado, 14 de julio de 1998, nº 167 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/1998/07/13/29/con>)

Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Boletín Oficial del Estado, 26 de noviembre de 2003, nº 283, Págs. 41842 a 41875 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2003/11/25/15>)

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, 18 de diciembre de 2003, nº 302 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>)

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Boletín Oficial del Estado, 29 de noviembre de 2006, nº 285 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con>)

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Boletín Oficial del Estado, 20 de noviembre de 2006, nº 286 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/29/36/con>)

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Boletín Oficial del Estado, 5 septiembre de 2007, nº 213 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/07/27/1065/con>)

Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Boletín Oficial del Estado, 29 de abril de 2012, nº 103

(ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2010/04/28/10/con>)

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Boletín Oficial del Estado, 3 de julio de 2010, nº 161

(ELI: <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2010/07/02/1/con>)

Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de Protección de la Seguridad Ciudadana. Boletín Oficial del Estado, 31 de marzo de 2015, nº 77

(ELI: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2015/03/30/4/con>)

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Boletín Oficial del Estado, 2 de octubre de 2015, nº 236

(ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2015/10/01/39/con>)

DIRECTIVA (UE) 2018/1673 del Parlamento europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2018 relativa a la lucha contra el blanqueo de capitales mediante el Derecho penal (Consultar aquí: <https://www.boe.es/doue/2018/284/L00022-00030.pdf>)

Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Boletín Oficial del Estado, 30 de diciembre de 2020, nº 360, Págs. 122954 a 122959

(ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2020/12/29/10>)

Real Decreto 135/2021, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española. Boletín Oficial del Estado, 24 de marzo de 2021, nº 71, Pág. 33600

(ELI: <https://www.boe.es/boe/dias/2021/03/24/pdfs/BOE-A-2021-4568.pdf>)

Ley Orgánica 6/2021, de 28 de abril, complementaria de la Ley 6/2021, de 28 de abril, por la que se modifica la Ley 20/2011, de 21 de julio, del Registro Civil, de modificación de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial y de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Boletín Oficial del Estado, 29 de abril de 2021, nº 102, Pág.5 0883 a 50886 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2021/04/28/6>)

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. Boletín Oficial del Estado, 10 de julio de 2021, nº 164, Págs. 82584 a 82676 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/l/2021/07/09/11>)

Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas. Boletín Oficial del Estado, 10 de febrero de 2023, nº 35, Págs. 19503 a 19506 (ELI: <https://www.boe.es/eli/es/o/2023/02/09/hfp115>)

Orden INT 859/2023, de 21 de julio, por la que se desarrolla la estructura orgánica y funciones de los servicios centrales y territoriales de la Dirección General de la Policía. Boletín Oficial del Estado, 25 de julio de 2023, nº 176, Págs. 108032 a 108068

(ELI: <https://www.boe.es/eli/es/o/2023/07/21/int859>)