



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

Inviolabilidad del domicilio de las sociedades ante las actuaciones de inspección tributaria

Presentado por:

Miglena Slavova Georgieva

Tutelado por:

Felipe Alonso Murillo

Valladolid, 29 de julio de 2020

RESUMEN

No en pocas ocasiones la Inspección de los tributos se persona en las instalaciones de una entidad mercantil con la pretensión de acceder y registrar la documentación con trascendencia tributaria que tuviera en su poder, cuestión que presenta complicaciones cuando se trata de un domicilio constitucionalmente protegido.

Teniendo en cuenta que las personas físicas claramente son titulares del derecho a la inviolabilidad del domicilio, el objeto del presente trabajo es determinar si dicha protección ofrecida por nuestra Constitución también se extendería a las sociedades y, en caso afirmativo, en qué condiciones se podrían ejecutar dichas actuaciones inspectoras por parte de los órganos de la Inspección de los tributos.

Al respecto no hay una respuesta simple, dado que no hay una normativa tributaria que solvete la controversia, teniendo que acudir a la doctrina y jurisprudencia consolidada por nuestros Tribunales.

PALABRAS CLAVE

Sociedades – entrada y registro – domicilio constitucionalmente protegido – Inspección de los tributos – obligado tributario – jurisprudencia

ABSTRACT

Tax Inspection often visits the headquarters of a different companies, with the goal of getting access and take a note of the documents with tax significance, a process that gets complicated when instead of headquarters, it's a home of residence which is constitutionally protected.

Having in mind that a natural persona is the owner with inviolability right in his home of residence, the goal of this work and study is to determinate whether said inviolability right offered by the Constitution can also apply to companies and, in that case, in which conditions could the inspections actions by the Tax Inspection be held.

There's not a simple response to this matter, as there is no tributary rule that applies to the controversy, having to take the matter in the hand of the doctrine and jurisprudence of our Courts.

KEY WORDS

Companies – entry and registration – constitutionally protected domicile – Tax Inspection – taxpayer – jurisprudence

ÍNDICE:

1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO DE LAS SOCIEDADES: ALCANCE Y EXTENSIÓN.....	6
3. LAS ENTRADAS Y REGISTROS DOMICILIARIOS DE LOS ÓRGANOS DE INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.	13
3.1 Delimitación del término “actuaciones inspectoras”.	13
3.2 Delimitación del término “cuando sea necesario” para el ejercicio de las actuaciones inspectoras. Principio de proporcionalidad.	17
3.3 Delimitación del término “domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario”. Las personas jurídicas como obligados tributarios y titulares del derecho fundamental a la inviolabilidad de su domicilio.	21
4. LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO COMO LÍMITE A LAS ENTRADAS Y REGISTROS DOMICILIARIOS (ILEGÍTIMOS) EN EL ÁMBITO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.	24
5. TÍTULOS LEGITIMADORES DE LAS ENTRAGAS Y REGISTROS DOMICILIARIOS EN EL ÁMBITO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.....	28
5.1 Caracterización de los títulos legitimadores de las entradas y registros domiciliarios.	28
5.2 El consentimiento del obligado tributario.....	30
5.3 La autorización judicial.	33
5.3.1. <i>El órgano competente para solicitar la autorización.</i>	37
5.3.2. <i>El contenido de la solicitud.</i>	38
5.3.3. <i>El órgano judicial competente para conocer la solicitud.</i>	39
5.3.4. <i>La necesidad de audiencia previa al obligado tributario y al Ministerio Fiscal.</i>	41
5.3.5. <i>El contenido de la autorización judicial.</i>	42
6. EJECUCIÓN MATERIAL DE LAS ENTRADAS Y REGISTROS DOMICILIARIOS EN EL ÁMBITO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.	46
6.1 Aspecto subjetivo: delimitación de los sujetos intervinientes.	46
6.2 Aspecto objetivo: actuaciones inspectoras a desarrollar.	54
6.3 Aspectos espacial y temporal: lugares en los que se desarrollaran y duración del procedimiento.	55
6.4 Aspecto documental.	57
6.5 Consecuencias derivadas de las entradas y registros ilegítimos efectuadas por los órganos de la inspección de los tributos.....	60

7.	CONCLUSIONES.....	63
8.	ANEXO JURIPRUDENCIAL.....	66
9.	BIBLIOGRAFÍA.....	69

1. INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo, que versa sobre la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido de las sociedades ante las actuaciones de la inspección tributaria, tras esta breve introducción analiza el domicilio constitucionalmente protegido de las sociedades; examina a continuación las entradas y registros domiciliarios de los órganos de la Inspección de los tributos en el desarrollo de sus actuaciones; se ocupa después de la inviolabilidad del domicilio como límite a las entradas y registros domiciliarios ilegítimos en el ámbito de las actuaciones inspectoras; estudia seguidamente los títulos legitimadores de las entradas y registros domiciliarios en el ámbito de las actuaciones inspectoras; y, efectuado dicho análisis, expone el régimen jurídico de la ejecución material de las entradas y registros domiciliarios en el ámbito de las actuaciones inspectoras, para, finalmente, detallar las conclusiones que derivan del trabajo.

El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio está previsto, como es sabido, en el artículo 18.2 de la Constitución Española (“CE”, en lo sucesivo), conforme al cual: *“El domicilio es inviolable. Ninguna entrada podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”*.

La ubicación sistemática de este precepto, Sección 1ª, Capítulo II, Título I CE, otorga al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio una especial protección, conforme al artículo 53.2 CE: *“Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional [...]”*.

A esta especial protección prevista en nuestra Carta Magna se añade la protección que se le dispensa en los Tratados Internacionales ratificados por el Estado español, con relevancia en el Derecho interno, conforme a lo dispuesto en los artículos 10.2 y 96 CE. Recuérdese que el artículo 96.1 CE establece con carácter general, que *“los tratados internacionales válidamente celebrados una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno”*, y que el artículo 10.2 CE, en lo que respecta precisamente a los derechos fundamentales que nuestra Carta Magna reconoce, dispone 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 Derechos Humanos y tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”*.

Es claro, a la vista de lo expuesto, que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio debe ser interpretado a la luz del artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos¹, del artículo 17.1 del Pacto Internacional de derechos civiles y políticos² y, con carácter especial, del artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (más conocido como Convención Europea de los Derechos Humanos)³. Este último Convenio contempla el derecho a la inviolabilidad del domicilio como un derecho consagrado a nivel supranacional y crea una institución con competencia para la protección y garantía de los derechos y libertades que contempla: el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante “TEDH”).

El artículo 93 CE, que reza: “*Mediante la ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución. Corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los órganos internacionales o supranacionales titulares de la cesión*”, es el fundamento último de nuestra incorporación al

¹ Fue adoptada y proclamada por la Resolución 217 A (III) de la Asamblea General de las Naciones Unidas de 10 de diciembre de 1948 <https://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/>. Su artículo 12 dispone: “*Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques*”.

² Adoptado por la Resolución 2200 A (XXI) de la Asamblea General de las Naciones Unidas de 16 de diciembre de 1966 (“BOE” núm. 103, de 30 de abril de 1977, págs. 9337 a 9343). Fue ratificada por España el 13 de abril de 1977.

En su artículo 17 establece: “*1. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación. 2. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques*”.

³ En esta línea, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950 (“BOE” núm. 243, de 10 de octubre de 1979, págs. 23564 a 23570), ratificado por España el 4 de octubre de 1979, estableció en su artículo 8: “*1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. 2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y libertades de los demás*”.

proceso de integración europea y de la vinculación al Derecho Comunitario, en cuya virtud es posible la atribución de competencias derivadas de la CE a organizaciones o instituciones internacionales.

En aplicación de lo previsto en este artículo 93 CE, se produjo la adhesión del Reino de España a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica con efectos desde el 1 de enero de 1986, en los términos que preveía el Tratado de adhesión firmado el 12 de julio de 1985 y ratificado el 10 de septiembre de 1985⁴, una vez concedida la autorización para la prestación del consentimiento del Estado mediante Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto, lo que supuso la incorporación al ordenamiento jurídico español del *acquis communautaire* o acervo comunitario, como se exige a todos los países candidatos a más tardar en la fecha de su adhesión. El acervo comunitario ha ido paulatinamente aumentando en todas y cada una de sus vertientes, al son que desde entonces ha ido marcando el proceso de integración europea; de forma telegráfica: mercado común, mercado interior, unión económica y monetaria.

Fracasado el Tratado por el que se establecía una Constitución para Europa, se aprobó el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007, en vigor desde el 1 de diciembre de 2009⁵, por medio del cual se modifica el Tratado de la Unión Europea⁶ (Tratado de Maastricht de 7 de febrero de 1992, que entró en vigor el 1 de noviembre de 1993) y los Tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas⁷ (firmados en Roma el 25 de marzo de 1957, que entraron en vigor el 1 de enero de 1958), introduciendo cambios muy importantes en el progresivo proceso de acercamiento a una unión política.

Este Tratado de Lisboa, entre otras muchas cosas, reconoce a la Carta Europea de Derechos Fundamentales^{8 9} –“CEDF” en adelante – (proclamada el 10 de diciembre de

⁴ “BOE” núm. 1, de 1 de enero de 1986, págs. 3 a 687 (685 págs.).

⁵ “BOE” núm. 286, de 27 de noviembre de 2009, págs. 100309 a 100500 (192 págs.).

⁶ DOUE 2010/C 83/01, pág. 13

⁷ DOUE 2010/C 83/01, pág. 47.

⁸ DOUE 2010/C 83/02, pág. 389.

⁹ Concretamente, en lo que a nuestro tema atañe, el artículo 7 establece que “*toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones*”, y el artículo 52.1 dispone que “*cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida*

2000) valor jurídico vinculante, en virtud del artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea: “La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados”. La CEDF adquiere, por tanto, el mismo valor jurídico que el resto de Tratados, considerándose uno más de ellos.

El ámbito de aplicación de esta Carta se establece en el artículo 51, a cuyo tenor: “1. Las disposiciones de la (...) Carta están dirigidas a las instituciones, órganos y organismos de la Unión, dentro del respeto del principio de subsidiariedad, así como a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión. Por consiguiente, estos respetarán los derechos, observarán los principios y promoverán su aplicación, con arreglo a sus respectivas competencias y dentro de los límites de las competencias que los Tratados atribuyen a la Unión. 2. La (...) Carta no amplía el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión más allá de las competencias de la Unión, ni crea ninguna competencia o misión nuevas para la Unión, ni modifica las competencias y misiones definidas en los Tratados”. No estorba recordar que, como se recoge verbigracia en la sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15; EU:C:2017:373), apartado 49, “de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el Derecho de la Unión y que la aplicabilidad de este Derecho implica la de los derechos fundamentales garantizados por la Carta (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de febrero de 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, apartados 19 a 21, y de 26 de septiembre de 2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, apartados 72 y 73)”.

Pese a lo expuesto, la primacía del Derecho de la Unión Europea [en lo sucesivo, “UE”] cuando afecta a cuestiones relativas a los derechos fundamentales ha sido cuestionada de forma más o menos explícita por los Tribunales Constitucionales de algunos Estados miembros, como el alemán y el español, sin reparar en que, según la jurisprudencia europea asentada, en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea, que es una característica esencial de su ordenamiento jurídico, la invocación por un Estado miembro de las disposiciones del Derecho nacional, aun si son de rango constitucional, no puede

por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Sólo se podrán introducir limitaciones, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás”.

afectar a la eficacia del Derecho de la Unión en el territorio de ese Estado [véase, por todas, la sentencia de 26 de febrero de 2013, *Melloni* (C-399/11; EU:C:2013:107), apartado 59]. Principio de primacía que el Tribunal de Luxemburgo ha reconocido explícitamente a los derechos garantizados en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea en sentencia del mismo día 26 de febrero de 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10; EU:C:2013:280), apartados 45 y 46.

Dicho lo cual procede dejar constancia en esta introducción de que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio se refleja, por lo que importa en este trabajo: (i) en el artículo 113 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, “LGT”), titulado “Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios”, donde se establece con un alcance general que “*cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial*”, y (ii) en el 142.2 LGT, con respecto a las actuaciones de la Inspección de los tributos, donde *in fine* se lee que “*cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley*”.

Únanse a los mandatos que dimanar de la regulación sumariamente expuesta, los pronunciamientos judiciales que los interpretan, pues sólo así se tendrá un conocimiento cabal del alcance del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio de las sociedades ante las actuaciones de inspección tributaria; hasta tal punto son relevantes tales pronunciamientos que no debe extrañar que este trabajo efectúe, fundamentalmente, un análisis jurisprudencial. Entiéndase que, aun cuando se trata de una cuestión delimitada esencialmente por la jurisprudencia constitucional, como es lógico pensar, no se puede o no se debe olvidar, como se infiere de lo expuesto en esta introducción, la doctrina del TEDH, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”, en adelante) y, como no, también la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

2. EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO DE LAS SOCIEDADES: ALCANCE Y EXTENSIÓN.

La posibilidad de que las sociedades puedan tener un domicilio constitucionalmente protegido ha sido una cuestión históricamente discutida.

En España inicialmente se entendió que no se les podía reconocer el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, habida cuenta de que no existe en nuestra Carta Magna ningún precepto que les reconozca tal derecho fundamental y de que tampoco el Tribunal Constitucional se había pronunciado en el sentido de reconocérselo o negárselo.

En la sentencia 137/1985, de 17 de octubre (ES:TC:1985:137), el Tribunal Constitucional interpretó que la Carta Magna no circunscribe a la inviolabilidad del domicilio a las personas físicas siendo pues extensivo o predicable igualmente de las personas jurídicas, y que ese derecho a la inviolabilidad de su domicilio conviene a las entidades mercantiles.

En el fundamento jurídico (“FJ”, en adelante) 3 de esa sentencia 137/1985, el Tribunal Constitucional literalmente dijo: *“ausente en nuestro ordenamiento constitucional un precepto similar al que integra el artículo 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn, según la cual los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales, en la medida en que, por su naturaleza, les resulten aplicables, lo que ha permitido que la jurisprudencia aplicativa de tal norma entienda que el derecho a la inviolabilidad del domicilio conviene también a las Entidades mercantiles, parece claro que nuestro Tribunal Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este Tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse al respecto de otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el artículo 24 de la misma CE, sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto personas físicas como a jurídicas”*. Además, *“el derecho a la inviolabilidad del domicilio tiene también justificación en el supuesto de las personas jurídicas en que pueden ser titulares legítimos de viviendas, los que no pueden perder su carácter por el hecho de que el titular sea uno u otro, derecho fundamental que cumple su sentido y su fin también en el caso de que se incluyan en el círculo de los titulares de este derecho fundamental a personas jurídicas u otras colectividades”*.

A reglón seguido el Tribunal Constitucional resumió: *“En suma, la libertad del domicilio se califica como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona, pero no necesariamente a la persona física desde el momento en el que la persona jurídica venga a colocarse en el*

lugar del sujeto pasivo comprendido dentro del área de tutela constitucional, y todas las hipótesis en que la instrumentación del derecho a la libertad no aparezcan o sean incompatibles con la naturaleza y la especialidad de fines del ente colectivo”.

Este último párrafo permite entender que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas no tiene la misma naturaleza que tiene para las personas físicas. Para las personas físicas el domicilio constitucionalmente protegido tiene un mayor alcance por su vinculación con el ámbito de intimidad personal y familiar, mientras que para las personas jurídicas tiene un menor alcance porque esa vinculación con la intimidad personal o familiar no existe, pero eso no significa que no puedan ser titulares de ciertos espacios que, por la actividad que llevan a cabo en los mismos, requieran de una protección constitucional frente a intromisiones ajenas.

La protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas tiene su fundamento en la privacidad¹⁰, derecho que, a diferencia del derecho a la intimidad y a la vida privada, puede ser atribuido a todo tipo de personas, tanto físicas como jurídicas. Ahora bien, la intensidad con la que se manifiesta este derecho a la privacidad en uno y otro caso tampoco es idéntica, porque la vinculación con la idea de privacidad es menos intensa en el caso de las personas jurídicas que en el caso de las personas físicas.

La inevitable consecuencia de lo expuesto es que la jurisprudencia constitucional define el domicilio constitucionalmente protegido de manera sustancialmente diferente para las personas físicas y para las personas jurídicas.

En el ámbito internacional definido en la introducción de este trabajo, el primero en reconocer la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas fue el TEDH en el caso *Chapell contra Reino Unido* de 30 de marzo de 1989, en relación con la entrada en un local donde se intercambiaban cintas de video, que se utilizaba al tiempo como domicilio de una sociedad, pues no puso pega alguna a la extensión a dicho local de la protección del artículo 8 CEDH. No obstante, el TEDH no se pronunció acerca de la necesidad de autorización judicial previa, tampoco delimitó el alcance objetivo de ese derecho, se limitó a reconocer la

¹⁰ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007): *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los Tributos*, Madrid, La Ley, pág. 138.

justificación de la orden de registro, en atención a que dicha medida era proporcionada a la finalidad perseguida¹¹.

El Tribunal de Estrasburgo no realizó un análisis de la problemática que aquí nos interesa hasta el caso *Niemietz contra Alemania* de 16 de diciembre de 1992¹². En este pronunciamiento, en su apartado 31, concluye que “*incluir ciertos locales o actividades profesionales o comerciales respondería al objeto y fin esencial del artículo 8: proteger al individuo contra injerencias arbitrarias de los poderes públicos*”. En consecuencia, entiende incluidos dentro del ámbito de protección de este precepto los despachos de abogados, al considerar que en ellos se encuentra documentación confidencial. Defiende esta inclusión porque considera difícil diferenciar entre la vida privada y la vida profesional, no pudiendo separar lo que queda fuera de esta última (especialmente en los casos de las personas que desarrollan una profesión liberal).

Finalmente, en sentencia de 16 de abril de 2002, *Sociétés Colas Est y otros contra Francia*, el TEDH reconoce explícitamente la protección del artículo 8 CEDH a las sociedades, señalado en el apartado 41 que “*en la prolongación de la interpretación dinámica del Convenio, el Tribunal considera que ya es hora de reconocer, en determinadas circunstancias, que los derechos garantizados desde el punto de vista del artículo 8 del Convenio pueden ser interpretados para dar cabida a una sociedad, el derecho de respeto de su sede social, su agencia o sus locales profesionales*”.

El TJUE ha seguido una trayectoria distinta. En el caso *Hoechst/Comisión*, de 21 de septiembre de 1989 (C - 46/87 y C - 227/88; EU:C:1989:337), en sus apartados 17 y 18¹³, el Tribunal de Luxemburgo dijo que “*el reconocimiento de este derecho respecto al domicilio particular de las personas físicas viene impuesto por el ordenamiento jurídico comunitario como principio común a los*

¹¹ BOSCH CHOLBI, J.L. (2011): “*La inspección de los Tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: La Inspección en una encrucijada*”, en *Revista Técnica Tributaria*, número 95, 2011, pág. 87.

¹² Esta doctrina fue reafirmada posteriormente en sentencias del TEDH (“SSTEDH”, en adelante) *Miaillhe contra Francia* de 25 de febrero de 1993, *Cremieux contra Francia* de 25 de febrero de 1993 y *Funke contra Francia* de 25 de febrero de 1993.

¹³ Reiterada poco después en las sentencias del TJUE (“SSTJUE”, en lo sucesivo) de 12 de octubre de 1989, *Dow Chemical Ibérica y otros/Comisión* (C – 97/87, C – 98/87 y C – 99/87; EU:C:1989:380), y de 17 de octubre de 1989, *Dow Benelux/Comisión* (C – 85/87; EU:C:1989:379).

Derechos de los Estados miembros”, pero que “no sucede así en lo que se refiere a las empresas, pues los sistemas jurídicos de los Estados miembros presentan divergencias no desdeñables en lo relativo a la naturaleza y el grado de protección de los locales empresariales frente a las intervenciones de las autoridades públicas”. A lo cual añadió que “el objeto de este artículo (haciendo referencia al artículo 8 CEDH) abarca el ámbito de desenvolvimiento de la libertad personal del hombre y no puede ser tanto extenderse a los locales empresariales”. Con tal base, dejando expresa constancia de “la inexistencia de jurisprudencia del TEDH sobre esta cuestión”, negó que la protección del citado artículo 8 pueda ser extendida a los locales empresariales.

Finalmente, en la sentencia de 22 de octubre de 2002, *Roquette Freires* (C – 94/88; EU:C:2002:603), apartado 29, el TJUE admitió, al igual que lo hizo el TEDH, que los locales de las sociedades también pueden disfrutar del derecho a la inviolabilidad del domicilio (artículo 8 CEDH) en determinadas circunstancias.

Reconocida la protección del domicilio de las sociedades, el siguiente problema que surge es delimitar los espacios específicos protegidos.

El TEDH sostuvo en la sentencia de 27 de septiembre de 2005, *Petri Sallinen y otros contra Finlandia* que el derecho contenido en el artículo 8 CEDH comprende los lugares en los que se desarrollan actividades que tengan carácter reservado con respecto a terceros, como es un domicilio profesional.

Entiende el Tribunal de Estrasburgo, en el apartado 70 de la citada sentencia, que el domicilio no incluye sólo el domicilio privado, sino que la palabra “domicilie” en la versión francesa del artículo 8 tiene una connotación más amplia que la palabra “home” en la versión inglesa, lo que permite incluir también dentro del concepto de domicilio el despacho profesional. En consecuencia, el término “home” se debe interpretar, a estos efectos, como el domicilio social de la empresa administrada por un particular, así como también como el domicilio social de la persona jurídica, sucursales y otros locales de negocio.

Resulta decisiva esta orientación del TEDH: el derecho a la inviolabilidad del domicilio alcanza a las sociedades y protege no sólo su sede social, sino también sus agencias y locales profesionales, además de los locales comerciales y las oficinas de las sociedades¹⁴.

En el ámbito nacional surge exactamente el mismo problema, siempre, claro está, que se descarte que todo lugar tenga esa consideración, como ha hecho el Supremo Intérprete de nuestra Carta Magna.

El Tribunal Constitucional precisó en el FJ 2 de la sentencia 69/1999, de 26 de abril (ES:TC:1999:69): por un lado, que *“no todo local cuyo acceso posee poder de dirección su titular debe ser considerado como domicilio a los fines de la protección del artículo 18.2 de la CE, y la razón que impide esta extensión es que el derecho fundamental aquí considerado no puede confundirse con la protección de la propiedad de los inmuebles ni con otras titularidades reales u obligacionales relativas a dichos bienes que pueden otorgar una facultad de exclusión de los terceros”*, y, por otro lado, que *“tampoco existe plena correlación entre el concepto legal de domicilio de las personas jurídicas, en el presente caso el establecido por la legislación mercantil, con el del domicilio constitucionalmente protegido”*.

Repárese en que los espacios constitucionalmente protegidos no podrán ser objeto de las intromisiones de terceras personas o de las autoridades públicas (en general, y de los órganos de la Inspección de Tributos, en particular). Para entrar en los espacios que se consideren como domicilio constitucionalmente protegido la Inspección de los tributos necesitará uno de los títulos legitimadores establecidos en el artículo 113 LGT - consentimiento del obligado tributario o autoridad judicial -; mientras que para entrar en los espacios que no se consideren como domicilio constitucionalmente protegido la Inspección de Tributos está legalmente habilitada, sin necesidad de tales títulos legitimadores, siempre que se trate de alguno de los lugares en que se realicen las actividades o existe alguna prueba de hecho imponible, con las precisiones que en uno y otro caso se analizan más adelante.

Entiende el Tribunal Constitucional, en el mismo FJ 2 de la sentencia 69/1999, que en el ámbito de las sociedades tienen la consideración de domicilio constitucionalmente protegido: *“los espacios que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones*

¹⁴ BOSCH CHOLBI, J.L. (2011): *“La Inspección de los Tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: La Inspección en una encrucijada”*, ob. cit., pág. 93.

ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir de custodia los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”.

Con base en la doctrina constitucional, el Tribunal Supremo concluyó, en el fundamento de derecho (“FD”, en lo sucesivo) sexto de la sentencia de 23 de abril de 2010 (recurso de casación 704/2004; ES:TS:2010:2218), dictada por el Pleno de la Sala de lo Contencioso – administrativo, *“que en el caso de las personas jurídicas, dada su peculiar naturaleza y finalidad, tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 CE los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la entidad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, sin perjuicio de que sea el domicilio social, la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado”*, y que, *“en cambio, no son objeto de protección los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no está vinculada con la dirección de la sociedad ni sirve a la custodia de documentos. Tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares”*.

En esta sentencia, cuya doctrina siguen otras¹⁵, se entiende que si se trata de un establecimiento abierto al público o de una zona del mismo en el que se lleve a cabo la actividad laboral o comercial (como un almacén), no vinculada a la dirección o gestión de la sociedad o establecimiento y en el que tampoco se custodian documentos, será difícil interpretar que se está ante un domicilio constitucionalmente protegido; mientras que, si en las oficinas de la entidad se encuentran la dirección de la sociedad o la documentación o soportes de la misma, se estará dentro de la consideración de domicilio constitucionalmente protegido.

Es llamativo el criterio que luce el voto particular discrepante de la citada sentencia de 23 de abril de 2010, firmado por nueve magistrados: *“el local al que tuvo acceso la Inspección*

¹⁵ Reiterada en cuatro sentencias del Tribunal Supremo (“SSTS” desde aquí) de 30 de septiembre de 2010, recursos de casación 364/2007 (ES:TS:2010:5278), 1392/2007 (ES:TS:2010:5279), 169/2007 (ES:TS:2010:5277) y 369/2007 (ES:TS:2010:5268); así como en la STS de 22 de noviembre de 2010, recurso de casación 408/2007 (ES:TS:2010:6507).

tributaria no merece el carácter de domicilio constitucionalmente protegido. A pesar de la calificación del Tribunal de instancia, de las actuaciones procesales sólo resulta que albergaba la documentación contable y que en él se desarrollaba una cierta actividad laboral relacionada con aquella, pero no que en él se adopten las decisiones fundamentales relacionadas con la actividad empresarial o con sectores comerciales o industriales que pertenecieran a la estricta reserva de la persona jurídica”.

A juicio de CHECA CONZÁLEZ¹⁶, en opinión que se comparte, este entendimiento supone minusvalorar la importancia de la documentación contable, que fue crucial en la regulación de la situación tributaria del concreto caso enjuiciado, porque *“en esta diligencia se han basado los informes y las actas de las actuaciones inspectoras que dieron lugar a la regularización tributaria”*, según se manifiesta en el FD tercero de la propia sentencia. Considera además con acierto el precitado autor que interpretar de forma estricta el concepto *“locales en los que se adopten las decisiones fundamentales relacionadas con actividad empresarial o con sectores comerciales o industriales que pertenezcan a la estricta reserva de la persona jurídica”* conduciría al absurdo de *“concluir que dicha autorización judicial no fuese necesaria en ningún caso”*, pues bastaría que esas decisiones no se hubieran tomado efectivamente en el ámbito de los locales de una entidad (por ejemplo, que las decisiones se hubieran tomado en comedas de trabajo).

Entiende, en suma, que de seguirse el criterio del voto particular surgirían una multitud de problemas, por lo que califica como más atinado el criterio de la mayoría que luce en la sentencia, conforme al cual se reputa esa *“documentación contable como parámetro para determinar si para entrar en los locales donde la misma se halle sea, o no, precisa la autorización”* y se defiende que *“en la inmensa mayoría de los casos la información proporcionada por la documentación contable sirve para determinar la regularización tributaria de los afectados, por lo que será lógico considerar que los locales en los que tal información alberga si deben estar protegidos por el contenido y alcance de lo dispuesto por el artículo 18.2 CE”*.

¹⁶ CHECA GONZÁLEZ, C. (2010): *“La inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas”*, en *Quincena Fiscal: Revista de actualidad fiscal*, número 19, 2010, págs. 97 – 107.

3. LAS ENTRADAS Y REGISTROS DOMICILIARIOS DE LOS ÓRGANOS DE INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

El estudio de este apartado se centrará en el análisis de la previsión recogida en el artículo 142.2 LGT, en relación con las entradas y registros domiciliarios, cuyo contenido es preciso volver a recordar: *“cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley”*. Éste último, por su parte, establece que *“cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial”*.

A partir del tenor literal de estos preceptos, se comprueba que el primero de ellos alude al domicilio constitucionalmente protegido, señalando el segundo los títulos que legitiman la entrada y registro en el mismo.

Al ser esto así, en este apartado se delimitará con precisión el alcance de los tres siguientes términos utilizados por el artículo 142.2 LGT en relación con las entradas y registros domiciliarios: *“actuaciones inspectoras”*, *“cuando sea necesario”* para el ejercicio de las actuaciones inspectoras y, por último, *“domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario”*.

3.1 Delimitación del término “actuaciones inspectoras”.

El artículo 142.2 LGT reconoce a los órganos de la Inspección de los tributos el poder de entrada o acceso al domicilio de los obligados tributarios con la finalidad de llevar a cabo *“actuaciones inspectoras”*, reiterándose dicha facultad en el artículo 172.1 del Reglamento General de las actuaciones procedimientos de gestión e inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante “RGGI”), de acuerdo con el cual, *“los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 LGT, cuando así lo requieran”*.

Se debe despejar, por tanto, la duda de qué se entiende por “*actuaciones inspectoras*” a estos efectos: sólo las actuaciones de comprobación e investigación o también otra clase de actuaciones de la Inspección de los tributos, como son la obtención directa de información o la valoración de bienes.

Para resolver la cuestión planteada se debe acudir a los antecedentes de la regulación actualmente vigente.

Para empezar se debe recordar el artículo 141.1 de la derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (“LGT de 1963”, en adelante), que rezaba: “*Los Inspectores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen para ejercer las funciones prevenidas en el artículo 109 de esta Ley*”. La remisión que hacía al artículo 109 es relevante porque este último precepto en su primer apartado únicamente hacía referencia a las actuaciones de comprobación e investigación¹⁷. Parece claro, por tanto, que el artículo 141.1 restringía su aplicación a las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección de los tributos.

Sin embargo, el artículo 39.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (“RGI de 1986”, en lo sucesivo), estableció: “*La Inspección de los tributos podrá entrar en las fincas locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen existan bienes sujetos a tributación o bien se produzcan hechos imponderables o exista alguna prueba de los mismos, siempre que lo juzgue conveniente para la práctica de cualesquiera actuaciones y en particular, para reconocer los bienes, despachos, instalaciones o explotaciones del interesado, practicando cuantas actuaciones probatorias conexos sean necesarias*”.

La inclusión en este artículo reglamentario de actuaciones distintas de las de comprobación e investigación fue tachada de ilegal y, al respecto, el Tribunal Supremo concluyó en el FD vigésimo primero de la sentencia de 22 de enero de 1993 (recursos acumulados 250, 256, 257, 267 y 269 de 1986; ES:TS:1993:12574) dictada por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso – administrativo: expuestas “*las identidades y discrepancias entre el art. 39 del*

¹⁷ Literalmente disponía: “*La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponderable*”.

Reglamento y discrepancias entre el art. 39 del Reglamento y el art. 141 de la Ley General Tributaria (...) el examen (...) ha de concretarse a si las funciones que enumera el Reglamento están comprendidas en el art. 109 de la LGT. Así, el art. 109 permite la investigación de los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integran o condicionan el hecho imponible, alcanzando a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones o que se descubran. Aunque con condiciones distintas resulta manifiesto que la amplitud de funciones que establece el art. 109 de la ley de cobertura al catálogo de actividades que la Inspección puede realizar en los lugares donde se practiquen los actos de comprobación e investigación; por lo que no puede declararse, en términos de revisión jurisdiccional el art. 39.1 del Reglamento, que éste vulnere lo establecido en la LGT”.

Con esta interpretación del Tribunal Supremo se extendió la posibilidad de entrada a la totalidad de las actuaciones de la Inspección de los tributos, no sólo a las actuaciones de comprobación e investigación.

Posteriormente, el Tribunal Constitucional recordó en el FJ 6 de la sentencia 50/1995, de 23 de febrero de 1995 (ES:TC:1995:50), que la “*legalidad del artículo 39.1 del Reglamento ha sido reconocida por el Tribunal Supremo*”.

En el proyecto de la vigente Ley General Tributaria la redacción inicial propuesta para el artículo 142 LGT era: “*Cuando las actuaciones de comprobación e investigación lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. (...) Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley*”¹⁸. De esta redacción se desprendía que las entradas locativas únicamente eran posibles para “*las actuaciones de comprobación e investigación*”.

Esta redacción inicial fue modificada a consecuencia de las enmiendas de la Cámara Alta¹⁹, pasando a tener el siguiente texto de forma definitiva: “*Cuando las actuaciones inspectoras lo*

¹⁸“BOCG”, Congreso de los Diputados, Serie A, núm. 155 – 1, de 6 de junio de 2003, pág. 52.

¹⁹ “BOCG”, Congreso de los Diputados, Serie A, núm. 155 – 11, de 27 de noviembre de 2003, págs. 548 y 657.

requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. (...) Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el art. 113 de esta Ley". La modificación se produjo respecto del apartado 2 del artículo 142 inicialmente proyecto, consistió en sustituir el término "*actuaciones de comprobación e investigación*" por el término "*actuaciones inspectoras*". El cambio se fundamentó en la necesidad de homogeneizar la redacción del artículo con el objetivo de aclarar "*que la facultad recogida en este apartado se aplica a todas las actuaciones que realice la inspección*".

A la vista de lo expuesto se puede concluir que las entradas locativas no quedan limitadas a las actuaciones de comprobación e investigación, pudiendo extenderse a cualesquiera actuaciones de la Inspección de los tributos.

No obstante lo anterior, pueden surgir dudas interpretativas en relación con actuaciones de obtención de información, porque el artículo 141 LGT, en su letra c), establece que las referidas actuaciones han de desarrollarse de conformidad "*con lo establecido en el artículo 93 y 94 de esta Ley*" y el primero de dichos preceptos dispone, en su apartado segundo, que "*las obligaciones (...) deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determine, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos*", de modo que cabe entender que el cumplimiento de esas obligaciones de información sólo se puede producir por suministro general y por requerimiento individualizado, puesto que no se hace mención alguna a la posibilidad de obtener directamente la información por la Inspección de los tributos. Y, sin embargo, si acudimos al artículo 30 RGGI nos encontramos con que su apartado 3 establece: "*(...) las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remedios o aportados a la Administración tributaria*". No hay empero ilegalidad del precepto reglamentario, porque el acceso de los órganos de la Inspección de los tributos a los domicilios de los obligados tributarios con el objetivo de obtener, de forma directa, información con trascendencia

tributaria encuentra respaldo en el inciso final del artículo 142.2 LGT, habida cuenta de los que debe entenderse por “actuaciones inspectoras” a estos efectos, tal y como se ha expuesto *ut supra*.

3.2 Delimitación del término “cuando sea necesario” para el ejercicio de las actuaciones inspectoras. Principio de proporcionalidad.

El artículo 142.2 LGT reconoce a los órganos de la Inspección de los tributos la posibilidad de acceder al domicilio de los obligados tributarios para llevar a cabo las actuaciones inspectoras, pero supeditada a la condición de que sea necesaria para el ejercicio de dichas actuaciones. Esa misma condición, que sea necesario, se contempla igualmente en el artículo 113 LGT, con carácter general para todos los procedimientos de aplicación de los tributos: “*Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial*”.

En semejantes términos el artículo 172.1 RGGI dispone que “*los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley (refiriéndose a la LGT), cuando así lo requieran*”.

Es claro, por tanto, que las entradas y registros de los inspectores tributarios en el domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios deben ser “necesarias”, la cuestión es determinar cuándo lo son.

El TEDH, interpretando el artículo 8.2 CEDH, ha entendido que la injerencia en el domicilio constitucionalmente protegido de las autoridades públicas – aquí de la Inspección de los tributos – “*debe basarse en una necesidad social imperiosa y ser proporcionada a la finalidad legítima perseguida*”, aunque las autoridades nacionales “*gozaran de cierto margen de apreciación para juzgar la necesidad de una injerencia*”²⁰.

²⁰ Véanse, en este sentido, las SSTEDH de 25 de febrero de 1993, *caso Miaillhe c. Francia*, ap. 36; 16 de diciembre de 1997, *caso Camenzind c. Suiza*, ap. 44; 9 de octubre de 2003, *caso Slivenko c. Letonia*, ap. 113; y 20 de septiembre de 2008, *caso Islidak Turquía*, ap. 51.

Siguiendo su trayectoria, nuestro Tribunal Constitucional establece como regla de carácter general, en el FJ 7 de la sentencia de 50/1995, de 23 de febrero, que “*el principio de proporcionalidad, exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales (STC 66/1985), cuyo contenido esencial es intangible*”. De este modo, no se debe acudir a un medio más restrictivo de los derechos fundamentales si a la luz del razonamiento lógico resulta adecuado un medio alternativo menos restrictivo para lograr el fin pretendido. Ahora bien, las medidas alternativas han de ser palmariamente de menor intensidad coactiva y de una funcionalidad manifiestamente similar a la que se critique por desproporcionada, tal y como se desprende de lo que dijo el Tribunal Constitucional en su sentencia 161/1997, de 2 de octubre (ES:TC:1997:161), FJ 11.

Tales cautelas tienen como objetivo asegurar que no se restringe de modo innecesario el derecho a la inviolabilidad del domicilio, para evitar el sacrificio desproporcionado de este derecho fundamental, aunque las inmisiones pueden llegar a constituir un medio indispensable para alcanzar el fin pretendido (STC 69/1999, de 26 de abril, FJ 4) y resultar necesarias en todos aquellos supuestos en que la obtención de pruebas fuese imposible o extraordinariamente dificultosa acudiendo a otros medios alternativos onerosos, además de que habrá “*un riesgo cierto y real de que se dañen bienes jurídicos de rango constitucional de no proceder a dicha entrada y registro*” (STC 136/2000, de 29 de mayo (ES:TC:2000:136), FJ 4). En consecuencia, los únicos límites que se pueden imponer al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio son los que pueden derivar de su coexistencia con los restantes derechos fundamentales y bienes constitucionalmente protegidos, a falta de otra indicación en el precepto constitucional sobre sus límites.

El Máximo Intérprete de nuestra Constitución en el FJ 2 de su sentencia 188/2013, de 4 de noviembre (ES:TC:2013:188), además de poner de relieve su consolidada doctrina (expuesta anteriormente), confirma que “*el órgano jurisdiccional debe velar por la proporcionalidad de la medida interesada, de modo tal que la entrada en el domicilio sea absolutamente indispensable para la ejecución del acto administrativo*”, siendo justamente en ese juicio de proporcionalidad cuando se descubre si se vulneraría el derecho fundamental concernido.

Así mismo dicha sentencia, en relación con los actos de la Administración que requieren la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido, precisa que la resolución judicial

que autorice la entrada domiciliaria se debe encontrar debidamente motivada, porque es la única manera de comprobar que se ha efectuado una adecuada ponderación de los derechos o intereses en conflicto y que se autoriza la entrada domiciliaria del modo menos restrictivo posible para el derecho fundamental. En definitiva, el fin último es asegurar que no se restrinja de modo innecesario el derecho a la inviolabilidad del domicilio, evitando un sacrificio desproporcionado del mismo.

La doctrina del Tribunal Constitucional se reproduce en los pronunciamientos del Tribunal Supremo, donde se recogen criterios para decidir cuándo la entrada y registro domiciliario resulta necesaria y proporcionada para el ejercicio de las actuaciones inspectoras. En el FD segundo de la reciente sentencia 1343/2019, de 10 de octubre (recurso de casación 2818/2017; ES:TS:2019:3286), la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso – administrativo del Tribunal Supremo trata de dar contestación a la siguiente cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, fijada por el auto de admisión del recurso de casación: *“precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada”*.

Entiende acertadamente el Tribunal Supremo que la respuesta a esta cuestión *“debe obligatoriamente atemperarse a los criterios expresados reiteradamente por el Tribunal Constitucional, por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y por este mismo Tribunal Supremo, que han creado un cuerpo de doctrina tanto sobre el alcance de las potestades del juez para autorizar la entrada solicitada por la Administración, como sobre las exigencias que dicha petición debe cumplir para que pueda considerarse constitucionalmente legítima la limitación de tan relevante derecho fundamental”*.

Resume los criterios del Tribunal Constitucional y del TEDH como sigue²¹:

- No resulta necesaria la audiencia previa y contradictoria de los titulares de los domicilios o inmuebles concernidos por la entrada.
- La autorización judicial habrá de considerar, como presupuesto propio, la existencia de un acto administrativo que ha de ejecutarse.
- El órgano judicial está encargado de garantizar la ponderación previa de los derechos e intereses en conflicto y de prevenir eventuales vulneraciones del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

²¹ Resume estos criterios en el número 4 del FD segundo de dicha sentencia.

- Tanto en la solicitud de entrada y registro como en el auto judicial autorizante deben figurar: la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a llevar a cabo y la justificación y prueba de su necesidad, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos individuos que permiten conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida (acreditar el fin legítimo), y explicando por qué ese registro domiciliario es el instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrán ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas (acreditar el principio de subsidiariedad).
- Si se trata de una entrada *in audita parte* se tiene que solicitar expresamente el consentimiento “bien informado” del titular del derecho fundamental, y dejar referencia a la posibilidad de su revocación en cualquier momento.
- Finalmente, debe concurrir y cumplirse el principio de proporcionalidad, en su triple vertiente – idoneidad de la entrada y registro, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto –, *ad casum*, esto es, específicamente determinada en el supuesto de hecho analizado por el juez competente para otorgar la autorización.

De todos los requisitos expuestos, resulta aquí especialmente relevante el de la necesidad de la entrada y registro, esto es, la constatación como dice el Tribunal Supremo de 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. En otras palabras, y resumiendo la doctrina constitucional, para otorgar la autorización debe superarse un triple juicio – que debe efectuar el juez competente –: el de idoneidad de la medida (toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora), el de necesidad (esto es, que no exista otra medida sustantiva más moderna que la intromisión que se pretende) y el de proporcionalidad en sentido estricto (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)*”.

Pese a la claridad con la que se expresa, como el propio Tribunal Supremo reconoce, “*el casuismo en la materia que nos ocupa es extraordinario*” y solo “*el caso concreto (...) permitirá dilucidar si la medida invasiva (...) era – o no – idónea, necesaria y proporcional al fin perseguido*”, es decir, se

debe realizar un test de proporcionalidad de la medida que se quiera adoptar teniendo en cuenta para ese fin las circunstancias concretas.

Conviene recordar, por último, que el artículo 3.2 LGT dispone que *“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”*, y que el artículo 4.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público – de aplicación supletoria, conforme el artículo 7.2 LGT – específicamente prevé que *“las Administraciones públicas que, en el ejercicio de sus respectivas competencias, establezcan medidas que limiten el ejercicio de derechos individuales o colectivos o exijan el cumplimiento de requisitos para el desarrollo de la actividad, deberán aplicar el principio de proporcionalidad, y elegir la menos restrictiva, motivar su necesidad para la protección del interés público así como justificar su adecuación para lograr los fines que se persiguen, sin que en ningún caso se produzcan diferencias de trato discriminatorio”*.

Por tanto, el principio de proporcionalidad debe presidir todas las actuaciones de la Administración tributaria y particularmente aquellas que limiten el ejercicio de derechos individuales, lo que le obliga a elegir la medida menos restrictiva de esos derechos, a motivar su necesidad para la protección del interés público y, en fin, a justificar su adecuación para lograr los fines que se persiguen, sin que en ningún caso se produzcan diferencias de trato discriminatorio.

3.3 Delimitación del término “domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario”. Las personas jurídicas como obligados tributarios y titulares del derecho fundamental a la inviolabilidad de su domicilio.

El término “obligado tributario” es usado no sólo por el artículo 142 LGT sino también por el artículo 113 LGT y el artículo 172.2 RGGI.

Dado que el artículo 35 LGT, atribuye la condición de obligado tributario a *“las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”* y que *“tendrán el carácter de obligados tributarios aquella a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales”*, encontrándose dentro de éstas las relativas a facilitar la práctica de inspección y comprobaciones administrativas (artículo 29.2 g) LGT), el uso del término “obligado tributario” a efectos de identificar el titular del domicilio constitucionalmente protegido no presenta problemas.

No obstante lo cual deben hacerse algunas precisiones:

La primera precisión es que, tal y como se ha expuesto más arriba, la posibilidad de entrada y registro no se limita a las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección de los tributos

La segunda precisión es que estas intromisiones podrán tener lugar en lugares pertenecientes a distintos obligados tributarios, debido a que las obligaciones tributarias pueden ser materiales o dinerarias (principales y accesorias), y no dinerarias o formales, entre estas últimas se halla la obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas (artículo 29.1 g) LGT), y a que todas *“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”* (artículo 93.1 LGT); de ahí que el artículo 151 LGT, en el que se hace una enumeración de los lugares en los que se pueden realizar las actuaciones inspectoras, haga mención, en su apartado c), a cualquier lugar en el que se pueda hallar alguna prueba del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria²².

Advertido lo anterior, procede recordar que a las entidades jurídicas se les ha reconocido el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ante intromisiones de terceros, tanto por el TEDH y el TJUE como el Máximo Intérprete de nuestra Constitución, tal y como se ha expuesto con detalle en el capítulo 2 del presente trabajo.

Ese reconocimiento del derecho a la inviolabilidad del domicilio de las sociedades no se reflejaba en la redacción del artículo 141.2 LGT de 1963, que era del siguiente tenor, por lo que aquí importa: *“cuando se refiera al domicilio particular de cualquier español o extranjero, será preciso la obtención del oportuno mandamiento judicial”*. Con la expresión *“domicilio particular”*,

²² Artículo 151.1 c) LGT: *“1. Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección: c) En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria”*.

parece evidente que dicho artículo se refería, de manera inequívoca, al domicilio de las personas físicas²³.

El artículo 39.3 RGI de 1986 dio un paso más allá, al establecer que *“cuando la entrada y reconocimiento se refieran al domicilio particular de una persona física será precisa la obtención del oportuno mandamiento judicial, si no mediare consentimiento del interesado (...)”*.

Dada la fecha en la que el Tribunal Constitucional emitió su primer pronunciamiento sobre la posibilidad de que las personas jurídicas sean titulares del referido derecho (recuérdese en la STC 137/1985, de 17 de octubre), resultaba ilógico que la redacción del artículo 141.2 LGT de 1963 no fuera modificada en la reforma parcial operada misma por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria²⁴, y resultaba inconstitucional el artículo 39.3 RGI de 1986, al reconocer de forma expresa y en exclusiva el derecho a las personas físicas, ignorando así la doctrina del Tribunal Constitucional.

Tales despropósitos jurídicos han sido corregidos en la redacción de los vigentes artículos 142.2 LGT y 172.3 RGGI, que aluden al “obligado tributario”, cuando se refieren a los titulares del derecho a la inviolabilidad del domicilio, por lo que sí respetan la doctrina del Tribunal Constitucional, pues también se incluyen en esa expresión las entidades jurídicas, lo que implica ratificar, desde la perspectiva normativa, su derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

²³ Véanse la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (“TSJ”, en adelante) de Cataluña de 30 de julio de 1999, recurso contencioso – administrativo 3/1999 (ES:TSJCAT:1999:7606), FD séptimo.

²⁴ “BOE” núm. 174, de 22 de julio de 1995, págs. 22611 a 22626 (16 págs.).

4. LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO COMO LÍMITE A LAS ENTRADAS Y REGISTROS DOMICILIARIOS (ILEGÍTIMOS) EN EL ÁMBITO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

El derecho a la inviolabilidad del domicilio se caracteriza, como ocurre respecto a cualquier otro derecho (incluidos los fundamentales como éste), por no tener carácter ilimitado o absoluto, de forma que puede verse sometido a restricciones o “*limitaciones justificativas en atención a la necesidad de preservar otros derechos o bienes constitucionales dignos de tutela*”, tal y como dice el Tribunal Constitucional en el FJ 3 de la sentencia 119/2014, de 16 de julio de 2014 (ES:TC:2014:199)²⁵.

Dicha caracterización del derecho debe ser entendida en el sentido de que no hay una prohibición absoluta de toda intromisión domiciliaria, teniendo en cuenta, además, que la propia Carta Magna dispone que la protección ofrecida por el artículo 18.2 CE puede ceder en determinados supuestos (consentimiento del titular, autorización judicial y flagrante delito). Con lo cual se puede entender que la prohibición alcanzaría únicamente a las intromisiones arbitrarias o ilegítimas.

A raíz de estas consideraciones, resulta necesario delimitar los criterios que determinarán qué injerencias son legítimas, porque identificándolas se sabrá qué entradas y registros se pueden llevar a cabo sin lesionar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, delimitando así de manera negativa el contenido del derecho.

En este sentido, es necesario traer a colación de nuevo el artículo 8 CEDH²⁶, que considera como legítimas las injerencias de las autoridades públicas que cumplan las dos siguientes

²⁵ Véanse, en ese mismo sentido, las sentencias del Tribunal Constitucional (“SSTC” en adelante) 70/2009, de 23 de marzo (ES:TC:2009:70), FJ 3; 173/2011, de 7 de noviembre (ES:TC:2011:173), FJ 2; 115/2013, de 9 de mayo (ES:TC:2013:115), FJ 5; y 170/2013, de 7 de octubre (ES:TC:2013:170), FJ 5.

²⁶ Artículo 8 CEDH: “1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. 2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás”.

condiciones: en primer lugar, que estén previstas por la ley, y, en segundo lugar, que en una sociedad democrática sean necesarias por tener un objetivo legítimo.

En lo que concierne al primer requisito, que la injerencia esté prevista por la ley, el Tribunal de Estrasburgo en la reciente sentencia de 3 de diciembre de 2019, *caso Kirdök y Otros contra Turquía*, ap. 43²⁷, exige que la injerencia cuente con una base legal en la legislación nacional – entendiendo el término “legislación” en sentido sustantivo y no en el formal –, que reúna las notas de accesibilidad, previsibilidad y compatibilidad con el Estado de derecho.

Particularmente en relación con la “previsibilidad”, la nota que resulta más difícil de aprehender, el TEDH sostiene que “*la legislación interna debe utilizar términos lo suficientemente claros para indicar a todos de manera suficiente en qué circunstancias y bajo qué condiciones habilita al poder público a recurrir a medidas que afectan a los derechos garantizados por el CEDH*”, porque, tal y como dejó dicho en la sentencia de 14 de marzo de 2013 (*caso Bemh Larsen Holding y otros contra Noruega*), apartado 124, “*en asuntos que afecten a los derechos fundamentales sería contrario al Estado de Derecho, uno de los principios básicos de una sociedad democrática, consagrados en el Convenio, conceder una capacidad legal al ejecutivo a expresarse en términos de un poder sin restricciones*”.

Añadió en el apartado 125 de esta última sentencia, sobre la previsibilidad, que “*el alcance de la noción de previsibilidad depende en grado considerable del contenido del texto en cuestión, el ámbito a cubrir y el número y estado de las personas a quien va dirigido. (...)*”. En consecuencia, “*una ley todavía puede cumplir el requisito de previsibilidad, incluso si la persona en cuestión tiene que estar adecuadamente asesorada para evaluar, de manera razonable en las circunstancias, las consecuencias que pueda conllevar una acción determinada (...). Esto es particularmente cierto en lo referente a las personas que ejercen una actividad profesional, que normalmente están acostumbrados a tener que trabajar con un cierto grado de prudencia. Puede esperarse que tengan especial cuidado en asesorarse sobre el riesgo que entraña dicha actividad*”.

²⁷ Véanse, en el mismo sentido, las SSTEDH de 27 de septiembre de 2005, *caso Petri Sallinen y otros contra Finlandia*, ap. 76; 15 de febrero de 2011, *caso Harju contra Finlandia*, ap. 35; 3 de julio de 2012, *caso Robathin contra Austria*, ap. 40; 14 de marzo de 2013, *caso Bemh Larsen Holding y otros contra Noruega*, ap. 123; 4 de febrero de 2016, *caso Kirakosyan contra Armenia*, ap. 57; 27 de abril de 2017, *caso Sommer contra Alemania*, ap. 50; y 30 de mayo de 2017, *caso Trabajo Rueda contra España*, ap. 33, 34 y 38.

En lo que concierne al segundo requisito, que la injerencia sea necesaria en una sociedad democrática por un objetivo legítimo, se debe destacar que lo tendrá cuando la injerencia persiga una o varias finalidades enumeradas en el artículo 8.2 CEDH: “*la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás*”.

A la hora de valorar si la injerencia se puede reputar como necesaria en una sociedad democrática por tener un objetivo legítimo, conforme a lo dispuesto en el artículo 8.2 CEDH, el Tribunal de Estrasburgo tiene en cuenta la relevancia y la suficiencia de los motivos invocados para justificarla, así como la proporcionalidad de la injerencia para la consecución de la finalidad legítima perseguida, pero sin dejar de reconocer que las autoridades nacionales gozan de un cierto margen de apreciación, cuyo alcance depende de varios factores, como son la naturaleza y gravedad de los intereses en juego y la gravedad de la injerencia (STEDH de 30 de mayo de 2017, *caso Trabajo Rueda contra España*, ap. 42)²⁸, y que ese margen de apreciación es más amplio cuando se trata de personas jurídicas, tal y como dijo en la sentencia de 14 de marzo de 2013, *caso Bemh Larsen Holding y otros contra Noruega*, ap. 159 (“*el hecho de que la injerencia estuviera dirigida a personas jurídicas significaba que se podría aplicar un margen de apreciación más amplio que si el caso se hubiera referido a una persona física*”).

Conforme a lo expuesto, se puede ratificar que las entradas y registros en el domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios por los órganos de la Inspección de los tributos sólo serán legítimas, si resultan proporcionadas para la consecución del objetivo perseguido y cuentan con el consentimiento del titular o, en su defecto, con la correspondiente autorización judicial, tal y como exigen el artículo 142.2 LGT, en relación con el artículo 113 LGT²⁹, y el artículo 172.3 RGGI³⁰, en términos sustancialmente iguales a los del artículo 18.2 CE³¹, como no puede ser de otra forma.

²⁸ En el mismo sentido las SSTEDH de 3 de julio de 2012, *caso Robathin contra Austria*, ap. 43 y 44; 14 de marzo de 2013, *caso Bemh Larsen Holding y otros contra Noruega*, ap. 158 y 159; y 27 de abril de 2017, *caso Sommer contra Alemania*, ap. 55.

²⁹ Recuérdese que el artículo 142.2 LGT, en relación con las entradas y registros domiciliarios, dispone: “*cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley*”. Y que este último, por su parte, establece que “*cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el*

A la vista de estas dos condiciones, resulta claro que los órganos inspectores a la hora de realizar entradas y registros en el domicilio del obligado tributario, para respetar lo dispuesto en la LGT (artículos 113 y 142.2) y RGGI (artículo 172.3), deben tener el consentimiento del obligado tributario o, en su caso, la correspondiente autorización judicial. Si se tienen alguno de esos dos títulos legitimadores, lo que sucede es que, al tratarse de una intromisión legítima, la inviolabilidad que predica el artículo 18.2 CE no opera, pero en caso contrario, si no se poseen aquéllos, estaríamos ante una injerencia ilegítima, contra la cual se erige el derecho a la inviolabilidad del domicilio.

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”.

³⁰ El artículo 172.3 RGGI dispone: *“Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial”.*

³¹ *“Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”.*

5. TÍTULOS LEGITIMADORES DE LAS ENTRAGAS Y REGISTROS DOMICILIARIOS EN EL ÁMBITO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

Analizado el concepto del domicilio constitucionalmente protegido y la inviolabilidad del domicilio como límite a las entradas y registros domiciliarios ilegítimos en el ámbito de las actuaciones inspectoras, procede analizar los títulos que permiten a la Inspección de los tributos realizar entradas y registros domiciliarios de forma legítima.

Esos títulos legitimadores son los dos siguientes: el consentimiento del obligado tributario y la autorización judicial. Su regulación se encuentra, como se ha visto, en el artículo 142.2 LGT, en relación con el artículo 113 LGT, y en el artículo 172.3 RGGI, en términos sustancialmente iguales a los del artículo 18.2 CE. Antes de analizar individualmente cada uno de estos títulos, conviene hacer una breve referencia a sus características comunes.

5.1 Caracterización de los títulos legitimadores de las entradas y registros domiciliarios.

Siguiendo con los razonamientos del Máximo Intérprete de la nuestra Constitución³², una primera característica común es que los susodichos títulos legitimadores aparecen contemplados en el ordenamiento jurídico de forma taxativa. En efecto, el artículo 18.2 CE establece tres únicos supuestos taxativos, como se recordará, en los que procede la entrada o registro domiciliario: el consentimiento del titular, la autorización judicial y la presencia de flagrante delito (respecto a este último haremos una precisión más adelante). Esta taxativa enumeración constitucional no se encuentra en otras Constituciones, que para determinar las excepciones a la inviolabilidad del domicilio que reconocen reenvían a los casos y a las formas establecidas por la ley (por ejemplo es el caso del artículo 14 de la Constitución italiana³³), o aceptan excepcionalmente la posibilidad de que órganos no

³² Véanse las SSTC 136/2000, de 29 de mayo (ES:TC:2000:136), FJ 3; 10/2002, de 17 de enero (ES:TC:2002:10), FJ 9; y 22/2003, de 10 de febrero (ES:TC:2003:22), FJ 4.

³³ La Constitución italiana de 1947 dispone en el artículo 14 lo siguiente: “*El domicilio es inviolable. No pueden efectuarse inspecciones, registros o embargos, salvo en los casos y con las modalidades establecidas por la ley, y conforme a las garantías prescritas para la salvaguarda de la libertad personal. Se regularán por leyes especiales las comprobaciones e inspecciones por motivos de sanidad y de salubridad públicas o con fines económicos y fiscales*”.

judiciales acuerden la entrada forzosa en un domicilio en supuestos de urgencia (por ejemplo es el caso del artículo 13.2 de la Ley Fundamental de Bonn³⁴).

En el ámbito tributario, este carácter taxativo de los títulos legitimadores de la intromisión en el domicilio constitucionalmente protegido se refleja claramente en el artículo 113 LGT, cuando expresamente dispone la necesidad del consentimiento del obligado tributario o de la autorización judicial, tal y como prevé el artículo 18.2 CE, para llevar a cabo entradas y registros domiciliarios por parte de la Inspección de los tributos. Nada dice, sin embargo, de la presencia de flagrante delito, título legitimador al que también se refiere el artículo 18.2 CE, respecto del cual procede realizar una breve precisión.

La regulación del concepto de flagrante delito se encuentra en la legislación penal, concretamente en el artículo 795.1.1ª de la vigente Ley de Enjuiciamiento Criminal, que lo define como “*el que se estuviere cometiendo o se acabare de cometer cuando el delincuente sea sorprendido en el acto*”. Con respecto a esto último, “*se entenderá sorprendido en el acto no sólo al delincuente que fuere detenido en el momento de estar cometiendo el delito, sino también al detenido o perseguido inmediatamente después de cometerlo, si la persecución durare o no se suspendiere mientras el delincuente no se ponga fuera del inmediato alcance de los que le persigue*”. Además, “*también se considerará delincuente in fraganti aquel a quien se sorprendiere inmediatamente después de cometido un delito con efectos, instrumentos o vestigios que permiten presumir su participación en él*”.

Dada la singularidad de este tercer título legitimador, se entiende que los artículos 113 LGT y 172.3 RGGI no hagan mención alguna al flagrante delito.

Otra característica común de los títulos legitimadores es que, como las excepciones al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio requieren una interpretación estricta, se exige probar la necesidad de su uso, y asegurar la exigencia de garantías adecuadas y suficientes contra su abuso³⁵.

³⁴ El artículo 13.2 de la Ley Fundamental de Bonn de 1949 dispone: “*Los registros no podrán ser ordenados sino por el juez y, si la demora implicare un peligro inminente, también por los demás órganos previstos por las leyes, y únicamente en la forma estipulada en ellas*”.

³⁵ Véanse las SSTEDH de 21 de enero de 2010, *Xavier da Silveira contra Francia*, ap. 34; 1 de diciembre de 2015, *Brito Ferrinho Villa – Nova contra Portugal*, ap. 54; y 27 de abril de 2017, *Sommer contra Alemania*, ap. 55.

Realizadas estas precisiones, se van a analizar cada uno de los dos títulos legitimadores mencionados en el artículo 113 LGT, empezando por el examen del consentimiento prestado por el obligado tributario y siguiendo por el de la autorización judicial.

5.2 El consentimiento del obligado tributario.

Está claro que el consentimiento del obligado tributario para la entrada de la Inspección de los tributos en el domicilio constitucionalmente protegido debe ser válido. La cuestión que inmediatamente se plantea es cuándo se dan las circunstancias para que el consentimiento otorgado por el obligado tributario sea válido.

Para resolver esta cuestión se debe acudir a los requisitos destacados por la doctrina constitucional y la jurisprudencia, en las que se ha definido cuándo el consentimiento del obligado tributario es válido y eficaz. Concretamente, se ha de tener en cuenta la doctrina consolidada del Tribunal Constitucional³⁶; en especial se va a hacer referencia a la sentencia 54/2015, de 15 de marzo (ES:TC:2015:54), FFJJ 5 y 6, con sustento en la cual se pueden señalar los siguientes requisitos: primero, el domicilio en el que se lleve a cabo la entrada o el registro necesariamente debe tener una protección constitucional; segundo, es necesario el consentimiento del titular del derecho fundamental, por lo que deberá ser otorgado en este caso por el obligado tributario; tercero, el consentimiento eficaz tiene como presupuesto la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir los términos y el alcance de la actuación para la que recaba la autorización; y cuarto, el consentimiento debe ser expreso.

Por tanto, en primer lugar, el domicilio en el que se intenta llevar a cabo la entrada o registro necesariamente debe tener una protección constitucional, pues sólo en tal caso se precisará el consentimiento del obligado tributario. El Tribunal Constitucional recuerda, en la sentencia anteriormente mencionada, los espacios que tienen protección constitucional en el caso de las sociedades: *“los espacios 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*

³⁶ Véanse, en este sentido, las SSTC 209/2007, de 24 de septiembre (ES:TC:2007:209), FJ 5, y 173/2011, de 7 de noviembre (ES:TC:2011:173), FJ 2.

*dependiente de la misma o servir de custodia los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros*³⁷.

En segundo lugar, es necesario el consentimiento del titular del derecho que puede verse afectado por dichas actuaciones, dado que el artículo 113 LGT dispone que la entrada y registro domiciliario debe ser autorizado por el obligado tributario. No obstante, el Tribunal Supremo admitió, en la sentencia dictada el 25 de junio de 2008, dictada por la Sección 7ª de su Sala de lo Contencioso – administrativo (recurso de casación 4448/2005; ES:TS:2008:3710), FD cuarto, la posibilidad de otorgar a una concreta persona, un tercero, facultades suficientemente amplias mediante un poder, incluyendo la posibilidad de autorizar la entrada domiciliaria. Aclaró después en el FD quinto de la sentencia de 25 de enero de 2012 (recurso de casación 2236/2010; ES:TS:2012:285), dictada por la misma Sección y Sala, que *“cuando nos encontramos ante un domicilio constitucionalmente protegido, al constituir el lugar donde se ejerce la dirección y administración de la sociedad, cuya entrada y registro requiere el consentimiento otorgado por el representante legal de la entidad o autorización judicial, sin que a tales fines sea válido el consentimiento prestado por un mero trabajador al frente de un local”*.

En suma, para el caso de las personas jurídicas el consentimiento debe prestarlo su representante legal, quien ejerce funciones de dirección o administración de la sociedad, o un tercero autorizado por éste con poder bastante para hacerlo.

Parece claro, por tanto, que si el consentimiento debe ser prestado por el representante legal de la entidad mercantil o por un tercero apoderado por éste, uno u otro habrán de estar presentes cuando se presenta la Inspección de los tributos en el domicilio de la sociedad, puesto que si no lo están difícilmente se les podría pedir su consentimiento, y por consiguiente obtenerlo, para llevar a cabo la correspondiente actuación inspectora.

En tercer lugar, el Máximo Intérprete de nuestra Constitución también exige en la sentencia anteriormente citada que *“el consentimiento eficaz tiene como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación para la que recaba la autorización”*. En los casos en los que se viole esta garantía, no se producirá el ajuste a los

³⁷ Hemos establecido cuáles son los lugares que tiene la consideración de constitucionalmente protegidos en el capítulo 2 del presente trabajo.

términos y el alcance para el que se otorgó el consentimiento, quebrantándose la conexión entre la actuación que se realiza y el objetivo por el que se recabó el consentimiento.

En cuarto lugar, el Tribunal Constitucional entiende que el consentimiento eficaz del obligado tributario permite la injerencia domiciliaria, aunque no necesariamente tiene que ser un consentimiento expreso, sino que se debe entender prestado una vez informado aquél del derecho que le asiste a negar la entrada, si no realiza ningún acto del que se desprenda su oposición.

Ahora bien, la mera falta de oposición a la intromisión domiciliaria no se podrá entender como un consentimiento tácito. En efecto, de acuerdo con la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo³⁸, no cabe alegar la mera falta de oposición para otorgar la autorización, sino que para su validez será necesario 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, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere”*. Debe despejarse pues cualquier duda, advirtiendo la Inspección de los tributos de la posibilidad de oponerse a la entrada en el domicilio para llevar a cabo la actuación inspectora.

En consecuencia, en caso de información manifiestamente insuficiente para recabar el consentimiento se producirá una quiebra esencial de la garantía de la información para recabar el consentimiento del interesado, que resultaría viciado, concluyéndose que no hay un consentimiento eficaz para justificar la injerencia domiciliaria.

Establecidas las condiciones que debe reunir el consentimiento válido y eficaz del obligado tributario para llevar a cabo la entrada y registro domiciliario, procede destacar que ese consentimiento válido puede ser revocado en cualquier momento por la misma persona que lo otorgó.

³⁸ Véanse, en este sentido, las SSTs de 23 de abril de 2010 (recurso de casación 704/2004; ES:TS:2010:2218), FD octavo; 30 de septiembre de 2010 (recurso de casación 364/2007; ES:TS:2010:5278), FD quinto; y 25 de noviembre de 2011 (recurso de casación 4913/2010; ES:TS:2011:7905), FD quinto.

La revocación está prevista en el artículo 172.5 RGGI³⁹, precepto que permite al obligado tributario revocar el consentimiento otorgado para la entrada y registro domiciliario. A la vista del contenido de este precepto reglamentario y dada la protección que ofrece el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, la revocación del consentimiento obligará a los funcionarios de la inspección a abandonar el domicilio del obligado tributario, sin perjuicio de adoptar antes de hacerlo alguna o algunas de las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 LGT⁴⁰.

Conviene subrayar, por último, que la revocación del consentimiento prestado constituye el ejercicio de un derecho constitucional, que no puede ser entendido por la Inspección de los tributos como excusa o forma de resistencia a la actuación inspectora, tal y como ha tenido que recordar la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso – administrativo del Tribunal Supremo en la sentencia de 10 de octubre (recurso de casación 2818/2017), FD cuarto: *“el consentimiento puede ser revocado en cualquier momento, antes o durante la entrada o registro, pues ello no es más que el ejercicio de un derecho constitucional que, obviamente, no puede ser objeto de sanción por considerar que implica una voluntad obstruccionista de la labor inspectora”*.

5.3 La autorización judicial.

El segundo título habilitante de las entradas y registros domiciliarios es la autorización judicial, título que aparece recogido, de la misma manera que el consentimiento del obligado tributario, con carácter general en el artículo 18.2 CE y, con carácter más

³⁹ Este precepto literalmente dispone: *“Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de éstas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”*.

⁴⁰ “1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición. Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate. 2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. 3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron”.

específico en el ámbito tributario, en el artículo 113 LGT, al que se remite el artículo 142.2 LGT, tantas veces mencionado en este trabajo.

La entrada de la Inspección de los tributos en el domicilio sin el consentimiento del obligado tributario puede hacerse solamente si lo autoriza el órgano judicial competente, tal y como se lee en el FJ 5 de la reciente sentencia del Tribunal Constitucional 32/2019, de 28 de febrero de 2019 (ES:TC:2019:32). El control judicial a realizar es el de protección del derecho fundamental frente a intromisiones ilegítimas, porque *“la garantía judicial aparece como un instrumento preventivo destinado a proteger el derecho y no, a diferencia de otras intervenciones judiciales constitucionalmente previstas, a reparar la vulneración cuando está se hubiere producido”*. Una vez obtenida la autorización judicial para llevar a cabo la entrada y registro domiciliario *“será título bastante para esa entrada y se habrá cumplido la garantía del artículo 18.2 CE”*.

A raíz de esta precisión, surge el problema de si la autorización judicial se puede usar como título habilitante con independencia de haberse requerido el consentimiento del obligado tributario o, por lo contrario, es necesario solicitar la autorización judicial y hacer uso de ella únicamente cuando se le niegue la entrada por el obligado tributario.

El Tribunal Constitucional resolvió esta cuestión en el auto 129/1990, de 26 de marzo (ES:TC:1990:129A), mediante el cual inadmitió a trámite un recurso de amparo en el que se denunciaba la violación del derecho a la inviolabilidad del domicilio, por haber solicitado la Inspección de los tributos la autorización judicial sin haber pedido de forma previa el consentimiento del obligado tributario. El Tribunal Constitucional entendió en el FJ 6 del mencionado auto que: *“sostener, como hace el demandante de amparo, que el requerimiento y la negativa del interesado son condición necesaria de la eficacia habilitante de la resolución judicial y de su mismo pronunciamiento sería tanto como mantener que el Auto de entrada y registro sólo surte tales efectos, y únicamente puede ser dictado contra el consentimiento del interesado, pero no en defecto del mismo. Frente a esta interpretación, que de ser compartida podría comprometer indefinidamente la actuación de la Inspección de los Tributos en aquellos casos, por otra parte nada difíciles de imaginar, en que no pudiera requerirse expresamente al interesado y no pudiera tenerse constancia de su negativa por causas incluso imputables a su conducta, se impone con claridad que la finalidad de la previsión del requerimiento no es tanto la de subordinar la expedición de la autorización judicial a la manifestación de la prohibición del titular del domicilio, como la de no tener por permitida a la entrada domiciliaria sin que sea realmente consentida por su titular, a menos que, cualquiera que sea la actitud de éste, medie autorización judicial”*.

Con base en estos argumentos, resulta claro que para el Máximo Intérprete de nuestra Constitución no existe una relación de subsidiariedad de la autorización judicial respecto a la previa solicitud del consentimiento del obligado tributario, y que, por tanto, la Inspección de los tributos puede solicitar la autorización judicial ante el órgano competente tanto en contra del consentimiento del obligado tributario como en defecto del mismo, de modo que no habría subsidiariedad entre ambos títulos habilitantes.

Los mismos argumentos podrían justificar que no fuera necesario solicitar la autorización judicial cuando la Inspección de los tributos actúe en ejercicio de actos administrativos confirmados por una sentencia firme, pues la resolución judicial constituiría título suficiente para permitir la entrada domiciliaria, a la luz del artículo 18.2 CE.

Se aprecia así el problema de que el término “resolución judicial” utilizado por el artículo 18.2 CE⁴¹ no coincide exactamente con el término “autorización judicial” utilizado por los artículos 113 LGT y 172.3 RGGI⁴².

En tal sentido es de suma importancia la sentencia del Tribunal Constitucional 160/1991, de 18 de julio (ES:TC:1991:160), porque supuso un cambio de criterio sobre esta cuestión, apartándose de la previa doctrina asentada en la sentencia 22/1984, de 17 de febrero de 1984 (ES:TC:1984:22) acerca de la duplicidad de resoluciones judiciales⁴³. En el FJ 9 de la sentencia 160/1991 el Máximo Intérprete de nuestra Constitución afirma que *“corresponde al Juez, según lo señalado, y de acuerdo con el art. 18.2 CE, llevar a cabo la ponderación preventiva de los intereses en juego como garantía del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Y una vez realizada tal*

⁴¹ Recordemos, una vez más, que dispone: *“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”*.

⁴² El artículo 113 LGT establece que *“cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial”*, mientras que el artículo 172.3 RGGI preceptúa que: *“Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial”*.

⁴³ Esta doctrina previa entendía que se debía exigir una autorización que permitiera la entrada domiciliaria en los supuestos de ejecución de resoluciones judiciales que permitían el acceso al domicilio, suponiendo esta circunstancia la equiparación de los términos “resolución judicial” y “autorización judicial”.

*ponderación, se ha cumplido el mandato constitucional. La introducción de una segunda resolución por un Juez distinto no tiene sentido en nuestro ordenamiento, una vez producida, en el caso que se trata, una Sentencia firme en la que se declara la conformidad a Derecho de una resolución expropiatoria que lleva anejo el correspondiente desalojo. Pues no cabe, una vez firme la resolución judicial, que otro órgano jurisdiccional entre de nuevo a revisar lo acordado y a reexaminar la ponderación judicial efectuada por otras instancias, que pudieran ser incluso de órdenes jurisdiccionales distintos, o de superior rango en la jerarquía jurisdiccional, pues ello iría en contra de los más elementales principios de seguridad jurídica. Y si no es posible una intervención judicial revisora, tampoco resulta admisible una segunda resolución judicial que no efectuara esa revisión, pues se convertiría en una actuación meramente automática o mecánica, confirmadora de la decisión judicial a ejecutar, lo que no constituye garantía jurisdiccional alguna ni responde a lo dispuesto en el art. 18.2 CE*⁴⁴.

Con este criterio resulta clara la innecesidad de autorización judicial cuando se haya dictado una resolución judicial que legitima la entrada domiciliaria, pues con esa primera resolución un Juez ha actuado ya como garante del derecho a la inviolabilidad del domicilio, cumpliendo así con el mandato previsto en el artículo 18.2 CE.

Si bien la mayoría de la doctrina se manifiesta conforme con el cambio de doctrina constitucional, no faltan autores que se han mostrado críticos con este giro en la jurisprudencia. En tal sentido se pronunció GÓMEZ GUILLAMÓN, quien consideró que “*lo que ha hecho el TC en su última sentencia ha sido sustraer del ámbito de actuación de la Administración la ejecución de aquellos actos administrativos que han sido confirmados judicialmente, con el sencillo expediente de considerar que no se trata ya de ejecutar una resolución administrativa, sino una resolución judicial*”, de forma que “*los primeros, en lo que a su ejecución mira, han dejado de ser actos administrativos para adquirir la condición de judiciales*”, entendiéndose que acatar esta doctrina supondría alterar la naturaleza de los actos administrativos⁴⁵.

Analizadas estas dos cuestiones previas que se han planteado en relación con la autorización judicial como título legitimador de las entradas y registros domiciliarios, se debe proceder a examinar el régimen jurídico de la susodicha autorización, con atención a

⁴⁴ Véanse, en el mismo sentido, las SSTC 92/2002, de 22 de abril (ES:TC:2002:92), FJ 3, y 189/2004, de 2 de noviembre (ES:TC:2004:189), FJ 4.

⁴⁵ GÓMEZ GUILLAMÓN, R. (1991): “*El artículo 87.2 de la LOPJ y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*”, en *Poder Judicial*, número 23, 1991, págs. 82 y 83.

las siguientes cuestiones: (i) el órgano competente para solicitar la autorización judicial, (ii) el contenido de la solicitud, (iii) el órgano judicial competente para conceder (o, en su caso, denegar) la autorización solicitada, (iv) la necesidad de audiencia previa al obligado tributario y al Ministerio Fiscal y, por último, (v) el contenido de la autorización judicial.

5.3.1. *El órgano competente para solicitar la autorización.*

Es palmario que el órgano de la Inspección de los tributos competente debe solicitar la autorización judicial para entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, pero la regulación tributaria no especifica cuál es el concreto órgano inspector que debe solicitarlo.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ⁴⁶ afirma que la práctica habitual ha sido atribuir la competencia a los Delegados de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (“AEAT” en adelante) respectivos, proceder que considera coherente – en opinión que se comparte –, porque se trata de los superiores jerárquicos en el ámbito de la AEAT y porque parece razonable interpretar que, si se precisa autorización escrita del delegado o del director del departamento del que dependa el órgano actuante en la AEAT, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los lugares – que no constituyan domicilio constitucionalmente protegido – en los que se desarrollen actividades o exploraciones 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, se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, conforme al artículo 172.2 RGGI⁴⁷, sean esos mismos órganos administrativos quienes soliciten la autorización judicial, cuando se precise la entrada de los funcionarios de inspección en el

⁴⁶ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007): *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los Tributos*, ob. cit., págs. 238 – 242.

⁴⁷ “En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontrarán los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan. En el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General”.

domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios, pese al silencio del artículo 172.3 RGGI al respecto⁴⁸.

5.3.2. *El contenido de la solicitud.*

Aclarada la cuestión de quién debe ser el órgano competente para solicitar la autorización judicial, procede determinar cuál debe ser el contenido de dicha solicitud.

Lo primero que debe ser destacado es la inexistencia de una jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo, como lo demuestra la admisión a trámite, en auto de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso – administrativo de 3 de octubre de 2019 del recurso de casación 2966/2019 (ES:TS:2019:9821A), en el que se plantea, entre otras, la siguiente cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia: “1) *Determinar el grado de concreción de la información de las solicitudes de autorización de entrada - o en la sede social de una empresa – formuladas por la Administración Tributaria, así como el alcance y extensión del control judicial de tales peticiones de autorización*”.

A la espera de que se formule jurisprudencia sobre el particular, conviene destacar que la doctrina ha puesto especial hincapié en la necesidad de justificar la entrada domiciliaria. Por ejemplo, CALVO VÉRGEZ entiende que “*con carácter general las solicitudes de entrada y registro domiciliario de un domicilio, aunque sea en el de una persona jurídica, deben de observarse desde la óptica de los principios de proporcionalidad, ponderación y subsidiariedad y deben concederse con carácter restrictivo y limitado. El hecho de que, por poner ejemplos concretos, un obligado tributario tenga un porcentaje muy bajo de cobros con una tarjeta de crédito o haya adquirido numerosos vehículos en un mismo período, no constituyen factores que revelen por sí mismos y respecto al sujeto en cuestión ningún comportamiento defraudador. Y, en defecto de indicios que puedan llegar a fundamentar una sospecha, debe estimarse que no existe base alguna que legitime la invasión de la intimidad del obligado, sin que proceda acceder a la prestación administrativa de entrar en su domicilio*”⁴⁹.

⁴⁸ El precepto se limita a establecer: “*Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial*”.

⁴⁹ CALVO VÉRGUEZ, J. (2020): “*La entrada de la Inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad. Análisis de la STS de 10 de octubre de 2019, rec. núm. 2818/2017*”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 444 (marzo 2020), págs. 161 y 166. En idéntico sentido se ha pronunciado en “*La entrada de la inspección tributaria en la*

Parece claro en este sentido que, como certeramente señala ÁLVAREZ MARTINEZ, “deben quedar reflejadas en la respectiva solicitud aquellas circunstancias o datos específicos que, presentando un carácter objetivo, hagan sospechar, de modo indiciario, la comisión de un ilícito tributario cuya confirmación exige llevar a cabo el acceso y reconocimiento de un concreto domicilio, no pudiendo otorgarse tal consideración, en modo alguno, a una simple denuncia anónima que no ha sido objeto, cuando menos, de una mínima contestación”⁵⁰. Y también parece que, como sigue diciendo este mismo autor, “evidentemente, tales indicios no tienen que resultar definitivos en aras a la demostración del citado ilícito, pues también en estos casos la entrada y posterior registro constituyen actuaciones previas encaminadas al descubrimiento de aquél, siendo las medidas expuestas totalmente innecesarias ante la existencia de otro tipo de pruebas que dejen cumplida constancia de la comisión de la susodicha infracción tributaria”⁵¹.

5.3.3. El órgano judicial competente para conocer la solicitud.

Las normas tributarias guardan absoluto silencio, como es lógico, sobre cuál sea el órgano judicial competente para conocer de estas solicitudes, por lo que ha de acudir al artículo 91.2 de la Ley Orgánica 6/1985, del Poder Judicial⁵² (en lo sucesivo “LOPJ”) y al artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso – administrativa⁵³ (“LRJCA”, en adelante), preceptos que atribuyen esa competencia a los Juzgados de lo Contencioso – administrativo.

sede de las empresas y en el domicilio constitucionalmente protegido (previa autorización judicial) a la luz de la jurisprudencia constitucional”, en *Revista Quincena Fiscal*, número 5, 2019, págs. 105 – 136.

⁵⁰ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007): *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit. pág. 247.

⁵¹ *Ibidem*, ob. cit., pág. 247.

⁵² “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 una ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia”.

⁵³ “Conocerán también los Juzgados de lo Contencioso – administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la administración pública, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia. Asimismo, corresponderá a los Juzgados de lo Contencioso – administrativo la autorización o ratificación judicial de las medidas que las autoridades sanitarias consideren urgentes y necesarias para la salud pública e impliquen privación o restricción de la libertad o de otro derecho fundamental. Además, los Juzgados de lo Contencioso – administrativo conocerán de las autorizaciones para

Hay de repararse en que, tanto la LJCA como la LOPJ, omiten hacer referencia alguna a las actuaciones de la Inspección de los tributos, lo que suscita la duda de si dichos artículos son o no de aplicación a las autorizaciones de entrada en domicilios constitucionalmente protegidos que éstos soliciten. La cuestión fue resuelta por el Tribunal Constitucional, en el FJ 6 de la sentencia 50/1995, de 23 de febrero, vigente la redacción inicial del precepto correlativo al actual en la LOPJ, que atribuía la competencia para otorgar esa autorización a los Juzgados de Instrucción⁵⁴, reconociendo su aplicación analógica a los procedimientos de inspección tributaria.

Con la reforma operada en la LOPJ por la Ley Orgánica 6/1998, de 13 de julio, de reforma de la Ley Orgánica del Poder Judicial, a raíz de la aprobación de la vigente LRJCA, se trasladó la competencia a los Juzgados de lo Contencioso – administrativo, con lo cual no parece que la analogía se pueda sustentar sobre la base de las similitudes con la jurisprudencia penal, como dijo el Tribunal Constitucional en la precitada sentencia.

Al ser esto así, resulta ilógico que ni la LOPJ ni la LRJCA contemplen expresamente en sus preceptos la posibilidad de que los Juzgados de lo Contencioso – administrativo autoricen entradas de los órganos de la Inspección de los tributos con el objetivo de realizar actuaciones inspectoras en domicilios constitucionalmente protegidos en virtud del artículo 18.2 CE, tal y como certeramente crítica ÁLVAREZ MARTÍNEZ, quien entiende que *“no puede dejar de criticarse el olvido legislativo en el que nuevamente han caído las injerencias domiciliarias practicadas con motivo de actos distintos a los de naturaleza ejecutiva – cuestión ésta que, a nuestro juicio, debió haber quedado definitivamente resuelta tanto en la LJCA hoy vigente como en la LOPJ tras la reforma de 1998 –, lo cual obliga a seguir forzando, en este aspecto específico, la aplicación analógica de la*

la entrada e inspección de los domicilios, locales, terrenos y medios de transporte que haya sido acordada por la Comisión Nacional de la Competencia, cuando, requiriendo dicho acceso e inspección el consentimiento de su titular, éste se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición”.

⁵⁴ El artículo 87.2 LOPJ disponía entonces: *“Corresponde también a los Juzgados de Instrucción la autorización en resolución motivada para la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares de acceso dependiente del consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración”.*

solución contemplada en dichos textos legales, al ser la única existente, en el momento presente, en el que concierne a las entradas administrativas”⁵⁵.

5.3.4. *La necesidad de audiencia previa al obligado tributario y al Ministerio Fiscal.*

En relación con la audiencia del obligado tributario, el Tribunal Constitucional ha mantenido una postura clara y constante, desde el auto 129/1990, de 26 de marzo, mencionado ya en este trabajo, en cuyo FJ 6 reconoció que el trámite de audiencia no es exigible. Textualmente dijo: *“lo que a la postre pretende el demandante es que indeclinablemente se abra una suerte de trámite de audiencia y contradicción, de modo que, necesariamente y en todo caso, el órgano jurisdiccional conceda o deniegue su autorización no sólo a la vista de lo solicitado por la Administración, sino también después de conocer los motivos de oposición del interesado como si se tratase de un proceso en el que la Administración y titular domiciliario contendiesen para decantar a su favor la convicción y la resolución judiciales, cuando es lo cierto que de lo único de lo que se trata es de apoderar a la Administración para realizar una determinada actuación”*. Más tarde repitió, en el FJ 2 de la sentencia 174/1993, de 27 de mayo (ES:TC:1993:174), que *“a propósito de la audiencia del interesado en este tipo de actuaciones judiciales, hemos declarado que el ejercicio de esta función de control, preventivo y prima facie, no requiere que necesariamente y en todo caso el órgano judicial se pronuncie después de conocer los motivos de oposición del interesado, como si se tratase de un proceso, cuando lo cierto es que de lo único que se trata es de apoderar a la Administración para realizar una determinada actuación”*.

En este mismo sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo, en el FD segundo de la ya mencionada y reciente sentencia de la Sección Segunda de su Sala de lo Contencioso – administrativo de 10 de octubre de 2019 (recurso de casación 2818/2017), siguiendo la doctrina del Máximo Intérprete de nuestra Constitución: *“No resulta necesaria, en principio y en todo caso, la audiencia previa y contradictoria de los titulares de los domicilios o inmuebles concernidos por la entrada, habida cuenta que la posible autorización judicial ni es el resultado de un proceso jurisdiccional (...) ni dicha audiencia previa viene tampoco exigida expresamente por los artículo 18.2 de la Constitución, 91.2 de la Ley Orgánica 6/1985, 8.6 de la Ley 29/1998 ó 113 y 142.2 de la Ley 58/2003”*, sin perjuicio de lo cual, *“si se trata de una entrada inaudita parte (...) se tiene que*

⁵⁵ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007): *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 255.

solicitar expresamente el consentimiento – bien informado – del titular del derecho, y dejar referencia a la posibilidad de su revocación en cualquier momento”.

En relación a la audiencia del Ministerio Fiscal, no son pocas las veces que las sentencias de los TSJ mencionan su intervención en el proceso ante los Juzgados de lo Contencioso – administrativo⁵⁶.

Asimismo, su presencia en el proceso de autorización judicial se puede justificar en lo dispuesto, con carácter general, en el artículo 124.1 CE⁵⁷ y en el artículo 3.3 de la Ley 50/1981, de 30 de diciembre, por la que se regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal⁵⁸, porque una de las funciones que ambos preceptos reconocen al Ministerio Fiscal es la de velar por el respeto de los derechos fundamentales y libertades públicas, sin que se aprecien razones, a juicio de quien escribe, para negar la intervención del Ministerio Fiscal cuando se trata de la autorización judicial para llevar a cabo la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido por el artículo 18.2 CE.

5.3.5. El contenido de la autorización judicial.

Para analizar el contenido de la resolución judicial que autoriza la entrada domiciliaria, resulta necesario acudir de nuevo a la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en sus resoluciones y, en particular, a la tantas veces citada sentencia 50/1995, de 26 de febrero, porque fue la primera en que se manifestó sobre el tema y su doctrina no se ha sido alterada hasta la actualidad⁵⁹.

⁵⁶ Véanse, en este sentido, las sentencias del TSJ (“SSTSJ”, en adelante) de Madrid 349/2010, de 29 de marzo (recurso 1570/2009; ES:TSJM:2010:4148), FD primero; de La Rioja 72/2020, de 19 de marzo de 2020 (recurso 269/2019; ES:TSJLR:2020:94), antecedente de hecho cuarto, y de Castilla y León 437/2020, de 18 de mayo (recurso 154/2020; ES:TSJCL:2020:1464), FD primero.

⁵⁷ El artículo 124 de la CE en su apartado 1 dispone: “*El Ministerio Fiscal, sin perjuicio de las funciones encomendadas a otros órganos, tiene por misión promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley, de oficio o a petición de los interesados, así como velar por la independencia de los Tribunales y procurar ante éstos la satisfacción del interés social*”.

⁵⁸ Dispone textualmente: “*Velar por el respeto de las instituciones constitucionales y de los derechos fundamentales y libertades públicas con cuantas actuaciones exija su defensa*”.

⁵⁹ Véanse, por todas, las posteriores SSTC 139/2004, de 13 de septiembre (ES:TC:2004:139), FJ 2, y 188/2013, de 4 de noviembre, FJ 2.

En el FJ 7 de dicha sentencia el Tribunal Constitucional entendió que el auto que autorice la entrada en el domicilio y su reconocimiento debe tener un contenido específico integrado por tres elementos: el elemento subjetivo, el elemento espacial y el elemento temporal.

En primer lugar, se deben indicar las personas autorizadas para llevar a cabo la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido (elemento subjetivo). El Tribunal Constitucional reprocha en esta sentencia que *“se indican por su nombre y cargo a dos funcionarios de la inspección, pero no se concreta ni limita el número máximo de personas que puedan acompañarles”*.

En segundo lugar, se debe especificar en qué lugares se realizarán dichas entradas y registros (elemento espacial).

En tercer lugar, se debe fijar el periodo temporal en el que se realizará la inspección tributaria (elemento temporal). El Tribunal Constitucional reprocha esta vez en su sentencia al auto de autorización judicial que *“omite una serie de circunstancias con una transcendencia constitucional evidente, olvidando el acervo jurisprudencial europeo, nuestra propia doctrina y la Ley española que aplica. No sólo no se fijan días concretos, dando un mandamiento indefinido en el tiempo, sino que incurre en una plus petitio, pues la inspección pide dos días concretos y en cambio se permite “en las fechas que (...) estimara conveniente” por sí y ante sí. No hay, pues, limitación de visitas, que pueden prolongarse indefinidamente al arbitrio de los inspectores, sin que se razone en la resolución la necesidad de tales medidas exorbitantes”*.

El Tribunal Constitucional entiende que *“lo dicho pone de manifiesto que el Auto viene a configurar de alguna manera una suspensión individualizada de este derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y, desde otra perspectiva, contiene un apoderamiento pleno a la Hacienda pública, delegando tácitamente en sus agentes la adopción de decisiones sobre aspectos esenciales de la medida restrictiva que son privativos e irrenunciables del propio Juez, como guardián de las libertades ciudadanas. Además, omite cualquier referencia a la obligación de comunicar al Juez el resultado de la entrada y reconocimiento en el domicilio, dación de cuenta imprescindible para que aquél pueda cumplir con plenitud su función de garantía y corregir, en su caso, los excesos. La circunstancia de que la actuación de los inspectores haya podido ser correcta, sin abuso de la autorización, que es un acaecimiento posterior, carece de virtualidad sanatoria de las diferencias observadas en el Auto, como tampoco las convalida el aquietamiento de la interesada, que no formuló protesta alguna. La integridad de los derechos fundamentales no puede quedar a*

la discrecionalidad unilateral de la Administración pública, la ejerza o no con prudencia, por incidir sobre los valores esenciales y trascendentes de un sistema democrático que se configura como Estado de Derecho, con el norte simultáneo de la libertad y la justicia para el respeto de la dignidad de la persona”.

Junto a esos tres elementos mencionados (subjetivo, espacial y temporal), ÁLVAREZ MARTÍNEZ sostiene la existencia de un cuarto elemento, el elemento finalista, porque, en su acertado juicio, *“junto a lo anterior, en dicho auto judicial tendrá que constar, igualmente, el concreto objeto o finalidad para la cual se permite el acceso y, en su caso, registros domiciliarios, la fundamentación o motivación de la autorización conferida, la firma del juez autorizante, así como la obligación de comunicar a este último los resultados obtenidos con ocasión de la mencionada entrada y reconocimiento”*⁶⁰.

La exigencia de que las autorizaciones judiciales contengan esa información se justifica en que, como se lee en el apartado 51 de la sentencia del TEDH de 30 de septiembre de 2008, *caso Isaldak contra Turquía*, *“una injerencia debe basarse en una necesidad social imperiosa y ser proporcionada a la finalidad legítima perseguida”*⁶¹.

Dicha exigencia también se justifica en el mismo FJ 7 de la sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, cuando dice que *“aquí juega con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empelados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales”*. En el mismo sentido, el Máximo Intérprete de nuestra Constitución ha entendido, en el FJ 2 de la posterior sentencia 188/2013, de 4 de noviembre, que a la hora de otorgar la autorización de entrada, el juez no enjuiciará la legalidad o no de la inspección tributaria que se pretende, sino que se limitará a garantizar que las entradas se efectúen tras haber realizado una ponderación previa de los derechos e intereses en conflicto, y que eso explica que *“para que se pueda cumplir esta finalidad preventiva que le corresponde, sea preciso que la resolución judicial que autorice la entrada en el domicilio se encuentre debidamente motivada, pues sólo de este motivo es posible comprobar, por una parte, si el órgano judicial ha llevado a cabo una adecuada ponderación de los derechos o intereses*

⁶⁰ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007): *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 281.

⁶¹ Véanse, en el mismo sentido, las SSTEDH de 25 de febrero de 1993, *caso Mialbe contra Francia*, ap. 36; 16 de diciembre de 1997, *caso Camenzind contra Suiza*, ap. 44; y 9 de octubre de 2003, *caso Slivenko contra Letonia*, ap. 113.

en conflicto y, por otra, que, en su caso, autoriza la entrada de modo menos restrictivo posible del derecho a la inviolabilidad del domicilio”.

En consecuencia, añade el Máximo Intérprete de nuestra Constitución en el FJ 2 de la última sentencia mencionada, *“el Juez debe comprobar, por una parte, que el interesado es el titular del domicilio en el que se autoriza la entrada, que el acto cuya ejecución se pretende tiene una apariencia de legalidad, que la entrada en el domicilio es necesaria para aquélla y que, en su caso, la misma se lleve a cabo de tal modo que no se produzcan más limitaciones al derecho que consagra el art. 18.2 CE que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto”* y *“junto a estas exigencias, (...) los aspectos temporales de la entrada, pues no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración el tiempo de su duración”*.

A la vista de todo lo expuesto y para terminar con el contenido de la autorización judicial de entrada domiciliaria, procede subrayar que la motivación del auto judicial autorizante⁶² constituye, como recuerda ÁLVAREZ MARTÍNEZ, *“una de las garantías protegidas por el derecho a la tutela judicial efectiva”*⁶³, recogido en el artículo 24.1 CE⁶⁴.

⁶² No se olvide que el artículo 91.2 LOPJ establece que *“corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso – administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios a lugares cuyo caso 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”*, y que el artículo 248.2 LOPJ dispone que *“los autos serán siempre fundados y contendrán en párrafos separados y enumerados los hechos y los razonamientos jurídicos y, por último, la parte dispositiva. Serán firmados por el Juez, Magistrado o Magistrados que los dicten”*.

⁶³ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007): *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., págs. 285 y 286.

⁶⁴ El artículo 24.1 CE dispone: *“Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”*.

6. EJECUCIÓN MATERIAL DE LAS ENTRADAS Y REGISTROS DOMICILIARIOS EN EL ÁMBITO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

A lo largo del presente trabajo se ha efectuado un análisis de las diferentes cuestiones relacionadas con la intromisión en el domicilio constitucionalmente protegido de las sociedades por los órganos de la Inspección de los tributos para llevar a cabo actuaciones inspectoras, como puede ser la entrada y registro. Realizado este análisis, resulta necesario examinar los diferentes problemas que se plantean en relación con la ejecución material de las entradas y registros domiciliarios en el ámbito de las actuaciones inspectoras, tarea que debe ser abordada desde diferentes puntos de vista: aspecto subjetivo (la determinación del órgano competente para ejecutar la entrada y registro, y la necesidad o no de la presencia del Letrado de la Administración de Justicia – “LAJ” en lo sucesivo – y del obligado tributario); aspecto objetivo (referente a las actuaciones inspectoras a desarrollar); aspecto espacial (lugares en los que se desarrollarán aquéllas); aspecto temporal (el tiempo durante el cual se llevará a cabo la entrada y el registro domiciliario), y, por último, el aspecto documental.

Antes de entrar a analizar cada uno de estos aspectos, cabe precisar que no se diferenciará entre si la entrada y el registro domiciliario se realiza con el consentimiento otorgado por el obligado tributario o con la autorización concedida por el órgano judicial competente.

6.1 Aspecto subjetivo: delimitación de los sujetos intervinientes.

En lo que concierne al aspecto subjetivo de la ejecución material de las entradas y registros domiciliarios, se deben analizar una serie de cuestiones: (i) en primer lugar, la determinación del órgano competente para llevar a cabo la ejecución, (ii) en segundo lugar, la necesidad o no de la presencia del LAJ, y, por último, (iii) la presencia del obligado tributario.

El primero de los aspectos que debe centrar nuestra atención es la delimitación de los órganos competentes para ejecutar la entrada y registro.

La LGT de 1963 se pronunció al respecto en su artículo 141, conforme al cual “*Uno. Los Inspectores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen para ejercer las funciones prevenidas*

en el artículo 109 de esta Ley. Dos. Cuando el dueño o morador de la finca o edificio, o la persona bajo cuya custodia se hallare el mismo, se opusieron a la entrada de los Inspectores, no podrán llevar a cabo éstos su reconocimiento sin la previa autorización escrita del Delegado o Subdelegado de Hacienda; cuando se refiera al domicilio particular de cualquier español o extranjero, será precisa la obtención del oportuno mandamiento judicial”. Del tenor literal del precepto reproducido se deduce el otorgamiento de la analizada a los inspectores de los tributos. No obstante, su tenor literal será cuestionado después por más de una norma reglamentaria.

El Real Decreto 3255/1978, de 29 de diciembre, por el que se desarrollan las funciones atribuidas al Cuerpo Especial de Gestión de la Hacienda Pública, especialidad de Inspección Auxiliar, todavía vigente, en su artículo 2 dispone que los Subinspectores de tributos tendrán la totalidad de las facultades que otorgan los artículos 141 y 142 de la LGT de 1963⁶⁵. Este precepto reglamentario facultaba a los Subinspectores de tributos para llevar a cabo la ejecución de las entradas y registros domiciliarios.

Del mismo modo, la redacción del artículo 39.2 RGI de 1986 era más amplia que la del artículo 141 LGT de 1963, al otorgar la potestad de ejecutar las entradas y registros domiciliarios a la Inspección de los tributos en su conjunto, sin limitarla únicamente a los Inspectores de tributos⁶⁶.

El problema que ocasionaba esta pluralidad de criterios fue solucionado a través de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuya Disposición Adicional duodécima, bajo la rúbrica “Facultades de la Inspección de los Tributos”, dispuso que “*las normas del Capítulo VI de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que mencionan específicamente los Inspectores de los tributos se entenderán referidas a*

⁶⁵ En concreto: “*Los subinspectores de tributos tendrán las facultades de los artículos 141 y 142 de la Ley General Tributaria, con la condición de Agentes de la Autoridad, y estarán obligados a la observancia del secreto profesional en los términos señalados en el artículo 114 de la Ley de 16 de diciembre*”.

⁶⁶ La redacción del artículo 39.1 RGI de 1986 es la siguiente: “*La Inspección de los tributos podrá entrar en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación o bien se produzcan hechos imposables o exista alguna prueba de los mismos, siempre que lo juzgue conveniente para la práctica de cualesquiera actuaciones y, en particular, para reconocer los bienes, despachos, instalaciones o explotaciones del interesado, practicando cuantas actuaciones probatorias conexas sean necesarias*”.

la *Inspección de los tributos*". De esta forma zanjó el problema, ampliando los sujetos facultados, con el objetivo de atribuir la ejecución de accesos y reconocimientos domiciliarios, con carácter general, a todos aquellos que desarrollen funciones inspectoras de naturaleza tributaria, concretamente la Inspección de los tributos.

Sin embargo, los viejos problemas (inspectores *versus* subinspectores) se pueden reeditar en versión moderna (funcionarios *versus* laborales), si se atiende a los términos utilizados por la vigente LGT y el RGGI que la desarrolla en este ámbito.

En efecto, el inciso final del artículo 142.2 LGT⁶⁷ prevé que las entradas y registros se lleven a cabo por "*los funcionarios que desarrollen funciones de inspección*", mientras que el artículo 172.1 RGGI dispone que "*los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tiene la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquéllas así lo requieran*". Como se aprecia a simple vista el precepto reglamentario amplía los sujetos facultados para llevar a cabo estas actuaciones, no son únicamente "*los funcionarios*", sino también "*demás personal al servicio de la Administración tributaria*", siempre que desarrollen actuaciones inspectoras. Repárese, además, en que los demás apartados del artículo 172 RGGI no vuelven a hacer uso del mismo término, haciendo alusión únicamente a los "*funcionarios de inspección*".

En virtud de lo dispuesto en el párrafo anterior se podría entender que el artículo reglamentario se está excediendo al ampliar las personas establecidas en el artículo 142.2 LGT, pero desde el punto de vista de NAVARRO FAURE "*el desarrollo reglamentario sólo se extralimita en el caso de los lugares que no son el constitucionalmente protegido, ya que respecto a este último podemos interpretar, según el tenor del apartado cuarto, que se está atribuyendo tal competencia a los funcionarios de la inspección. Esta situación es especialmente importante en la medida en que este precepto*

⁶⁷ Textualmente dispone: "*Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos*".

*se aplique también a los procedimientos de recaudación, en la que pueden intervenir, por delegación, personas ajenas a los órganos de recaudación*⁶⁸.

Tiene razón ÁLVAREZ MARTÍNEZ cuando considera que “(...) quizás el auténtico origen del problema arriba suscitado en la opción elegida por el legislador de emplear, en el seno del art. 142.2 de la actual LGT, el término «funcionarios» para describir a los específicos sujetos integrantes de la Inspección de Hacienda que pueden ejecutar y participar en una entrada y registro domiciliario, puesto que (...) «el personal laboral en la medida en que desarrolla un trabajo al servicio de la Administración debe ostentar las mismas facultades que el personal funcionario»⁶⁹. Entiende este mismo autor, como es lógico y acertado entender, que la LGT debería haber hecho uso de un término con un alcance más genérico, como por ejemplo el término “órganos de inspección”.

El siguiente problema que debe robar nuestra atención es si resulta o no necesaria, en este tipo de situaciones, la presencia e intervención de un LAJ.

La obligatoriedad de la presencia del LAJ en este tipo de actuaciones inspectoras no aparece contemplada en la regulación tributaria ni tampoco en el Texto Constitucional.

El artículo 569 de la vigente Ley de Enjuiciamiento Criminal regula esta cuestión en el ámbito de las instrucciones sumariales por delito como sigue: “*El registro se practicará siempre en presencia del Secretario del Juzgado – el actual LAJ –, o del Secretario del servicio de guardia que le sustituya, quien levantará acta de resultado, de la diligencia y de sus incidencias y que será firmada por todos los asistentes. No obstante, en caso de necesidad, el Secretario judicial podrá ser sustituido en la forma prevista en la Ley Orgánica del Poder Judicial*”.

La existencia de este precepto legal permitía entender que la presencia del LAJ era siempre preceptiva en la realización de las entradas y registros domiciliarios; máxime cuando la competencia para autorizar la entrada de la Inspección de los tributos en el ejercicio de sus actuaciones inspectoras estaba atribuida al Juez penal.

⁶⁸ NAVARRO FAURE, A. (2011): “*La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad*”, en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. extra. 1, 2011, pág. 47.

⁶⁹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007): *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de tributos*, ob. cit., pág. 315.

En el FJ 2 del auto 258/1990, de 18 de junio (ES:TC:1990:258A), el Tribunal Constitucional rechazó la tesis sostenida por la actora en su demanda de amparo, esto es, que *“el art. 87.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), al prescribir la competencia del Juez penal para autorizar la entrada de la Administración en un domicilio para ejecutar una decisión suya, implica la aplicación en bloque de los preceptos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim) sobre entrada y registro domiciliarios”*, al entender que *“la atribución competencial al Juez penal no tiene por qué suponer tal consecuencia, puesto que los preceptos mencionados de la LECrim están pensados para actuaciones sumariales de investigación criminal, y tal naturaleza les otorga una impronta (urgencia, determinadas precauciones suplementarias, etc.) que si bien son propias de actuaciones de carácter penal, no resultan adecuadas, en cambio, para actuaciones de naturaleza administrativa, por mucho que en las mismas se inserte una autorización procedente del Juez penal”*.

Añádase que la intervención del LAJ en los procedimientos penales ofrece un plus de garantía, porque conforme al artículo 5 del Real Decreto 1608/2005, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico del Cuerpo de Secretarios Judiciales, les corresponde a ellos el ejercicio de la fe pública judicial con exclusividad y plenitud, y dejarán constancia fehaciente de la realización de actos procesales en el Tribunal o ante éste y de la producción de hechos con trascendencia procesal mediante las oportunas actas y diligencias; mientras que las oportunas diligencias y las actas son expedidas por los propios órganos de la Inspección tributaria en los procedimientos inspectores⁷⁰.

⁷⁰ El artículo 143.1 LGT establece: *“1. Las actuaciones de la inspección de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y actas. 2. Las actas son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma”*.

En cuanto al valor probatorio de las diligencias y actas, el artículo 107 LGT dispone para las diligencias: *“1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. 2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho”*. Y el artículo 144 LGT preceptúa para las actas: *“1. Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. 2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho”*.

Se puede suscribir por tanto la tesis de ÁLVAREZ MARTÍNEZ, quien sostiene que “*no es aplicable (en sede del procedimiento inspector) la exigencia contenida en la LECr – art. 569 –, según la cual el registro debe practicarse en presencia del Secretario Judicial que autorizó la intervención, por la sencilla razón de que no se trata de una actuación sumarial, sino de una actuación administrativa, en el marco de la cual los funcionarios actuantes están facultados para dar fe de la misma*”⁷¹.

La última de las cuestiones es la relativa a la presencia del obligado tributario en las actuaciones inspectoras desarrolladas en el domicilio constitucionalmente protegido.

Aquí se debe recordar lo defendido con anterioridad en este trabajo⁷²: el representante legal de la entidad mercantil o su representante habrán de estar presentes cuando se presenta la Inspección de los tributos en el domicilio, puesto que si no lo están difícilmente se les podría pedir su consentimiento, y por consiguiente obtenerlo, para llevar a cabo la correspondiente actuación inspectora. No obstante, su presencia en la ejecución de la entrada y registro domiciliario también se podría contemplar, porque el obligado tributario puede revocar en cualquier momento el consentimiento otorgado para la permanencia en el domicilio a los órganos inspectores.

No estorba recordar que, de conformidad con los artículos 142.3 LGT⁷³ y 173.1 RGGI⁷⁴, los obligados tributarios deben atender a los órganos de la Inspección y prestarles la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones, y tales deberes se les exigen incluso en los supuestos previstos en el artículo 173.2 RGGI, esto es, “*(c)uando el personal inspector se persona sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes*”, aunque es lógico en tales casos, si no estuvieran presentes, “*deberá(n) colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o*

⁷¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007): *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de tributos*, ob. cit., pág. 324.

⁷² Epígrafe 5.2 del capítulo quinto.

⁷³ El artículo 142.3 LGT establece: “*Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones*”.

⁷⁴ El artículo 173.1 RGGI dispone: “*Los obligados tributarios deberán atender a los órganos de inspección y prestarle la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.*

Tratándose de un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, deberán atender a los órganos de inspección tanto la sociedad dominante del grupo como las entidades dependientes”.

responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación en el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes”.

Aún más, el artículo 173.3 RGGI dispone que, cuando a juicio del órgano inspector sea preciso para la adecuada práctica de las actuaciones inspectoras, el obligado tributario o su representante estén presentes en dichas actuaciones⁷⁵.

En suma, el obligado tributario (o su representante), que otorgó su consentimiento para que se lleve a cabo la injerencia domiciliaria por parte de los órganos de la Inspección de los tributos, puede y hasta debe estar presente a lo largo del desarrollo de esas actuaciones. Si se viera privado de la posibilidad de estar presente durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, sólo se habría producido una infracción de la legalidad ordinaria, porque el artículo 18.2 CE únicamente exige que la entrada y el registro domiciliario se realice mediando el consentimiento del obligado del titular o la correspondiente resolución judicial.

Cuando la intromisión domiciliaria se produce como consecuencia de una autorización judicial, en principio no se presentan nuevas dificultades, por lo que son válidos los argumentos ofrecidos para los supuestos de entradas y registros consentidos.

No obstante, podrán ser problemáticas aquellas situaciones – sin duda, posibles – en que ni el representante legal de la entidad mercantil ni su representante estén presentes cuando se persona la Inspección de los tributos en el domicilio constitucionalmente protegido.

Se aplicaría en tales casos lo dispuesto en el artículo 173.2 RGGI, precepto que, después de disponer que *“cuando el personal inspector se persona sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes”*, añade que, *“en su defecto, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes”*.

⁷⁵ Textualmente dispone: *“El obligado tributario o su representante deberán hallarse presentes en las actuaciones inspectoras cuando a juicio del órgano de inspección sea preciso para la adecuada práctica de aquéllas”*.

También serían problemáticas aquellas situaciones en las que existe una previa autorización judicial, pero el titular del domicilio constitucionalmente protegido se opone a la entrada de los órganos de inspección e, incluso, la impide, con claro incumplimiento de sus deberes de atender a los órganos de la Inspección de los tributos y prestarles la debida colaboración (artículos 142.3 LGT y 173.1 RGGI).

En tales casos, los órganos de la Inspección de los tributos habrán de acudir, con el objetivo de llevar a la práctica la entrada domiciliaria judicialmente autorizada, a las autoridades públicas, que están obligadas a prestarles el apoyo, concurso, auxilio y protección que les sea necesaria para el ejercicio de sus funciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 94.1 LGT⁷⁶, con carácter general, y en los artículos 142.4 LGT⁷⁷ y 60.1 RGGI⁷⁸, con carácter especial.

⁷⁶ “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.

Asimismo, participarán en la gestión o exacción de los tributos mediante las advertencias, repercusiones y retenciones, documentales o pecuniarias, de acuerdo con lo previsto en las leyes o disposiciones reglamentariamente vigentes”.

⁷⁷ “Los funcionarios que desempeñen funciones de inspección serán considerados agentes de la autoridad y deberán acreditar su condición, si son requeridos para ello, fuera de las oficinas públicas.

Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario a los funcionarios para el ejercicio de las funciones de inspección”.

⁷⁸ “En los términos establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los funcionarios de la Administración tributaria serán considerados agentes de la autoridad en el ejercicio de sus funciones, a los efectos de la responsabilidad administrativa y penal de quienes ofrezcan resistencia o cometan atentado o desacato contra ellos, de hecho o de palabra, durante actos de servicio o con motivo del mismo.

Las autoridades y entidades a que se refiere el artículo 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a prestar a los funcionarios y demás personal de los órganos de la Administración tributaria al apoyo, concurso, auxilio y protección que les sea necesario para el ejercicio de sus funciones.

En caso de inobservancia de la obligación a que se refiere el párrafo anterior, deberá darse traslado de lo actuado a los órganos con funciones de asesoramiento jurídico para que ejerciten, en su caso, las acciones que procedan. En el ámbito

Ha de subrayarse además que los últimos preceptos mencionados prevén que los funcionarios de la Administración tributaria serán considerados como agentes de la autoridad en el ejercicio de sus funciones, a los efectos de valorar la responsabilidad administrativa y penal de quienes ofrezcan resistencia o cometan atentado o desacato contra ellos.

En suma, cuando el acceso y el reconocimiento en el domicilio constitucionalmente protegido hubieran sido autorizados judicialmente, el representante legal de la entidad mercantil o su representante no se podrá negar a que los órganos de la inspección penetren en el domicilio, pues, en caso contrario, podrían incurrir en las responsabilidades señaladas.

6.2 Aspecto objetivo: actuaciones inspectoras a desarrollar.

Prosiguiendo con el análisis de los aspectos de la ejecución material de las entradas y registros domiciliarios realizados por los órganos de la Inspección de los tributos, procede examinar el aspecto objetivo, es decir, las actuaciones que van a poder efectuar en el domicilio constitucionalmente protegido.

Al respecto es innegable el importante papel que desempeñan tanto el consentimiento otorgado por el obligado tributario como la autorización judicial concedida. Como ya se ha visto, en el primer caso, el obligado tributario debe ser informado por los órganos de la Inspección de los tributos del alcance la actuación⁷⁹, mientras que, en el segundo caso, el auto judicial que autoriza la entrada y registro debe precisar, entre otras cosas, el objetivo o la finalidad para el que se otorga⁸⁰. En consecuencia, la actividad de los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario se limitará a lo aceptado por el obligado tributario, a la hora de otorgar su consentimiento, y a lo fijado en la autorización judicial, en su caso, sin que aquel consentimiento y esta autorización judicial puedan ser utilizados con otra finalidad diferente.

de competencia del Estado serán competentes para acordar dicho traslado los órganos que se determinen en las normas de autorización específica?

⁷⁹ Epígrafe 5.2 del capítulo quinto del presente trabajo.

⁸⁰ Epígrafe 5.3.5 del capítulo quinto del presente trabajo.

Parece claro, por tanto, que resultan improcedentes las búsquedas sistemáticas de cualquier información tributaria, de modo que sólo serán procedentes aquellas consentidas por el obligado tributario o permitidas judicialmente, sin que puedan ser realizadas con un fin distinto.

6.3 Aspectos espacial y temporal: lugares en los que se desarrollaran y duración del procedimiento.

Concluido el análisis del aspecto subjetivo y objetivo, procede centrar nuestra atención en el examen de los aspectos espacial y temporal.

En lo que respecta al aspecto espacial, no son necesarias mayores precisiones de las que se infieren de lo hasta aquí expuesto, porque, como se ha visto, los órganos de la Inspección de los tributos pueden penetrar en los lugares o dependencias que les permita el consentimiento del titular⁸¹ o en los que establezca la autorización judicial, pues el auto autorizante tiene que especificar el aspecto espacial de la entrada y registro autorizada⁸².

En lo que respecta al aspecto temporal, se ha de acudir en principio al artículo 152 LGT, titulado “Horario de las actuaciones inspectoras”, el cual dispone en su apartado 2 que “*(s)i las actuaciones se desarrollan en los locales del interesado se respetará la jornada laboral de la oficina o de la actividad que se realice en los mismos, con la posibilidad de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas o días*”. No obstante, aclara el apartado 3 del mismo precepto legal, “*(c)uando las circunstancias de las actuaciones lo exijan, se podrá actuar fuera de los días y horas a los que se refieren los apartados anteriores en los términos que se establezcan reglamentariamente*”⁸³.

⁸¹ Epígrafe 5.2 del capítulo quinto del presente trabajo.

⁸² Epígrafe 5.3.5 del capítulo quinto del presente trabajo.

⁸³ En el mismo sentido se pronuncian los artículos 90 (apartados 1 y 2) y 182 RGGI. El artículo 90 RGGI: “*1. Las actuaciones que se desarrollen en las oficinas públicas se realizarán dentro del horario oficial de apertura al público y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo. 2. Si las actuaciones se desarrollan en los locales del obligado tributario, se respetará la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en ellos. Cuando medie el consentimiento del obligado tributario, las actuaciones podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad. 3. Cuando se disponga de autorización judicial para la entrada en el domicilio del obligado tributario constitucionalmente protegido, las actuaciones se ajustarán a lo que disponga la autorización en relación con la jornada y el horario para realizarlas. 4. Cuando el obligado tributario fuese una persona con discapacidad o con movilidad reducida, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se desarrollarán en el lugar que resulte más apropiado de entre los previstos en los apartados 1 y 2 de este artículo*”. En el mismo sentido

El desarrollo reglamentario de lo dispuesto en ese artículo 152 LGT se encuentra en el artículo 90 RGGI, en cuyos apartados 2 y 3 incluye dos relevantes precisiones por lo que aquí importa:

Primera. *“Cuando medie el consentimiento del obligado tributario, las actuaciones podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad”* (apartado 2).

Segunda. *“Cuando se disponga de autorización judicial para la entrada en el domicilio del obligado tributario constitucionalmente protegido, las actuaciones se ajustarán a lo que disponga la autorización en relación con la jornada y el horario para realizarlas”* (apartado 3).

Está claro, por tanto, que el aspecto temporal de la entrada y registro domiciliario viene determinado, como no puede ser de otro modo, por el consentimiento otorgado por el obligado tributario o, en su caso, por el contenido de la autorización judicial. Sin embargo, como bien entiende NAVARRO FAURE, *“la regulación de la LGT y del Reglamento resultan excesivamente parcas, debiéndose haber incluido, entre otras, la competencia judicial y, como garantías mínimas que debería recoger la ley, la presencia del interesado o su representante y la notificación al mismo del auto judicial en el que debe contar el tiempo del registro, la persona que lo va a llevar a cabo y el objeto del mismo. Por lo tanto el juicio de proporcionalidad de la medida debe afectar no sólo a la autorización*

dispone el artículo 182 RGGI: *“1. Las actuaciones inspectoras que se desarrollen en las oficinas públicas podrán realizarse fuera del horario oficial de apertura al público de dichas oficinas o de la jornada de trabajo vigente cuando lo requieran las circunstancias de dichas actuaciones o medie el consentimiento del obligado tributario. 2. Cuando las actuaciones inspectoras se desarrollen en los locales del obligado tributario, podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad en los siguientes supuestos: a) Cuando medie el consentimiento del obligado tributario; b) Cuando sin el consentimiento del obligado tributario se considere necesario para que no desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de pruebas o las circunstancias del caso requieran que las actuaciones de inspección se efectúen con una especial celeridad que exija su desarrollo fuera de la jornada laboral y se obtenga, en ambos supuestos, la previa autorización del órgano competente de la Administración tributaria. En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al delegado o al director de departamento del que dependa el órgano actuante. En el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General. El obligado tributario podrá exigir que se le entregue copia de la autorización”*.

judicial de la entrada sino al modo de llevarla a cabo, siendo el auto judicial el que debe fijar los límites con los que se debe realizar la intromisión autorizada”⁸⁴.

En consecuencia, las diferentes cuestiones temporales relacionadas con los accesos y reconocimientos domiciliarios dependen del alcance del consentimiento prestado por el obligado tributario o del contenido de la auto judicial de autorización del Juez de lo Contencioso – administrativo, debiendo respetar los órganos de la Inspección de los tributos uno y otro. De ahí que dichos órganos deban abandonar el domicilio cuando espire el plazo concedido a tal efecto o se revoque el consentimiento inicialmente otorgado⁸⁵. Expirado el plazo concedido, si la Inspección de los tributos quisiera proseguir con sus actuaciones en el domicilio del obligado tributario, debería obtener de nuevo el consentimiento del obligado tributario o la oportuna autorización judicial.

6.4 Aspecto documental.

Corresponde ahora analizar el aspecto documental de las actuaciones inspectoras de entrada y registro domiciliario, es decir, precisar la documentación específica en la que se exige que quede reflejado el desarrollo de tales actuaciones y el alcance del deber que tienen los órganos de la Inspección de los tributos de remitir al Juez de lo Contencioso – administrativo la documentación acreditativa de las circunstancias y los resultados de aquella.

En relación con la documentación específica en la que se refleja el desarrollo de tales actuaciones inspectoras, se debe partir del artículo 99.7 LGT, precepto que, con alcance general, dispone que *“las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento”*, y que *“las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones”*, sin perjuicio de que *“las diligencias no podrán incorporarse al contenido de las liquidaciones que se extiendan”*.

⁸⁴ NAVARRO FAURE, A. (2011): *“La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad”*, en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, ob. cit., pág. 48. En idéntico sentido en *“El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria”*, en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, ISSN 0210 – 8453, número 138, 2008, págs. 229 – 256.

⁸⁵ Véanse el epígrafe 5.2 del capítulo quinto del presente trabajo.

Parece claro, por tanto, que se documentará en diligencias el desarrollo de las entradas y registros domiciliarios de los órganos de la Inspección de los tributos y, más concretamente, las circunstancias de la actuación y las manifestaciones del obligado tributario o de la persona con la que, en su caso, se entiendan las actuaciones que se hayan producido durante su transcurso.

El contenido exigible a las diligencias está regulado en el artículo 98 RGGI, conforme al cual y por lo que aquí importa:

“1. En las diligencias a las que se refiere el artículo 99.7 LGT, se harán constar necesariamente los siguientes extremos:

- a) Lugar y fecha de su expedición.*
- b) Nombre y apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente.*
- c) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal y firma de la persona con la que, en su caso, se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con el que interviene.*
- d) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario al que se refieren las actuaciones.*
- e) Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide.*
- f) Hechos y circunstancias que se hagan constar.*
- g) Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar.*

2. En las diligencias podrán hacerse constar, entre otros, los siguientes contenidos:

- a) La iniciación de la actuación o procedimiento y las comunicaciones y requerimientos que se efectúen a los obligados tributarios.*
- b) Los resultados de las actuaciones de obtención de información.*
- c) La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento y la descripción de éstas.*
- d) Los hechos resultantes de la comprobación de las obligaciones.*
- e) La representación otorgada mediante declaración en comparecencia personal del obligado tributario entre el órgano administrativo competente”.*

Evidentemente, la extensión de diligencias en estas actuaciones de entrada y registro del domicilio del obligado tributario tiene especial relevancia para los órganos de la Inspección de los tributos, porque el artículo 107 LGT dispone, en su apartado 1, que *“(l)as diligencias*

extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formulación, salvo prueba en contrario”, y añade, en su apartado 2, que “(l)os hechos contenidos en las diligencias y aceptadas por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho”. Del tenor literal de este artículo se desprende que los hechos plasmados en las diligencias se presumen ciertos, siendo ésta una presunción *iuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario.

Repárese en que el artículo 107 LGT otorga a las diligencias valor probatorio únicamente a los hechos que plasman, de modo que los hechos que no aparezcan contemplados en las mismas se tendrán que probar por otros medios probatorios.

En cuanto al deber que tienen los órganos de la Inspección de los tributos de comunicar al Juez de lo Contencioso – administrativo las circunstancias y los resultados de la entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido realizada al amparo de la autorización judicial otorgada, el artículo 172.4 RGGI se limita a establecer en su inciso segundo que “(u)na vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados”. Los datos que se comunicarán al órgano judicial en cumplimiento de ese deber serán precisamente los que se contemplen en las respectivas diligencias.

En cuanto a las consecuencias que se podrán derivar del incumplimiento de dicha obligación, parece claro que la falta de remisión de las circunstancias, incidencias y resultados derivados de la injerencia domiciliaria no implica la nulidad de pleno derecho de la actuación inspectora, en virtud de lo dispuesto en el artículo 217.1 a) LGT⁸⁶, pues tal proceder no produce, *per se*, lesión al derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio recogido en el artículo 18.2 CE, pero es que tampoco produce, *per se*, la indefensión al obligado tributario afectado por la injerencia domiciliaria, porque todas las circunstancias, incidencias y los resultados de esa actuación deben quedar reflejados en las diligencias y no

⁸⁶ “Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico – administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”.

le está vedado al obligado tributario hacer uso de ellas para impugnar lo que a su derecho convenga a través de los diferentes recursos que se encuentren a su disposición.

6.5 Consecuencias derivadas de las entradas y registros ilegítimos efectuadas por los órganos de la inspección de los tributos.

En último lugar se deben examinar las consecuencias que derivarían de las entradas y registros ilegítimos.

La ejecución material de una entrada y registro domiciliarios ilegítimos por los órganos de la Inspección de los tributos supone una violación del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio del artículo 18.2 CE, cuyas consecuencias en el plano exclusivamente administrativo serían: (i) la nulidad de pleno derecho de las actuaciones desarrolladas en el domicilio constitucionalmente protegido y (ii) la ineficacia de las pruebas obtenidas como consecuencia de la injerencia domiciliaria.

La primera consecuencia mencionada deriva del artículo 217.1 a) LGT, conforme al cual se podrán declarar nulos de pleno derecho los actos dictados en materia tributaria *“que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”*, en este caso el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

A raíz de lo anterior, las actuaciones nulas pueden provocar también la de los actos que traigan causa de aquéllas. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en el FJ 5 de la sentencia 239/1999, de 20 de diciembre (ES:TC:1999:239), donde afirma, tras reconocer que la falta de motivación (o la motivación defectuosa) del auto de autorización judicial implica una vulneración del artículo 18.2 CE, que tal circunstancia vicia *“con la nulidad todos los actos de ejecución de la orden judicial y los que de ella deriven (en términos generales, SSTC 200/1997, 33/1999)”*. En consecuencia, cuando los únicos medios de prueba sean exclusivamente aquellos que sean obtenidos como consecuencia de la entrada y registro domiciliarios ilícitos, serán nulos dado que son actos que traen causa de aquélla.

La segunda consecuencia que producen las entradas y reconocimientos domiciliarios ilegítimos es la absoluta ineficacia de las pruebas obtenidas, a la luz de lo dispuesto en el artículo 11.1 LOPJ: *“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”*.

Como puede verse este precepto contiene un mandato explícito para los órganos judiciales: deben excluir o rechazar toda prueba obtenida, directa o indirectamente, lesionando un derecho fundamental, que en este caso sería el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

¿Se pueden valorar en el proceso pruebas derivadas de otras constitucionalmente ilegítimas?

En el FJ 3 de la reciente sentencia 97/2019, de 16 de julio (ES:TC:2019:97), el Tribunal Constitucional señaló que “*en estos casos nuestra doctrina distingue entre la mera conexión natural con el acto de vulneración del derecho fundamental, requisito considerado necesario pero no suficiente, de la conexión o enlace jurídico, que es el único que evidencia una necesidad de protección procesal del derecho fundamental*”. En este sentido, con el objetivo de determinar si existe o no una conexión de antijuricidad, se tiene que analizar la cuestión desde dos puntos de vista, que han sido aplicados por el Tribunal Constitucional al examen de la prueba derivada:

Desde el punto de vista interno: se debe analizar la índole, características e intensidad de la vulneración del derecho fundamental sustantivo, que se materializa en la prueba originaria, así como su resultado, con el fin de determinar si se transmite o no a la prueba obtenida por derivación de aquélla.

Desde el punto de vista externo: se deben analizar las necesidades esenciales de tutela que la realidad y efectividad del derecho fundamental vulnerado exige.

En relación con este último, en el mismo FJ 3 de la citada sentencia se lee que “*(r)especto de la prueba originaria, de la que la vulneración del derecho fundamental constituye la fuente de conocimiento directo, este Tribunal ha señalado, con carácter general, que, en un principio, ha de entenderse que «la necesidad de tutela es mayor cuando el medio probatorio utilizado vulnera directamente el derecho fundamental» (...), pero ha estimado que puede apreciarse la desconexión entre la violación del derecho fundamental sustantivo y las garantías procesales que aseguran la igualdad de las partes y la integridad y equidad del proceso atendiendo a los criterios ponderativos generales ya indicados. En otras palabras, cuando la violación del derecho fundamental es la fuente inmediata de conocimiento de los elementos de convicción que pretenden incorporarse al acervo probatorio existe, a priori, una mayor necesidad de tutela sin que esto impida, no obstante, apreciar excepcionalmente que tales necesidades de tutela no concurren por*

ausencia de conexión jurídica entre la violación del derecho fundamental sustantivo y la integridad y equidad del proceso correspondiente”.

En tal sentido, tal y como venía sosteniendo ya el Tribunal Constitucional en el FJ 6 de la sentencia 167/2002, de 18 de septiembre (ES:TC:2002:167), *“sólo si la prueba reflejada resulta jurídicamente ajena a la vulneración del derecho y la prohibición de valorarla no viene exigida por las necesidades esenciales de tutela del mismo, cabrá entender que su efectiva apreciación es constitucionalmente legítima, al no invadir negativamente sobre ninguno de los aspectos que configuran el contenido del derecho fundamental sustantivo”*. En suma, *“es posible que la prohibición de valoración de pruebas originales no afecte a las derivadas, si entre ambas, en primer lugar, no existe relación natural o si, en segundo lugar, no se da la conexión de antijuricidad (SSTC 166/1999, de 27 de septiembre, FJ 4; 171/1999, de 27 de septiembre, FJ 4; 299/2000, de 11 de diciembre, FJ 4)”*.

En virtud de lo expuesto, se puede sostener con alcance general que las pruebas obtenidas por los órganos de la Inspección de los tributos con ocasión de una injerencia domiciliaria ilegítima serán nulas, a efectos probatorios, y que esa nulidad también podría transmitirse a las pruebas obtenidas con previo conocimiento de los órganos inspectores (pruebas derivadas), cuando exista relación natural entre las pruebas originales y derivadas o cuando se dé esa conexión de antijuricidad.

7. CONCLUSIONES.

Primera. Aunque ha sido una cuestión discutida, los Tribunales (TEDH, TJUE, TC y TS) han reconocido a las sociedades la posibilidad de ser titulares del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y han concretado también qué espacios tienen tal protección, como se vio en el capítulo segundo del presente trabajo.

Segunda. En virtud de lo anterior, cuando los órganos de la Inspección de los tributos necesitan realizar entradas en los domicilios constitucionalmente protegidos de las sociedades para llevar a cabo actuaciones inspectoras, como se dijo en el capítulo tercero del presente trabajo, necesitan contar con el consentimiento del obligado tributario o con la correspondiente autorización judicial, tal y como se dispone en el artículo 113 LGT, al que remite el artículo 142.2 LGT, y en el artículo 172.3 RGGI.

Tercera. No obstante, las actuaciones inspectoras que se querrán realizar por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio constitucionalmente protegido de las sociedades, como se vio en el epígrafe 3.2 de este trabajo, además de no limitarse a las actuaciones de comprobación e investigación, serán supeditadas a la condición de que sean necesarias para el ejercicio de dichas actuaciones con el objetivo de asegurar que no se restringe de modo innecesario el derecho a la inviolabilidad del domicilio y evitar el sacrificio desproporcionado de este derecho fundamental.

Cuarta. El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio no es un derecho absoluto y puede ser limitado o excepcionado tal y como se obtiene del propio tenor literal del artículo 18.2 CE. En el ámbito de las actuaciones inspectoras dicho derecho fundamental cede en particular: cuando medie el consentimiento del obligado tributario para la entrada y registro, y cuando se otorgue una autorización judicial para realizarlas. La ostentación de alguno de estos dos títulos legitimadores descarta la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio y legítima, por tanto, las injerencias domiciliarias de los órganos de la Inspección de los tributos, tal y como se dijo en el capítulo cuarto de este trabajo.

Quinta. Por lo que respecta al consentimiento del obligado tributario, queda claro que, como se vio en el epígrafe 5.2 del presente trabajo, para la entrada de la Inspección de los tributos en el domicilio constitucionalmente protegido debe ser un consentimiento válido, informado previamente y otorgado por el representante legal de la entidad mercantil o su

representante de forma expresa, debiendo incluir los términos y el alcance de la actuación para la que recaba la autorización.

Sexta. En relación con la autorización judicial, como se estableció en el epígrafe 5.3 de este trabajo, podrá pedirse la misma al órgano judicial correspondiente con independencia de haberse solicitado primero el consentimiento del obligado tributario, puesto que no existe una relación de subsidiariedad entre ambos títulos legitimadores, siendo la autorización judicial título suficiente para que se permita la entrada domiciliaria, a la luz del artículo 18.2 CE, y todo ello sin perjuicio de que sea innecesaria la autorización judicial cuando se haya dictado una resolución judicial cuya ejecución legitima la entrada domiciliaria.

Séptima. La autorización judicial como título legitimador ha planteado más dificultades en la práctica que el consentimiento del obligado tributario, dada la ausencia de normas tributarias que regulen cada uno de los aspectos de la susodicha autorización o, como sucede, por ejemplo, en relación con el contenido de la solicitud, aspecto en el que la ausencia de una doctrina jurisprudencial unificada obliga acudir a la doctrina o a regulación distinta a la tributaria, tal y como se vio a lo largo del epígrafe 5.3 del presente trabajo.

Octava. No obstante, lo que está claro es que el auto que otorgue la facultad de realizar injerencias domiciliarias deberá tener un contenido mínimo, que tendrá que establecer quienes realizarán las entradas, dónde las realizarán y durante cuánto tiempo, sin perjuicio de que podría añadirse también a dicho contenido mínimo, tal y como se vio en el epígrafe 5.3.5 de este trabajo, el concreto fin para el que se permite esta injerencia domiciliaria.

Novena. En cuanto a la ejecución material de las entradas y registros domiciliarios en el ámbito de las actuaciones inspectoras, en virtud de lo establecido en el capítulo sexto de este trabajo, se han planteado de nuevo diferentes problemas en relación con la determinación de los sujetos intervinientes (aspecto subjetivo), las actuaciones inspectoras a desarrollar (aspecto objetivo), los lugares en los que se desarrollarán (aspecto espacial), el tiempo que durará la entrada y registro domiciliario (aspecto temporal) y, por último, la documentación de las actuaciones inspectoras desarrolladas en el domicilio constitucionalmente protegido (el aspecto documental).

Décima. En relación con los sujetos, aunque ha habido disputas y podría haberlas de nuevo, se entiende en el epígrafe 6.1 del presente trabajo que deberán intervenir los órganos de la Inspección de los tributos que desarrollen actuaciones inspectoras, además de precisarse la presencia del obligado tributario o de su representante.

Undécima. En cuanto a las actuaciones inspectoras a desarrollar, no procedería realizar búsquedas sistemáticas, como se ha visto en el epígrafe 6.2 de este trabajo, pues el derecho a la inviolabilidad del domicilio no deja de ser un derecho fundamental y los órganos inspectores tendrán que acatar lo concedido por el obligado tributario con su consentimiento o, en su caso, por la autorización judicial otorgada.

Duodécima. En relación con el lugar y el tiempo, en el epígrafe 6.3 del presente trabajo se dijo que habrá que acudir igualmente a lo concedido por el obligado tributario a través del consentimiento o a lo dispuesto en la autorización judicial.

Décimo tercera. Donde menos problemas se han planteado, en comparación con el resto, es en el aspecto documental, dado que al respecto existen normas tributarias concretas que delimitan el contenido de las diligencias que habrán de extenderse en el curso de las actuaciones inspectoras realizadas en el domicilio del obligado tributario, tal y como se estableció en el epígrafe 6.4 del presente trabajo.

Décimo cuarta. Finalmente, en virtud de lo establecido en el epígrafe 6.5 del presente trabajo, la ejecución de entradas y registros domiciliarios ilegítimos llevadas a cabo por los órganos de la Inspección de los tributos tienen como consecuencia la nulidad de las actuaciones desarrolladas y la ineficacia de las pruebas obtenidas.

8. ANEXO JURIPRUDENCIAL.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

STJUE de 21 de septiembre de 1989, *Hoechst/Comisión* (C-46/87 y C-227/88, EU:C:1989:337).

STJUE de 12 de octubre de 1989, *Dow Chemical Ibérica y otros/Comisión* (C-97/87, C-98/87 y C-99/87, EU:C:1989:380).

STJUE de 17 de octubre de 1989, *Dow Benelux/Comisión* (C-85/87, EU:C:1989:379).

STJUE de 22 de octubre de 2002, *Roquette Freires* (C-94/88, EU:C:2002:603).

STJUE de 26 de febrero de 2013, *Melloni* (C-399/11; EU:C:2013:107).

STJUE de 26 de febrero de 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105).

STJUE de 26 de septiembre de 2013, *Texdata Software* (C-418/11, EU:C:2013:588).

STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15; EU:C:2017:373).

Tribunal Europeo de Derechos Humanos

STEDH de 30 de marzo de 1989, *Chapell contra Reino Unido*.

STEDH de 16 de diciembre de 1992, *Niemietz contra Alemania*.

STEDH de 25 de febrero de 1993, *Mialhe contra Francia*.

STEDH de 25 de febrero de 1993, *Cremieux contra Francia*.

STEDH de 25 de febrero de 1993, *Frunke contra Francia*.

STEDH de 16 de diciembre de 1997, *Camenzind contra Suiza*.

STEDH de 16 de abril de 2002, *Sociétés Colas Est y otros contra Francia*.

STEDH de 9 de octubre de 2003, *Slivenko contra Lituania*.

STEDH de 27 de septiembre de 2005, *Peetri Sallinen y otros contra Finlandia*.

STEDH de 30 de septiembre de 2008, *Islidak contra Turquía*.

STEDH de 21 de enero de 2010, *Xavier da Silveira contra Francia*.

STEDH de 15 de febrero de 2011, *Harju contra Finlandia*.

STEDH de 3 de julio de 2012, *Robathin contra Austria*.

STEDH de 14 de marzo de 2013, *Bemb Larsen Holding y otros contra Noruega*.

STEDH de 1 de diciembre de 2015, *Brito Ferrinho Villa – Nova contra Portugal*.

STEDH de 4 de febrero de 2016, *Kirakosyan contra Armenia*.

STEDH de 27 de abril de 2017, *Sommer contra Alemania*.

STEDH de 30 de mayo de 2017, *Trabajo Rueda contra España*.

STEDH de 3 de diciembre de 2019, *Kirdok y otros contra Turquía*.

Tribunal Constitucional

STC 22/1984, de 17 de febrero (ES:TC:1984:22).
STC 137/1985, de 17 de octubre (ES:TC:1985:137).
ATC 129/1990, de 26 de marzo (ES:TC:1990:129A).
ATC 258/1990, de 18 de junio (ES:TC:1990:258A).
STC 160/1991, de 18 de julio (ES:TC:1991:160).
STC 174/1993, de 27 de mayo (ES:TC:1993:174).
STC 50/1995, de 23 de febrero (ES:TC:1995:50).
STC 161/1997, de 2 de octubre (ES:TC:1997:161).
STC 69/1999, de 26 de abril (ES:TC:1999:69).
STC 239/1999, de 20 de diciembre (ES:TC:1999:239).
STC 136/2000, de 29 de mayo (ES:TC:2000:136).
STC 10/2002, de 17 de enero (ES:TC:2002:10).
STC 92/2002, de 22 de abril (ES:TC:2002:92).
STC 167/2002, de 18 de septiembre (ES:TC:2002:167).
STC 22/2003, de 10 de febrero (ES:TC:2003:22).
STC 139/2004, de 13 de septiembre (ES:TC:2004:139).
STC 189/2004, de 2 de noviembre (ES:TC:2004:189).
STC 209/2007, de 24 de septiembre (ES:TC:2007:209).
STC 70/2009, de 23 de marzo (ES:TC:2009:70).
STC 173/2011, de 7 de noviembre (ES:TC:2011:173).
STC 115/2013, de 9 de mayo (ES:TC:2013:115).
STC 170/2013, de 7 de octubre (ES:TC:2013:170).
STC 188/2013, de 4 de noviembre (ES:TC:2013:188).
STC 119/2014, de 16 de julio de 2014 (ES:TC:2014:199).
STC 54/2015, de 15 de marzo (ES:TC:2015:54).
STC 32/2019, de 28 de febrero (ES:TC:2019:32).
STC 97/2019, de 16 de julio (ES:TC:2019:97).

Tribunal Supremo

Sentencia de 22 de enero de 1993 (recursos acumulados 250, 256, 257, 267 y 269 de 1986, ES:TS:1993:12574).
Sentencia de 25 de junio de 2008 (recurso de casación 4448/2005, ES:TS:2008:3710).
Sentencia de 23 de abril de 2010 (recurso de casación 704/2004, ES:TS:2010:2218).

Sentencia de 30 de septiembre de 2010 (recurso de casación 169/2007, ES:TS:2010:5277).
Sentencia de 30 de septiembre de 2010 (recurso de casación 364/2007, ES:TS:2010:5278).
Sentencia de 30 de septiembre de 2010 (recurso de casación 369/2007, ES:TS:2010:5268).
Sentencia de 30 de septiembre de 2010 (recurso de casación 1392/2007, ES:TS:2010:5279).
Sentencia de 22 de noviembre de 2010 (recurso de casación 408/2007, ES:TS:2010:6507).
Sentencia de 25 de noviembre de 2011 (recurso de casación 4913/2010, ES:TS:2011:7905).
Sentencia de 25 de enero 2012 (recurso de casación 2236/2010, ES:TS:2012:285).
Auto de 3 de octubre de 2019 (recurso de casación 2966/2019, ES:TS:2019:9821A).
Sentencia de 10 de octubre de 2019 (recurso de casación 2818/2017, ES:TS:2019:3286).

Tribunales Superiores de Justicia

STSJ de Cataluña, de 30 de julio de 1999 (recurso contencioso – administrativo 3/1999, ES:TSJCAT:1999:7606).
STSJ de Madrid 349/2010, de 29 de marzo (recurso 1570/2009, ES:TSJM:2010:4148).
STSJ de La Rioja 72/2020, de 19 de marzo (recurso 269/2019, ES:TSJLR:2020:94).
STSJ de Castilla y León 437/2020, de 18 de mayo (recurso 154/2020, ES:TSJCL:2020:1464).

9. BIBLIOGRAFÍA.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2007): *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los tributos*. Madrid, La Ley.

BOSCH CHOLBI, J.L. (2011): “*La Inspección de los tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la Inspección en una encrucijada*”, en *Revista Técnica Tributaria*, número 95, 2011.

CALVO VÉRGUEZ, J. (2019): “*La entrada de la inspección tributaria en la sede de las empresas y en el domicilio constitucionalmente protegido (previa autorización judicial) a la luz de la jurisprudencia constitucional*”, en *Revista Quincena Fiscal*, número 5, 2019.

CALVO VÉRGUEZ, J. (2020): “*La entrada de la Inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad. Análisis de la STS de 10 de octubre de 2019, rec. núm. 2818/2017*”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, número 444 (marzo 2020).

CHECA GONZÁLEZ, C. (2010): “*La inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas*”, en *Quincena Fiscal: Revista de actualidad fiscal*, número 19, 2010.

GÓMEZ GUILLAMÓN, R. (1991): “*El artículo 87.2 de la LOPJ y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*”, en *Poder Judicial*, número 23, 1991.

NAVARRO FAURE, A. (2008): “*El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria*”, en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, ISSN 0210 – 8453, número 138, 2008.

NAVARRO FAURE, A. (2011): “*La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad*”, en *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. extra. 1, 2011.