

MÁSTER UNIVERSITARIO EN ASESORÍA FISCAL

TRABAJO FIN DE MÁSTER



**LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO EN
LAS INSPECCIONES TRIBUTARIAS**

Curso 2016/2017

Yolanda Monzó Mora

Tutora: Paula Vicente-Arche Coloma

Universidad Miguel Hernández

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

RESUMEN O ABSTRACT

La finalidad de este trabajo ha sido tratar de delimitar cuando podríamos encontrarnos ante una violación del domicilio en una inspección tributaria. Los órganos de inspección pueden presentarse ante un domicilio para realizar una entrada o registro en el proceso de investigación de un tributo declarado erróneamente o no declarado. La Constitución española protege el domicilio de las personas físicas, siendo extensible a las personas jurídicas gracias a los pronunciamientos jurisprudenciales, pero no todos los domicilios pueden considerarse constitucionalmente protegidos. Para las personas físicas parece ser más fácilmente su distinción, siendo aquellos lugares donde pueda residir un individuo – aunque no resida – o espacios cerrados donde solo pueda acceder aquél. Resulta ser algo más polémica la distinción de un domicilio constitucionalmente protegido con respecto a las personas jurídicas, siendo la norma principal donde aquellas tengan localizado su centro de dirección o la custodia de documentos. La diferencia fundamental que posee un domicilio constitucionalmente protegido de uno que no lo es se basa en el título legitimador para poder entrar en él. Mientras que un domicilio constitucionalmente protegido no está al acceso de los inspectores salvo consentimiento del propietario, en caso de flagrante delito o con la tenencia de una autorización judicial, aquellos domicilios que no estén protegidos por la constitución podrán accederse con una autorización administrativa. Durante una inspección tributaria, los órganos que tienen la facultad de llevarla a cabo son tanto los inspectores como los subinspectores. El obligado tributario tiene derecho a presenciar la misma, mientras que no será necesaria la presencia del secretario judicial en ningún caso. Las consecuencias que se derivan de la entrada o registro al domicilio sin el título legitimador correspondiente, es decir, cuando se produce una violación del domicilio, podrán ser la anulación de las actuaciones inspectoras junto con las pruebas obtenidas en la misma. El órgano correspondiente para dictar lo referido anteriormente es el juzgado contencioso – administrativo. Al final del trabajo se muestran algunos casos en los que la inspección a determinadas sociedades se ha realizado violando su domicilio y las consecuencias de las mismas.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. CONCEPTO DE DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO..6	
2.1 PERSONAS FÍSICAS	9
2.1.1 LUGARES DESTINADOS AL EJERCICIO DE ACTIVIDADES PROFESIONALES O ECONÓMICAS.....	11
2.2. PERSONAS JURÍDICAS.....	12
3. DIFERENCIACIÓN ENTRE LA ENTRADA Y EL REGISTRO.....	15
4. TÍTULOS LEGITIMADORES DE LAS ENTRADAS Y REGISTROS.....	16
4.1 EL CONSENTIMIENTO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO COMO TÍTULO LEGITIMADOR.....	17
4.2 LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL O ADMINISTRATIVA COMO TÍTULO LEGITIMADOR	20
4.2.1 LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL	20
4.2.2 LA AUTORIZACIÓN ADMINISTRATIVA.....	27
4.2.3 NEGATIVA A LA ENTRADA CON AUTORIZACIÓN.....	28
4.3 EN CASO DE FLAGRANTE DELITO	29
4.4 EN ESTADO DE NECESIDAD.....	30
5. ÓRGANOS COMPETENTES PARA EJECUTAR LA ENTRADA Y REGISTRO DOMICILIARIO Y SUJETOS CAPACITADOS PARA PRESENCIARLAS	30
5.1 ÓRGANOS COMPETENTES PARA EJECUTAR LA ENTRADA Y REGISTRO DOMICILIARIO.	31
5.2 PRESENCIA DEL SECRETARIO JUDICIAL.....	32
5.3 PRESENCIA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO	33
6. CONSECUENCIAS DE LAS ENTRADAS Y REGISTROS ILEGÍTIMOS..	35
7. ALGUNOS CASOS REALES: INSPECCIONES TRIBUTARIAS INVALIDADAS	37
7.1 CONSENTIMIENTO VICIADO	37
7.2 CONSENTIMIENTO PRESTADO POR TRABAJADORES	39
8. CONCLUSIONES	41

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
IRPF	Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
LECr	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
LJCA	Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial.
RGIT	Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria



1. INTRODUCCIÓN

La Inspección de los tributos puede personarse ante el domicilio de un obligado tributario con el fin de iniciar un procedimiento de inspección de oficio. Remitiéndonos al artículo 151.1 de la LGT, las actuaciones inspectoras pueden desarrollarse en el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina; en el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas; donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria o en las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

Estas actuaciones se pueden llevar a cabo sin la previa comunicación de los órganos de inspección al obligado tributario como indica el apartado siguiente del artículo anteriormente referido: *“La inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales.”*

La finalidad de este trabajo es determinar cuándo se produce una entrada fuera de la legalidad por parte de los órganos de la inspección en el domicilio del obligado tributario. Para conseguir tal fin, primero nos centraremos en determinar cuándo las entradas y registros son válidas ante las normas legislativas. Para ello debemos delimitar qué se entiende por domicilio constitucionalmente protegido – diferenciando entre las personas físicas y las jurídicas – y cuáles son los requisitos que se deben cumplir para que la entrada en el mismo pueda considerarse legítima. Estos asuntos son desarrollados en el segundo y cuarto apartado, habiendo aclarado la diferencia entre la entrada y el registro en el tercero. A continuación pasaremos a tratar los órganos que tienen la competencia para realizar las inspecciones y mencionaremos quién debe presenciar las mismas, centrándonos en la presencia del obligado tributario y la del secretario judicial. Con toda esta información ya estaremos capacitados para poder delimitar cuando una entrada y registro puede ser considerada ilegítima y desarrollaremos las consecuencias que se derivan. Por último, para aproximar nuestro

trabajo a la realidad, expondremos detalladamente una serie de casos en los que se ha producido una entrada ilegítima, explicando en que se ha fundamentado el poder judicial para considerarla como tal.

2. CONCEPTO DE DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO

La inviolabilidad del domicilio viene regulada en el artículo 18.2 de la Constitución española. Para González Martínez¹, este derecho a la inviolabilidad es una concreción del derecho a la intimidad personal y familiar, definido por él mismo como “derecho a no tener que soportar intromisiones no queridas en el ámbito de la propia vida personal”. Ahora bien, la Constitución Española defiende el domicilio de la siguiente forma: “*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.*” Por tanto, la Constitución prevé tres situaciones en las que sí es posible la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido: con el consentimiento del titular, con resolución judicial o en caso de flagrante delito.

A su vez, la LGT prevé la defensa del domicilio constitucionalmente protegido en el artículo 113: “*Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.*” y también en el artículo 172.3 del RGIT. No es más que una aplicación del artículo 18 de la Constitución referida, en concreto, a los procedimientos de aplicación de los tributos. Cabe señalar que debido a esta última matización: “en los procedimientos de aplicación de los tributos”, no solo se refiere al ámbito de la inspección, sino que también la LGT otorga la posibilidad de entrada y registro en el domicilio a otros órganos de la

¹GONZÁLEZ MARTÍNEZ, José Antonio: “El Domicilio y su inviolabilidad”. En *Revista de la Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche*, Volumen I, Número 3, Enero 2008, pág. 40.

Administración tributaria en los procedimientos de comprobación limitada² y recaudación³. En los procedimientos de comprobación limitada no se trata de una cesión de poder plena a la entrada, sino que queda restringida⁴ en caso de que lo prevea la legislación aduanera, en comprobaciones censales o en aplicación de métodos objetivos de tributación.

Cuando se considere que no se está ante un domicilio constitucionalmente protegido, bastará con una autorización escrita de la autoridad administrativa que se determine para poder entrar al domicilio sin el consentimiento del obligado tributario. Este caso viene recogido en el artículo 142.2 de la LGT: *“Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.”*

La Normas anteriormente referidas establecen una protección del domicilio pero no concreta qué se entiende por aquél, así que vamos a intentar esclarecer esta cuestión.

²Artículo 136.4 de la LGT: *“Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley.”*

³Artículo 162.1 de la LGT: *“Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta ley.”*

⁴ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, La Ley, Madrid, 2007, pág. 38.

Son muchos los autores⁵ que a partir de los pronunciamientos de la doctrina jurisprudencial han formulado una serie de definiciones del domicilio inviolable, tales como: debe ser un espacio físico delimitado que puede ser ocupado tanto de forma ocasional como estable, destinado a la vivienda o al ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Este derecho constitucional no va unido con ser el propietario de dicho domicilio, sino más bien con tener el derecho a poseerlo, pudiendo ser considerado como tal las viviendas alquiladas⁶ y las habitaciones de hostales, hoteles o pensiones⁷. A continuación analizaremos por separado qué se entiende por domicilio constitucionalmente protegido para las personas físicas y para las personas jurídicas, matizando dentro de las personas físicas el caso especial de aquellas que realizan una actividad económica. A su vez, también veremos la definición de domicilio tributario que contempla la LGT para cada uno de ellos, siendo ésta última más restrictiva que la contemplada en la Constitución como domicilio protegido. Para Navarro Faure⁸ el domicilio tributario *“es solo un lugar de localización del sujeto pasivo que puede ser utilizado junto a otros para la realización de ciertas funciones por parte de la Administración”*. Esto es así debido a que las actuaciones inspectoras pueden desarrollarse tanto en el domicilio tributario como en otros lugares que permite la LGT en su artículo 151.1⁹.

⁵Entre ellos, ALONSO DE ANTONIO, Ángel Luis: *El Derecho a la inviolabilidad domiciliaria en la Constitución Española de 1978*, Colex, Madrid, 1993, págs. 86-93 y GONZALEZ-TREVIJANO, Pedro José, *La inviolabilidad del domicilio en el Derecho español*, Tec-nos, Madrid, 1992, págs. 146-157; citados por ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 143.

⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 94/1999, de 31 de mayo.

⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2002, de 17 de enero: *“Si domicilio es cualquier espacio físico cerrado en el que se despliega el ámbito de privacidad de las personas, con independencia de que tenga carácter habitual, permanente o estable, o, transitorio, temporal o accidental, las habitaciones de los hoteles y demás alojamientos de hostelería han de considerarse domicilio, por cuanto la accidentalidad o temporalidad de su uso no excluye que en las mismas se desarrolle vida privada con ánimo de exclusión de terceros.”*

⁸ NAVARRO FAURE, Amparo: *El domicilio Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág.37.

⁹ Citados en la introducción, página 5, de nuestro trabajo.

2.1 PERSONAS FÍSICAS

Para las personas físicas el domicilio constitucionalmente protegido debe entenderse en un sentido más amplio que en el *Derecho privado*¹⁰. Numerosas Sentencias del Tribunal Constitucional¹¹ se han pronunciado en este sentido, defendiendo que es más amplio que el concepto jurídico-privado; con lo que no solo las viviendas donde residan habitualmente los contribuyentes van a ser objeto de protección¹². Como ya hemos adelantado anteriormente, los hostales, hoteles o pensiones podrán estar protegidos, junto con las segundas y ulteriores residencias¹³ que se dispongan. Además, la jurisprudencia¹⁴ ha abogado el amparo de las zonas ajardinadas de una casa, siempre que formen parte de un espacio delimitado y cerrado a personas externas. El asunto no está tan claro cuando se habla de garajes o trasteros, el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo se han pronunciado en sentido contradictorio. El primero considera que ambos pueden entenderse protegidos por la Constitución¹⁵, mientras que el segundo defiende la tesis opuesta¹⁶. A nuestro parecer, siempre que sean espacios cerrados privados donde solo pueda entrar el propietario o personas a quien permita éste último, deberían gozar de protección, mientras que si son espacios compartidos, como por ejemplo los garajes comunitarios, no deberían tenerla. Parece lógico pensar que los espacios delimitados cerrados donde el propietario es el

¹⁰En referencia al artículo 40 del Código Civil: “*Para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual, y en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil.*”

¹¹Por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984 de 17 de febrero: “*En relación con este tema debe señalarse que la idea de domicilio que utiliza el art. 18 de la Constitución no coincide plenamente con la que se utiliza en materia de Derecho Privado y en especial en el art. 40 del Código Civil como punto de localización de la persona o lugar de ejercicio por ésta de sus derechos y obligaciones. (...) concepto constitucional de domicilio de mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico-administrativo.*”. Sentencias del Tribunal Constitucional 94/1999, de 31 de mayo y 119/2001, de 24 de mayo.

¹²La doctrina también está de acuerdo con esta afirmación, mostrando de ejemplo a ESPÍN TEMPLADO, Eduardo: “Fundamento y Alcance del Derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio”. En *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, Número 8, Enero- Abril, 1991, pág. 48.

¹³Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 24 de noviembre de 1986 que consideró domicilió una vivienda desocupada por los recurrentes durante dieciocho años.

¹⁴Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares 1096/2010, 17 de septiembre. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya 13854/2001, de 10 de noviembre.

¹⁵Sentencia del referido Tribunal 171/1999, de 27 de septiembre: “*es evidente que el garaje o trastero forma parte del domicilio, pues ha de entenderse que se trata de un lugar dependiente de la voluntad de su titular a los efectos de la privacidad y de la exclusión de terceros.*”

¹⁶Sentencias del referido Tribunal 7602/1993, de 11 de noviembre; 2057/1994, de 22 de noviembre, –para el caso de garajes- y 1522/1997 de 4 de marzo de 1997, –para el caso de trasteros-.

único individuo que tiene la capacidad de decidir quién entra en ellos, como son los garajes particulares o trasteros, deberían estar protegidos bajo la Constitución. Mientras que en los garajes comunitarios, creemos que un particular no tiene la privacidad e intimidad suficiente que se fundamenta para que un espacio pueda estar protegido constitucionalmente, por esta razón, en este caso nos declinamos más por la visión del Tribunal Supremo.

A su vez, nos gustaría hacer una distinción entre el domicilio fiscal¹⁷ de las personas físicas, entendido como su residencia habitual¹⁸ y el domicilio constitucionalmente protegido referido anteriormente. El primero de ellos se trata del lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración Tributaria, mientras que el segundo se refiere al protegido frente a cualquier injerencia externa general, centrándonos en este trabajo en las intromisiones de los órganos de inspección. Cabe realizar una pequeña puntualización en cuanto al concepto de residencia habitual, ya que la LGT no define qué se entiende por habitualidad. No podemos aplicar el concepto de residencia habitual definido en la LIRPF porque éste es definido para determinar el ámbito de aplicación de la norma y la modalidad de sujeción al tributo, pero no define la localización dentro del territorio. Para Navarro Faure¹⁹, la residencia habitual del artículo 48 de la LGT es un concepto idéntico al que se utiliza en el orden civil. *“Será aquel lugar, dentro de un territorio en el que el sujeto realmente vive con la intención de establecerse y que como tal manifiesta como dato de identificación y localización en sus relaciones con terceros, incluida la Administración Tributaria.”* Deberá ser el propio obligado tributario quien manifieste su domicilio.

Por tanto, el domicilio fiscal de una persona física, al ser su residencia habitual, se entenderá que está protegido por la Constitución. Deberán ser los funcionarios públicos, cuando requieran la entrada y no obtengan el consentimiento del contribuyente, quienes necesiten la oportuna autorización judicial.

¹⁷Regulado en el artículo 48 de la LGT.

¹⁸ Este domicilio coincide con el domicilio definido por el Código Civil para las personas físicas en su artículo 40.

¹⁹ NAVARRO FAURE, Amparo: El domicilio Tributario, ob. cit., pág.81.

2.1.1 LUGARES DESTINADOS AL EJERCICIO DE ACTIVIDADES PROFESIONALES O ECONÓMICAS

También cabe analizar qué espacios dedicados al ejercicio de actividades profesionales o económicas por personas físicas son defendidos por la Constitución. Cuando un mismo espacio es dedicado tanto para ejercer dichas actividades como para la vivienda, tales como pueden serlo los despachos de abogados o médicos, se entenderán que sí gozan de protección²⁰. Ahora bien, cuando el lugar solo es dedicado a la llevanza de la actividad, en un tiempo hacia atrás, la jurisprudencia no lo ha protegido como si se tratara de un domicilio. Fue a partir de la interpretación del Tribunal Europeo de Derechos Humanos del artículo 8 del Convenio europeo cuando empezaron a cambiar esta visión. El Tribunal recuerda que la palabra inglesa “*home*” que aparece en el texto en inglés de dicho artículo es aplicada en ciertos Estados a los locales profesionales; a su vez, en el texto en francés, “*domicile*” tiene una connotación incluso más amplia que la de “*home*”, pudiendo englobar el despacho de una profesión liberal. Por tanto, el domicilio donde ejerce la actividad un profesional debería estar protegido al igual que el de una persona física. Álvarez Martínez²¹, equipara dicha protección a la protección de las personas jurídicas – que desarrollaremos en el siguiente apartado – debiendo estar protegido aquel lugar donde radique la dirección de tales actividades y donde se custodien los documentos y soportes de la vida diaria de las mismas, quedando fuera de la protección aquellos lugares donde solo se encuentren las instalaciones productivas de la actividad.

Centrando la atención en los despachos de abogados o en las asesorías fiscales, en estos lugares podemos encontrar documentos tanto del propio despacho como de sociedades o empresarios y profesionales ajenos. Ante una inspección, deberíamos distinguir dos espacios que deberían estar igualmente protegidos ante la Constitución. Por una parte, el lugar donde se custodien los documentos de la vida diaria de la asesoría se debe considerar domicilio constitucionalmente protegido para la misma,

²⁰Tesis que viene recogida en la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de marzo de 1989.

²¹ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 172.

mientras que donde se realice la contabilidad y se custodien los documentos de la otra empresa – pudiendo coincidir ambos espacios – estará protegido para ésta última²².

Anteriormente hemos dicho que el domicilio fiscal de las personas físicas es su residencia habitual, pero cuando desarrollen principalmente actividades económicas²³, la Administración podrá considerar su domicilio fiscal “*el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado (...)*”²⁴, quedando éste amparado también bajo el artículo 18.2 de la Constitución. Para la Administración Tributaria, debido a las relaciones jurídicas con el sujeto pasivo, le será más importante el domicilio donde se encuentre la actividad empresarial que el domicilio de su vida privada²⁵. A su vez, es importante para determinar la residencia habitual, de cara al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, siendo uno de los criterios que radique en España el núcleo principal o la base de las actividades empresariales o de los intereses económicos²⁶.

2.2. PERSONAS JURÍDICAS

El artículo 18 de la Constitución no especifica que sea solamente aplicable al domicilio de las personas físicas, pudiendo emplearlo también para las personas jurídicas²⁷, confirmándose a través de la Sentencia 137/1985, de 17 de octubre del Tribunal Constitucional, la cual admitió el derecho a la inviolabilidad del domicilio de

²² Visión sustentada por BOSCH CHOLBI, José Luis: “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, en *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 2º, post núm. 632 de 2014, pág. 10.

²³El art. 113 de RGIT considera que se desarrollan principalmente actividades cuando más de la mitad de la base imponible general del IRPF del año anterior proceda de rendimientos netos de actividades económicas o cuando se haya alcanzado durante cada uno de los tres años anteriores.

²⁴Este aspecto viene regulado en el art. 48.2 a) del RGIT.

²⁵ Visión expuesta por NAVARRO FAURE, Amparo: El domicilio Tributario, ob. cit., pág.74.

²⁶ Artículo 9.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

²⁷La misma idea es sostenida por NAVARRO FAURE, Amparo: «La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad». En *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 1/2011, pág. 40.

las personas jurídicas: *"Este derecho a la inviolabilidad del domicilio tiene también justificación en el supuesto de personas jurídicas, y posee una naturaleza que en modo alguno repugna la posibilidad de aplicación a éstas últimas, las que –suele ponerse de relieve– también pueden ser titulares legítimas de viviendas(...)"*. Para Navarro Faure²⁸, el derecho a la intimidad – derecho que fundamenta la protección del domicilio – no es incompatible con la aplicabilidad de tal derecho a las personas jurídicas. Ya que en el desarrollo de sus actividades, las entidades jurídicas tienen un ámbito de privacidad que normalmente está vedado a terceros y cuya protección debe garantizar la Constitución.

Pero no siempre las personas jurídicas van a estar respaldadas por la presente norma. A partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional²⁹ se puede entender que el domicilio protegido será donde se encuentre efectivamente el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma junto con aquellos lugares que puedan servir para la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de una sociedad o establecimiento³⁰. Por tanto, cuando se esté ante un lugar donde solamente se dedican a la mera producción, no encontrándose ningún tipo de gestión administrativa, no estará protegido ante la Constitución³¹. Sentencias que corroboran lo anteriormente referido han negado la condición de domicilio inviolable a los

²⁸ NAVARRO FAURE, Amparo: *El domicilio Tributario*, ob. cit., pág.51.

²⁹ Sentencia del referido Tribunal 69/1999, de 26 de abril.

³⁰ Se aplica también a las personas físicas que llevan a cabo una actividad empresarial o profesional

³¹ Visión sustentada por el autor ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 155.

almacenes³², los talleres de trabajo³³, las meras fábricas³⁴, los bares, cafés u otros lugares abiertos al público³⁵.

Si nos referimos al domicilio fiscal de las personas jurídicas³⁶ será donde se encuentre *“efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección. Cuando no pueda determinarse (...) prevalecerá donde radique el mayor valor del inmovilizado.”*³⁷ Llegados a este punto cabe preguntarse si el domicilio fiscal coincide con el domicilio social. Centrándonos en la regulación de las Sociedades Anónimas³⁸, su artículo sexto establece que las sociedades *“fijarán su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el Centro de su efectiva administración y dirección, o en que radique su principal establecimiento o explotación.”* Cuando se siga el primero de los criterios, el domicilio social y fiscal será coincidente. Retomando la definición del domicilio fiscal para las personas jurídicas, atendiendo a los dos primeros criterios enunciados – donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios o donde que se lleve a cabo dicha gestión

³²Sentencias del Tribunal Constitucional 10/2002, de 17 de enero: *“(…) la garantía constitucional de su inviolabilidad no es extensible a “aquellos lugares cerrados que, por su afectación -como ocurre con los almacenes, las fábricas, las oficinas y los locales comerciales (ATC 171/1989, FJ 2)-, tengan un destino o sirvan a cometidos incompatibles con la idea de privacidad” (STC 228/1997, de 16 de diciembre, FJ 7).”*

³³Sentencias del Tribunal Supremo 2600/1996, de 30 de abril: *“ Mas lo que nunca puede admitirse es considerar como domicilio los zaguanes o portales de los edificios, el taller de trabajo, la tienda, el almacén, el garaje, el bar o restaurante, los locales inhabitados, los locales abiertos al público, etc., (Sentencias de 6 de octubre, 14 de abril y 21 de febrero de 1994, 9 de diciembre, 10 de mayo y 26 de febrero de 1993), inclusive el ascensor en el caso de ahora discutido.”*

³⁴Sentencias del Tribunal Constitucional 10/2002, de 17 de enero y 228/1997, de 16 de diciembre.

³⁵Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2002 de 17 de enero. Sentencias del Tribunal Supremo 1448/2005 de 18 de noviembre, y 2600/1996, de 30 de abril.

³⁶ A diferencia de las personas físicas, para las personas jurídicas el domicilio tributario no coincide con el civil, siendo este último el domicilio social, cuando éste no se haya establecido se entenderá donde se halle su representación legal, o donde se ejerzan las principales funciones (artículo 41 del Código Civil).

³⁷ Viene regulado en el art. 48.2 b) de la LGT y como ya hemos mencionado anteriormente, se trata del lugar de localización del obligado tributario, en este caso de las personas jurídicas, en sus relaciones con la Administración tributaria. También se encuentran en este grupo las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

³⁸ Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

o dirección – podemos considerar que el domicilio fiscal estará constitucionalmente protegido, al encontrarse allí la gestión administrativa.

3. DIFERENCIACIÓN ENTRE LA ENTRADA Y EL REGISTRO

Son diversos los artículos legislativos los que aluden ambos conceptos³⁹, tanto la entrada como el registro, pero no se deben tomar como un mismo significado. Prueba de ello es mostrada en el artículo 18 de la Constitución cuando menciona “*entrada o registro*”, con la conjunción disyuntiva “o” en vez de con “y”, al igual que el artículo 113 de la LGT “*entrar en el domicilio (...) o efectuar registros*”. Claramente las redacciones tanto de la Constitución como de la LGT no muestran equiparación entre la entrada y el registro. Algunos autores también han tratado de definir ambos conceptos de manera diferenciada.

La “entrada” podría definirse como “*la penetración física o material en el recinto que constituye el domicilio*”⁴⁰, mientras que el “registro” se puede entender como “*la búsqueda en el domicilio de personas, cosas o hechos dignos de saberse, por el que un portador del poder público entra en él con el fin de conseguir medios de prueba o vestigios, el apresamiento de personas o el embargo de objetos*”⁴¹. A nuestro parecer, la entrada se entiende, como su propio nombre indica, en el acceso al domicilio sin la realización de ninguna actuación. A partir del momento en el cual los inspectores comiencen a obtener algún dato como consecuencia de dicha entrada ya se podría considerar como registro. Aunque parece que la entrada sea un concepto más leve que el de registro, como bien nos dice la Constitución, tanto para una como para el otro se necesitará estar en posesión de una autorización judicial con el fin de realizarlas sin el consentimiento del obligado tributario.

³⁹El art. 18.2 de la Constitución, el art. 113 y 142.2 de la LGT y el art. 172.1 del RGIT.

⁴⁰ALONSO DE ANTONIO, Ángel Luis: *El Derecho a la inviolabilidad domiciliaria en la Constitución Española de 1978*, ob. cit., pág. 96; citado por ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 83.

⁴¹GARCÍA MACHO, R: “La inviolabilidad de domicilio”. En *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº32, 1982, pág. 860.

En la mayoría de las ocasiones cuando se produzca una entrada será con el consecuente ánimo de realizar un registro, pero no siempre tendrá por que ser de esta forma. Por ejemplo, en algunas actuaciones inspectoras de valoración, no será necesario realizar el correspondiente registro, mientras que en las de investigación y comprobación, la entrada y registro irán unidos. En cualquier caso, el domicilio está protegido constitucionalmente en ambos casos.

4. TÍTULOS LEGITIMADORES DE LAS ENTRADAS Y REGISTROS

Como hemos adelantado al principio del trabajo, existen tres casos en los que la entrada y registro son válidos ante las normas reguladoras y no pueden ser calificados como ilegítimos. Nos estamos refiriendo a la entrada mediante la obtención del consentimiento del obligado tributario, en caso de no tenerlo, mediante una autorización judicial o administrativa del órgano competente – dependiendo si estamos ante un domicilio constitucionalmente protegido o no – y en último lugar, en caso de flagrante delito. Estos tres casos son expuestos explícitamente en el artículo 18.2 de la Constitución, algún autor⁴² añade un cuarto caso como consecuencia de los diversos pronunciamientos de la jurisprudencia⁴³, en caso de necesidad. A continuación veremos más en detalle cada uno de los casos. En el primer apartado comentaremos cuándo se entiende prestado el consentimiento del obligado tributario, en el siguiente nos centraremos en la autorización, diferenciando la judicial de la administrativa, y las consecuencias que derivan ante la negativa del sujeto pasivo a la entrada de los inspectores cuando éstos están en posesión de la misma. Por último y más brevemente, comentaremos en el tercer y cuarto apartado respectivamente cuándo se entiende que existe flagrante delito y cuándo un estado de necesidad.

⁴²ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 181.

⁴³Sentencias del Tribunal Constitucional 239/2006 de 17 de julio: “«la entrada en el domicilio sin el permiso de quien lo ocupa, ni estado de necesidad, sólo puede hacerse si lo autoriza o manda el Juez competente (...)” y 94/1999, 31 de mayo.

4.1 EL CONSENTIMIENTO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO COMO TÍTULO LEGITIMADOR

Son muchos los artículos legislativos que mencionan al obligado tributario como la persona a quien le corresponde la capacidad de poder otorgar la entrada y registro en su domicilio o rehusar de esta posibilidad, haciendo necesario para ello la correspondiente autorización. Empezando desde el artículo 18.2 de la Constitución hasta llegar a los artículos 113 y 142 de la LGT y 172.3 del RGIT.

La LGT menciona en su artículo 172.5 lo siguiente: *“se considerará que el obligado tributario (...) prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo.”* Analizando este párrafo podemos decir que el consentimiento se puede prestar tanto de forma expresa como tácita, ya que se considerará que hay consentimiento cuando los inspectores *“ejecuten los actos normalmente necesarios”* sin que el contribuyente se oponga. Además, ni en la LGT ni en la Constitución se menciona que deba ser otorgado de forma expresa, si bien deberá ser importante que aparezca documentado en la correspondiente diligencia. A continuación expondremos los diferentes requisitos que debe reunir dicho consentimiento para que pueda entenderse válido ante el ordenamiento jurídico.

En primer lugar, tal y como lo indica el artículo 18.2 de la Constitución debe ser otorgado por el titular del domicilio, no queriendo decir que deba ser este mismo el propietario. Se entiende por titular del domicilio la persona que habita en él, pudiendo ser, por ejemplo, el huésped en la habitación de un hotel, el inquilino o el usufructuario de una vivienda, etc. Se debe tener en cuenta que el procedimiento inspector también se puede realizar en el domicilio de terceras personas donde pudieran existir pruebas⁴⁴, siendo éstas últimas las que deberán otorgar el consentimiento a la entrada y registro en vez del sujeto pasivo al que se está inspeccionando. En el caso de convivencia de varios titulares en un mismo domicilio, bastará solamente con la oposición de uno de ellos a la

⁴⁴Auto del Tribunal Constitucional 129/1990, de 26 de marzo, habla de los poderes de inspección y comprobación *“podrá realizarse, en los casos y modos previstos por la ley, dentro del domicilio particular del sujeto pasivo o de terceras personas donde pueda existir alguna prueba de los mismos.”*

entrada para que quede sin efecto el consentimiento del resto⁴⁵. Aunque si alguno de ellos no estuviera presente en el momento de la personación de los inspectores podríamos afirmar que la aceptación a la entrada por uno de los cohabitantes se considerará extendida al resto. Prueba de ello la encontramos en la sentencia del Tribunal Constitucional 22/2003, de 10 de febrero, la cual vino a decir “*que la convivencia (...) «presuponía una relación de confianza entre ambos que en modo alguno podría enervar sus facultades de permitir el acceso a la misma de quien tuviera por conveniente»*”. Con lo cual, debido a la confianza que se presupone entre los convivientes, la aceptación de uno de ellos implicará al resto. Si no fuera de esta manera, los órganos inspectores que se presentaran ante un domicilio en el que conviven varias personas, tendrían gran dificultad para continuar con las actuaciones si necesitaran que todos ellos estuvieran presentes para consentir tal entrada y registro, consecuentemente se entorpecería el proceso inspector. Aunque debemos adelantar que no se considerará que tengan capacidad de otorgar o negar el consentimiento los hijos menores de edad o el personal doméstico que convivan en la vivienda.

El titular del domicilio deberá tener capacidad de obrar suficiente para poder permitir la entrada en su domicilio. Este concepto ha sido muy polémico en la doctrina debido a que no hay una unanimidad de pensamiento. Diversos autores⁴⁶ difieren en la mayoría de edad, mientras que para unos es un requisito indispensable para tener suficiente capacidad de obrar, para otros no es necesario alcanzar la mayoría de edad civil sino que podrán tener dicha capacidad cuando comprendan el permiso que están concediendo. Los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo⁴⁷ van en la línea de este último pensamiento. A nuestro parecer, resultará de difícil demostración que el menor haya comprendido tal permiso que hubiera concedido en el momento de la personación de los inspectores. En cuanto al menor emancipado resulta indiscutible su

⁴⁵Sentencia del Tribunal Constitucional 209/2007, de 24 de septiembre: “*A mayor abundamiento cabe señalar que aun cuando se entienda que la prohibición tajante de uno de los moradores de la vivienda es requisito suficiente para impedir la entrada de un tercero en ella (...)*” y 22/2003, de 10 de febrero.

⁴⁶Como ejemplo del primer pensamiento encontramos a MATIA PORTILLA, Francisco Javier: *El Derecho Fundamental a la inviolabilidad del domicilio*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 100 y del segundo encontramos a FIGUEROA NAVARRO, María del Carmen: *Aspectos de la protección del domicilio en el Derecho español*, Edisofer, Madrid, 1998, pág. 155; ambos citados por ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 193.

⁴⁷Entre ellos, la Sentencia del referido Tribunal 6328/2006, de 14 de marzo.

capacidad de obrar suficiente porque si no la tuviera tan solo se podría entrar en su domicilio con autorización judicial.

Además, los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante –éste puede ser un asesor fiscal – tal y como indica el artículo 46.1 de la LGT. Debido a que la autorización de entrada y registro supone la renuncia de un derecho *“la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.”*⁴⁸ Por tanto, el asesor fiscal podrá actuar como representante del obligado tributario y proceder a la autorización de la entrada y registro en una inspección, siempre y cuando ésta esté válidamente acreditada ante la Administración.

Por último, el consentimiento debe haber sido prestado de forma libre y voluntaria, con lo que debe carecer de vicios. Para obtener una definición más clara nos podemos dirigir al artículo 1.265 del Código Civil: *“Será nulo el consentimiento prestado por error, violencia, intimidación o dolo”*. Ante un requerimiento de entrada por parte de los órganos de inspección, éstos deben informar al contribuyente su capacidad de oponerse a la misma sin ningún tipo de amenaza, presión psicológica, etc. La presencia de los vicios mencionados determina la nulidad de las actuaciones practicadas, aunque a nuestro parecer es una situación difícil de demostrar.

Ahora bien, cuando el sujeto pasivo al que se le quiere investigar es una persona jurídica o una entidad sin personalidad jurídica, ¿quién debe prestar el consentimiento referido anteriormente? Parece evidente que tenga que ser el representante legal de la entidad o quien ejerza funciones de dirección o administración⁴⁹ el que tenga dicha capacidad, ya que considerar que lo tiene solamente el titular de la actividad, en grandes empresas sería de gran dificultad obtenerlo. En el caso de entidades sin personalidad

⁴⁸ Artículo 46.2 de la LGT

⁴⁹ Numerosas Sentencias lo han reconocido, entre ellas, Sentencia del Tribunal Supremo 8386/2002, 13 de diciembre y 3165/1995, 2 de junio.

jurídica, según Álvarez Martínez⁵⁰ el consentimiento deberá ser concedido por la persona que ostente la representación, a falta de ésta, quien aparentemente ejerza la gestión o dirección de las mismas y, en ausencia de ambas, cualquiera de sus miembros o partícipes.

El consentimiento podrá ser revocado en cualquier momento mientras se estén realizando las actuaciones inspectoras como bien esclarece el artículo 172.5 del RGIT: “*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 estas, podrán adoptar las medidas cautelares (...)*”. Así que cuando se ejerza el derecho de revocación, los funcionarios deberán abandonar el domicilio, aunque pudiendo adoptar las respectivas medidas cautelares. Consecuentemente, podrán retomar las actuaciones inspectoras cuando obtengan la autorización que corresponda.

4.2 LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL O ADMINISTRATIVA COMO TÍTULO LEGITIMADOR

Cuando no fuera posible obtener el consentimiento del obligado tributario, los órganos de inspección necesitarán la correspondiente autorización judicial, como bien enuncia el artículo 18.2 de la Constitución y los artículos 113 y 142.2 de la LGT ya mencionados anteriormente, en caso de que se encuentren ante un domicilio constitucionalmente protegido; en caso contrario, necesitarán la autorización administrativa del órgano correspondiente para proceder a la entrada y registro.

4.2.1 LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL

El artículo 18.2 de la Constitución menciona que será necesaria una “*resolución judicial*” mientras que los artículos de la LGT hablan de “*autorización judicial*”. Debido a que no existe un desarrollo normativo en cuanto a estos conceptos, juegan un papel fundamental las sentencias de nuestros Tribunales. Como dicta la Sentencia del

⁵⁰ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., pág. 218.

Tribunal Constitucional de 18 de julio de 1991⁵¹, no será necesaria la autorización judicial cuando se haya obtenido previamente la correspondiente resolución judicial: *“plantea la cuestión de si, existiendo una previa resolución judicial firme que ordena la expropiación y consecuente desalojo y derribo, de una vivienda, es además necesaria una posterior resolución (autorización) judicial para ejecutarla materialmente. La respuesta a esta cuestión ha de ser forzosamente negativa (...). Corresponde al Juez, según lo señalado, y de acuerdo con el art. 18.2 C.E., llevar a cabo la ponderación preventiva de los intereses en juegos como garantía del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Y una vez realizada tal ponderación, se ha cumplido el mandato constitucional. La introducción de una segunda resolución por un Juez distinto no tiene sentido (...). Por tanto, bastará con tener una resolución judicial firme y que permita la entrada para que los inspectores puedan acceder a la misma. Desde nuestro punto de vista, parece obvio que si un magistrado ya ha realizado un examen exhaustivo de la situación para tomar una decisión fundamentada en cuanto a la concesión de la correspondiente resolución judicial, el que otro juez tenga que volver a analizar el mismo caso sería una pérdida de tiempo y como bien dice la sentencia anteriormente referida, no tiene sentido que se vuelva a analizar.*

Cabe preguntarse si la autorización judicial se debe de solicitar una vez los inspectores no hayan obtenido el consentimiento de entrada y registro o si, más bien al contrario, puede expedirse también con anterioridad a la personación de los mismos ante el domicilio. Para responder a esta cuestión tomamos como fundamento un Auto del Tribunal Constitucional⁵² que viene a decir lo siguiente: *“salvo caso de flagrante delito, sólo dos títulos habilitan la entrada por la autoridad pública en domicilios particulares, el consentimiento del interesado o la autorización judicial, y, asimismo, que de estos dos títulos el primero es más débil que el segundo, por cuanto no sólo en defecto de consentimiento del titular, sino también en contra de él puede la autoridad pública penetrar en el domicilio si está habilitada a tal efecto por una autorización judicial. (...). Tampoco cabe admitir la argumentación principal en que el recurrente apoya su demanda de amparo, a saber: que la autorización judicial para la entrada de*

⁵¹Sentencia del referido Tribunal 160/1991, de 18 de julio.

⁵²AUTO del referido Tribunal 129/1990, de 26 de marzo.

la inspección tributaria en el domicilio personal ha de ser siempre y en todo caso posterior (y subsidiaria) al previo requerimiento del consentimiento de su titular y la subsiguiente negativa de éste.” Por tanto no será requisito necesario para los inspectores haber obtenido la negativa a la entrada en el domicilio para que soliciten la autorización judicial. Criterio totalmente compartido con nuestro pensar, ya que si los inspectores piden con anterioridad una autorización judicial – seguramente porque piensen que no van a obtener el consentimiento del obligado tributario – y ésta es concedida, una vez se presenten en el domicilio y el sujeto no preste su consentimiento, con la tenencia de la autorización judicial quedan totalmente capacitados para poder realizar sus actuaciones. Es más, se recomienda que cuando crean que vayan a obtener dicha negativa y en el domicilio se encuentren pruebas importantes que podrían desaparecer, deberían solicitarla con anterioridad a la personación para que no vean frustradas sus actuaciones inspectoras.

El órgano encargado que debe dirigirse al juzgado contencioso – administrativo para solicitar la autorización judicial es el Delegado de Hacienda competente⁵³, el cual debe valorar con anterioridad la petición del órgano inspector que requiere dicha autorización. Una vez elevada la petición al órgano judicial, este último deberá valorar la necesidad⁵⁴ de la entrada al domicilio para proceder a concederla o a rechazarla. Aunque si se diera el caso que fuera el propio inspector el que se dirigiese directamente al órgano judicial, algún pronunciamiento de nuestro Tribunal⁵⁵ se ha mostrado indiferente ante esta situación. La petición al Juez se realizará por escrito, dicho comunicado deberá reunir una serie de requisitos⁵⁶, siendo el más importante de todos la argumentación de la necesidad justificada de la entrada y registro al domicilio. No se

⁵³Dependerá de si el órgano inspector se encuentra adscrito a una delegación territorial de la AEAT o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

⁵⁴Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995 de 23 de febrero: “*La autorización judicial no es, por tanto, automática y exige un análisis de las circunstancias ya mencionadas, habiendo de ser motivado no sólo como carga inherente a su propia naturaleza formal sino a su contenido (...)*”.

⁵⁵Auto del Tribunal Constitucional 85/1992 de 30 de marzo: “*Es palmario que a la hora de resolver sobre una autorización de entrada en domicilio, no es razonable ni adecuado exigir del Juzgado que controle la distribución interna de facultades entre las autoridades administrativas (...)*”.

⁵⁶Tales como la identificación del domicilio, reconocimiento del obligado tributario afectado, la finalidad de la entrada, la identificación de los órganos o unidades administrativas y el número de sujetos que van a acceder al domicilio, el plazo que se requiere la autorización y las razones que justifiquen la entrada. Estos requisitos son expuestos por ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., págs. 243-244.

deberá plasmar la existencia de un delito, ya que en el caso de la inspección, se está ante una suposición de infracción y debido a ello se requiere la entrada al domicilio para comprobarlo. La petición se realizará con anterioridad a la ejecución de la entrada domiciliaria, no siendo necesario – como ya hemos avanzado anteriormente – haber obtenido la negativa del obligado tributario a prestar su consentimiento.

El juez será el encargado de velar por la protección del domicilio valorando cada caso por separado y las circunstancias de cada situación. Cuando la existencia de motivos que aboguen la necesidad de entrada excedan al sacrificio del derecho constitucional de la inviolabilidad del domicilio, el juez se verá capacitado para conceder la autorización judicial⁵⁷. Lo que venimos a decir es que si existen otros medios alternativos a través de los cuales los fines de la inspección pudieran ser conseguidos, el juez no debería consentir que se vulnerara el derecho de los individuos a la protección del domicilio.

Una vez concedida la autorización no concluye la obligación del juez de velar por la protección del domicilio. En esta ocasión, una vez terminadas las actuaciones, los órganos de inspección tienen la obligación de ponerlas en conocimiento a la autoridad judicial⁵⁸. Este hecho se debe realizar con la finalidad de que quede constancia en la oficina judicial de las circunstancias y hechos con mayor relevancia ocurridos durante la intromisión domiciliaria⁵⁹.

A nuestro parecer, el incumplimiento de tal obligación no implicará la nulidad de las actuaciones porque tal hecho no lesiona el derecho a la inviolabilidad del

⁵⁷ Se conoce como el principio de proporcionalidad

⁵⁸ Este aspecto lo regula el artículo 172.4 del RGIT: “Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.”

⁵⁹ El Tribunal Constitucional también se ha pronunciado al respecto, en su Sentencia 50/1995, de 23 de febrero. “(...) 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.”

domicilio recogido en la Constitución⁶⁰. Las actuaciones inspectoras siempre se verán reflejadas en documentos denominados diligencias, por tanto, siempre existirá un escrito que acredite las acciones realizadas que deberían haberse remitido al órgano judicial. Éste mismo podrá acudir al expediente correspondiente para verificar si se han producido excesos durante las actuaciones o han sido llevadas a cabo correctamente.

Existen discrepancias entre si se debería otorgar audiencia al interesado con anterioridad a la adopción de la decisión por el juez, o más bien al contrario, si no se debería contar con el mismo para tomar tal decisión. Muchos de los pronunciamientos jurisprudenciales van encaminados a esta última concepción mencionada, ya que consideran que la decisión adoptada por el juez se realiza en garantía de un derecho constitucional pero que el obligado tributario no forma parte de la actuación judicial. De esta manera lo dicta nuestro Tribunal⁶¹ *“Esta actuación⁶² se realiza a instancia de un organismo de la Administración y en garantía que ha de constatar el Juez de un derecho fundamental del ciudadano, pero éste, aunque sujeto de la garantía, no es parte formal en la actuación judicial.”* Además, si se realizara dicha audiencia, las intenciones de los inspectores podrían verse frustradas al estar en conocimiento el obligado tributario de todo el procedimiento. No obstante lo anterior, quienes defienden la existencia de una audiencia se amparan bajo la decisión motivada que tiene que tomar el juez, con lo que parece necesario la obtención de la opinión del obligado tributario para que tal decisión esté debidamente motivada. En nuestra opinión, será el juez quien deberá valorar las situaciones en cada uno de los casos y determinar si autoriza la entrada. La existencia de una audiencia con anterioridad a la toma de esta decisión no haría más que entorpecer el tal proceso.

La LGT no expone cómo debe notificarse el auto⁶³ de entrada ejecutado por el juez. Para poder responder a esta cuestión vamos a referirnos a una sentencia del

⁶⁰ Visión sustentada también por ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., págs. 348.

⁶¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992, de 14 de mayo.

⁶² Se refiere a la toma de decisión por el juez.

⁶³ Nos referimos a la resolución judicial, la cual adquiere forma de auto.

Tribunal Constitucional⁶⁴, la cual aboga: *“El Auto, que se dictó sin audiencia previa del titular del domicilio por su propia naturaleza y función (ATC 198/1991), no fue notificado por la oficina judicial, sin que su entrega por los inspectores pueda hacerse equivalente a tal requisito formal.”* Por tanto, debe ser la oficina judicial la encargada de notificar el auto al obligado tributario con anterioridad a la personación de los órganos de inspección con el mismo. La falta de notificación por el órgano competente no debe acarrear la nulidad de las actuaciones inspectoras, debido a que éstos últimos habrán realizado la entrada y registro en base a uno de los títulos legitimadores para tal fin⁶⁵. Desde nuestro punto de vista, creemos que no debería notificarse la resolución judicial con anterioridad a la personación de los inspectores porque de producirse tal hecho, el obligado tributario inspeccionado estaría en conocimiento de la misma y podría realizar actuaciones que posteriormente perjudicaran la inspección de los tributos. Al igual que no se le debería otorgar audiencia, como hemos dicho anteriormente, para que las actuaciones inspectoras no se vean frustradas.

Por otro lado, tenemos constancia que la autorización judicial puede ser impugnada por el obligado tributario, tal y como lo muestra la Sentencia referida anteriormente⁶⁶. A pesar de ello, ni la Constitución ni la LGT regulan dicho aspecto. Debemos remitirnos a la LJCA⁶⁷, en su artículo 80.1, el cual expone que son apelables los autos dictados por los Juzgados de lo Contencioso – administrativo cuando recaigan sobre las autorizaciones previstas en el artículo 8.6⁶⁸ de la misma ley, es decir, las referentes a las entradas domiciliarias. La impugnación de la resolución judicial deberá

⁶⁴Sentencia del referido Tribunal 50/1995, de 23 de febrero.

⁶⁵Visión sustentada por ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., págs. 300.

⁶⁶Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, de 23 de febrero de 1995: *“el cómputo de los plazos para la impugnación ha de tomar como día inicial aquel en el cual el interesado se dé por enterado (...)*.

⁶⁷Ya que los jueces encargados de dictar los autos de entrada y registro son los pertenecientes a la jurisdicción contenciosa-administrativa.

⁶⁸*“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 (...)”* *“las autorizaciones para la entrada e inspección de 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.”* Esta última referencia a las entradas inspectoras es introducida por la ley en su modificación publicada el 4 de julio de 2007, que entró en vigor el 1 de septiembre del mismo año.

realizarse a través del recurso de apelación⁶⁹. Podrá interponerse “*por quienes, según esta Ley, se hallen legitimados como parte demandante o demandada.*”⁷⁰, es decir, bien por el titular del domicilio afectado, bien por el órgano inspector que haya solicitado la autorización⁷¹. Por último en cuanto a este aspecto, la interposición del recurso de apelación no impedirá que los inspectores puedan continuar con sus actuaciones ni la entrada y registro del domicilio por los mismos. En el caso de que el recurso de apelación se estime favorable para el contribuyente, carecerán de legitimidad constitucional, tanto las actuaciones realizadas por los inspectores como las pruebas que hayan obtenido. Cuando fueran los órganos de la inspección quienes recurran la autorización judicial no concedida, si el recurso de apelación se les estima favorable, podrán proceder a la entrada y registro domiciliario.

Una de las circunstancias en que el sujeto debe establecer un recurso contra la autorización judicial dictada será cuando ésta carezca de algún elemento formal indispensable. Tiene mucha importancia la forma en que esté redactada la autorización judicial porque cuando carezca de alguno de los elementos imprescindibles podrá verse impugnada y las actuaciones inspectores de entrada y registro se verían, a su vez, descalificadas⁷². Prueba de lo anterior la encontramos en un pronunciamiento del Tribunal Constitucional⁷³: “*Según esta jurisprudencia han de limitarse, entre otros extremos que no hacen al caso, el período de duración y el tiempo de la entrada, así como el número de personas que puedan acceder al domicilio, aun cuando no se identifiquen individualmente con carácter previo.*” Por tanto, la redacción del Auto debe ser cerrada, siendo el juez el único que tome las decisiones oportunas en cuanto a cuántas personas están capacitadas para entrar al domicilio y en qué momento del tiempo, no pudiendo dejar en manos de los órganos de inspección la elección de tales medidas.

⁶⁹Regulado en los artículos 81 a 85 de la LJCA.

⁷⁰Artículo 82 de LJCA.

⁷¹Este último caso surgiría cuando el juez hubiera declinado la solicitud del inspector a la entrada en el domicilio.

⁷² De ello se hace eco BOSCH CHOLBI, José Luis: “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, ob. cita, pág. 47.

⁷³ Sentencia del referido Tribunal 50/1995, de 23 de febrero.

La negativa a la entrada ante una orden de autorización judicial se considera una infracción grave por la LGT⁷⁴, sucede al contrario que cuando el obligado tributario se niega a la entrada cuando no tienen dicha autorización. En este último caso el individuo está ejerciendo su derecho constitucional, con lo cual no pueden derivarse efectos jurídicos perjudiciales.

4.2.2 LA AUTORIZACIÓN ADMINISTRATIVA

Como ya hemos venido diciendo en numerosas ocasiones, la autorización administrativa será necesaria cuando el obligado tributario se niegue a la entrada de los órganos inspectores en su domicilio y éste último no sea considerado constitucionalmente protegido. La LGT prevé en su artículo 142.2: *“Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.”* Dirigiéndonos al reglamento, dicho aspecto se regula en el artículo 172 del RGIT: *“2. En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan. En el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General.”*

Con lo cual, cuando no estén ante un domicilio protegido por la Constitución, los inspectores se dirigirán al Delegado o al Director de su departamento para obtener la correspondiente autorización. La autorización del Delegado Especial faculta a los funcionarios al examen de los establecimientos y de la documentación con trascendencia tributaria. Cuando éstos adquieran la autorización, podrán dirigirse al

⁷⁴Artículo 203 de la LGT.

domicilio para proceder a la entrada y registro con seguridad. Si el obligado tributario responsable se negara en esta ocasión, estaría cometiendo una infracción sancionable como veremos a continuación.

4.2.3 NEGATIVA A LA ENTRADA CON AUTORIZACIÓN

Una vez los órganos de inspección estén en posesión de la autorización pertinente – judicial o administrativa – estarán capacitados para proceder a la entrada en el domicilio del obligado tributario. Cuando en este caso el obligado niegue la entrada a los inspectores se considerará que está actuando con resistencia ante la actuación de la Inspección⁷⁵. Así lo define el artículo 203.1 de la LGT: *“Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas: d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.”* No dice explícitamente que sea en el caso en el que los inspectores tengan la correspondiente autorización, pero la redacción *“impedir indebidamente”* se puede entender que se refiere a esta cuestión. Así lo consideramos porque cuando obtienen la correspondiente autorización judicial o administrativa ya tienen la suficiente capacidad para proceder a la entrada y registro aunque el obligado tributario se niegue, por esta razón, negándose a las mismas están impidiendo indebidamente las actuaciones.

La calificación de resistencia constituye una infracción tributaria prevista en el artículo anteriormente referido⁷⁶ y será calificada como grave. El sujeto será sancionado con la cuantía pertinente a los actos realizados⁷⁷.

⁷⁵ Tal y como es mostrado por MONTALVO SANTAMARIA, Milagro: *“Como actuar ante la inspección de hacienda”*, CISS, Valencia, 2000, págs. 162-163.

⁷⁶ Artículo 230.1 de la LGT

⁷⁷ El artículo 230.5 prevé diferentes sanciones dependiendo del número de requerimientos que se le hagan al obligado, desde 300 hasta 400.000 euros.

A su vez, cuando los órganos de inspección viesen frustradas sus intenciones de entrada al domicilio, podrán recurrir a las autoridades públicas para que les faciliten la entrada. La LGT regula este aspecto en el artículo 142.4: *“Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario a los funcionarios para el ejercicio de las funciones de inspección.”* Las autoridades deberán adoptar las medidas que crean necesarias para que la inspección pueda llevarse a cabo en el recinto domiciliario.

4.3 EN CASO DE FLAGRANTE DELITO

El artículo 18.2 de la Constitución permite la entrada y registro a un domicilio en caso de flagrante delito, pero no desarrolla cuando se produce éste, siendo necesario dirigirse a la Ley de Enjuiciamiento Criminal para poder definirlo. El artículo 795.1, apartado primero de la LECr dice lo siguiente: *“(…) se considerará delito flagrante el que se estuviese cometiendo o se acabare de cometer cuando el delincuente sea sorprendido en el acto. 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 persiguen. También se considerará delincuente in fraganti aquel a quien se sorprendiere inmediatamente después de cometido un delito con efectos, instrumentos o vestigios que permitan presumir su participación en él.”*

Conociendo la definición de “delito flagrante”, el delincuente debe ser visto en el momento del acontecimiento del delito o después del mismo. Este hecho parece algo difícil que ocurra en el mismo acto de la inspección del obligado tributario, ya que a éste se le estaría investigando por un delito contra la Hacienda Pública y no por otro penal. Además, algunos autores⁷⁸ matizan que aunque se den estas circunstancias, si es posible – debido a la naturaleza de las circunstancias y los hechos – demorar la entrada al domicilio hasta obtener la correspondiente autorización, no se debería proceder a la entrada.

⁷⁸ALONSO DE ANTONIO, Ángel Luis: *El Derecho a la inviolabilidad domiciliaria en la Constitución Española de 1978*, ob. cit., pág. 156-157 y RIVES SEVA, Antonio Pablo: *La diligencia de entrada y registro domiciliario*, Ed. Bosch, Barcelona, 2004, pág. 74. Citados por ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, ob. cit., págs. 189.

4.4 EN ESTADO DE NECESIDAD

Como hemos adelantado anteriormente, este caso no viene recogido por la Constitución, debemos aplicar la normativa penal para poder resolverlo. El artículo 20 del Código Penal dice lo siguiente: *“Están exentos de responsabilidad criminal:(...) 5. ° El que, en estado de necesidad, para evitar un mal propio o ajeno lesione un bien jurídico de otra persona o infrinja un deber, siempre que concurran los siguientes requisitos: Primero. Que el mal causado no sea mayor que el que se trate de evitar. Segundo. Que la situación de necesidad no haya sido provocada intencionadamente por el sujeto. Tercero. Que el necesitado no tenga, por su oficio o cargo, obligación de sacrificarse.”*

Por tanto, la entrada al domicilio será legítima cuando se trate de proteger un bien jurídico superior de otra persona. Nuestro Tribunal Constitucional⁷⁹ lo recoge de la siguiente forma: *“(...) sin consentimiento del titular o resolución judicial, el acto es ilícito y constituye violación del derecho, salvo el caso de flagrante delito y salvo naturalmente las hipótesis que generan causas de justificación como puede ocurrir con el estado de necesidad.”* Debido a que nuestro interés se centra en las entradas y registros de los agentes de inspección tributaria y el objetivo de éstos últimos es el de la recaudación de impuestos para contribuir al sostenimiento del gasto público, no podemos considerar que éste sea superior a la inviolabilidad de un domicilio, por lo que no será de aplicación este artículo arriba citado en nuestro caso.

5. ÓRGANOS COMPETENTES PARA EJECUTAR LA ENTRADA Y REGISTRO DOMICILIARIO Y SUJETOS CAPACITADOS PARA PRESENCIARLAS

En esta sección vamos a tratar de aclarar en el primer apartado quiénes son los órganos de la Agencia Tributaria que tienen la capacidad para proceder a la entrada y

⁷⁹Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero.

registro en el domicilio durante la realización de las actuaciones inspectores. A continuación comentaremos si es necesaria la presencia del secretario judicial en las inspecciones, la cual es una cuestión muy debatida entre nuestra doctrina. Finalmente, ya en el tercer apartado, nos centraremos en la presencia del obligado tributario en las mismas, debiendo diferenciar entre las entradas al domicilio con el consentimiento del sujeto y las entradas con autorización.

5.1 ÓRGANOS COMPETENTES PARA EJECUTAR LA ENTRADA Y REGISTRO DOMICILIARIO

A continuación vamos a pasar a analizar quiénes son los órganos que ostentan la capacidad para realizar las entradas y registros en el domicilio. En el trabajo hemos ido refiriéndonos a éstos mismos como órganos de inspección, funcionarios, inspectores, etc., pero no hemos delimitado su persona. En un tiempo hacia atrás, la LGT de 1963⁸⁰ reducía la capacidad de entrada a los Inspectores de Hacienda. Los legisladores ampliaron este poder a los subinspectores mediante textos legislativos de rango inferior a la ley⁸¹ y no fue hasta la introducción de una disposición adicional⁸² en la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social cuando adquirió categoría legal. En la Ley referida anteriormente se aclara que cuando se mencione a los inspectores se entenderá que se abarca a la Inspección de los Tributos en un sentido más amplio.

En la actual redacción de la LGT, en su artículo 142.2 se refiere a *“los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos, podrán entrar (...)”*. Esta redacción es mucho más amplia, abarca tanto a los Inspectores como a los

⁸⁰ Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Artículo 141: *“Los Inspectores de los tributos podrán (...)”*.

⁸¹ Por ejemplo, el Real Decreto 3255/1978, de 29 de diciembre, su artículo segundo: *“los subinspectores de tributos tendrán las facultades de los artículos 141 y 142 de la LGT, 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 de 1940.”*

⁸² Disposición adicional duodécima. Facultades de la Inspección de los Tributos: *“Las normas del capítulo VI de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que mencionan específicamente a los inspectores de los tributos se entenderán referidas a la Inspección de los Tributos.”*

Subinspectores⁸³ y se cuestiona si también quedan incluidos los Agentes tributarios. Éstos últimos efectúan tareas administrativas en el marco de la inspección, realizan actuaciones preparatorias, pueden extender diligencias pero no tienen capacidad para firmar actas. A través de esta definición⁸⁴ parece poco probable que dichos agentes tengan la capacidad y necesidad de efectuar entradas junto al resto.

5.2 PRESENCIA DEL SECRETARIO JUDICIAL

Cabe preguntarse si se requiere la presencia del secretario judicial cuando una entrada se ejecute mediante autorización judicial. Ni la LGT ni la Constitución contemplan este aspecto, por lo que parece ser que no se incurriría en ninguna irregularidad ante la ausencia del susodicho en este procedimiento. Los pronunciamientos de nuestros Tribunales van encaminados en el mismo sentido⁸⁵.

Nos planteamos esta cuestión porque algunos pronunciamientos de nuestra doctrina⁸⁶ defienden la presencia del mismo. Éstos se basan en la aplicación del artículo 569 de la LECr que dice: *“El registro se practicará siempre en presencia del Secretario del Juzgado o Tribunal que lo hubiera autorizado, o del Secretario del servicio de guardia que le sustituya, quien levantará acta del 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.”* Pero esta ley, como su propio nombre indica, se redacta para su aplicación en los procedimientos de instrucción sumarial de las causas de delito. En lo que a nuestro trabajo respecta, la entrada y registro de los órganos de inspección no puede estar sustentada en la existencia de un delito sino en la suposición del mismo.

⁸³ Nos referimos a los Técnicos de Hacienda.

⁸⁴ PEÑA GARBIN, José Miguel: *La Inspección de Hacienda: Problemas y Soluciones*, CISS, Valencia, 2008, pág. 110.

⁸⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 171/1999, de 27 de septiembre: *“no puede compartirse la afirmación de la demanda de que la ausencia del Secretario Judicial en la ejecución del registro, así como la del recurrente, detenido en comisaría, generen la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio.”*

⁸⁶ PALACIOS ARROYO, Luis Felipe: *“La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario.”* En *Revista de contabilidad y tributación*, nº199, 1999, pág. 138.

Con lo cual, este aspecto es clasificado como un acto administrativo⁸⁷ y no contiene naturaleza penal. Por lo tanto, no será necesaria la presencia del Secretario Judicial debido a la inaplicabilidad de la referida LECr. Consideramos además que no es necesaria la presencia del Secretario Judicial en las actuaciones inspectoras porque cuando se finaliza una entrada y registro realizada mediante autorización judicial los órganos inspectores deben comunicar al juzgado las actuaciones realizadas y será el juez quien deberá determinar si se han producido excesos.

5.3 PRESENCIA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

Vamos a pasar a analizar la presencia del obligado tributario en las entradas y registros por parte de los órganos inspectores. Por un lado, debemos indicar que cuando hablamos de “obligado tributario” no siempre nos estamos refiriendo al sujeto investigado en este caso. En ocasiones se procede a la entrada del domicilio de terceras personas cuando se sospecha que puede haber pruebas en éste. Por tanto, en esta ocasión se deberá tener en cuenta la presencia del propietario de dicho domicilio y no la del obligado tributario en cuestión. Por otro lado, el obligado tributario ante una persona jurídica o ente sin personalidad jurídica será su representante legal.

Para analizar este asunto deberemos distinguir cuando la entrada se realiza mediante el consentimiento del obligado tributario y cuando se efectúa con autorización. Empezando con el primero de los casos, parece claro afirmar que para que el obligado tributario pueda prestar el consentimiento a los funcionarios deba estar presente en el domicilio. Además, el artículo 173.2 del RGIT prevé: *“Cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes. 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.”* Una vez otorgado tal

⁸⁷ Auto del Tribunal Constitucional 258/1990, de 18 de junio, el cual rechaza la aplicación de la totalidad de los preceptos de la LECr cuando las entradas y registros tengan su base en actuaciones de naturaleza administrativa.

consentimiento, el sujeto podrá estar presente en las actuaciones que realicen los inspectores. Para realizar esta afirmación nos basamos en la capacidad que le concede el RGIT⁸⁸ al obligado para poder revocar en cualquier momento su consentimiento mientras se estén realizando las actuaciones.

Cuando la entrada se realice mediante una autorización judicial, el propietario del domicilio tendrá el mismo derecho que en caso anterior a permanecer en el domicilio. Cuando se dé el caso de la ausencia del propietario en el domicilio, debemos dirigirnos al artículo remitido en el párrafo anterior⁸⁹, cualquier persona responsable del domicilio podrá valer para que las actuaciones puedan realizarse. Con lo cual, estamos ante un caso en el que no será exigible la presencia del propietario del domicilio durante la entrada y registro del mismo. Sin la correspondiente autorización judicial no se podría proceder a la entrada, ya que los inspectores no tendrían ningún título legitimador para proceder con sus actuaciones.

En un domicilio donde consten una pluralidad de titulares se aplicarán las mismas reglas. Cualquiera de los propietarios o todos ellos pueden estar presentes en las actuaciones inspectoras. Como ya hemos venido diciendo, no es requisito imprescindible la presencia de todos para que se puedan realizar tales actuaciones. Bastará con la presencia de solo uno de ellos en el domicilio y que haya prestado el consentimiento para que las actuaciones sean consideradas legítimas⁹⁰. En el caso de la entrada con autorización judicial, tampoco será requisito necesario la presencia de alguno de ellos.

⁸⁸ Artículo 172.5: “*Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia (...).*”

⁸⁹ Artículo 172.3 del RGIT

⁹⁰ Comentado en el primer apartado de la sección cuarta de nuestro trabajo.

6. CONSECUENCIAS DE LAS ENTRADAS Y REGISTROS ILEGÍTIMOS

Como hemos ido previniendo en la exposición de nuestro trabajo, en determinadas ocasiones las entradas y registros pueden ser calificados como ilegítimos. Concretando más este asunto, se daría este caso cuando se proceda a la entrada sin un título legitimador de la misma. Este hecho acontece en dos situaciones diferenciadas, bien cuando no se haya obtenido el consentimiento del obligado tributario titular del domicilio – puede ser porque ni si quiera se le haya preguntado – o bien, cuando carezcan de una autorización judicial. Por otro lado, aun cuando logren el título legitimador, puede ser que las actuaciones se consideren ilegítimas si éste no es considerado legalmente válido. Nos estamos refiriendo a ocasiones en las que el consentimiento del obligado tributario haya sido obtenido concurriendo algún vicio (por presión, dolo, etc.) y no haya sido prestado con total libertad o cuando la autorización judicial carezca de algún elemento esencial exigible o no esté suficientemente fundamentada. También puede darse el caso – como ya hemos venido diciendo en repetidas ocasiones – que el propietario ceda a la entrada y registro pero que durante la misma se produzca una revocación, ejerciendo su derecho⁹¹. Los inspectores deberán abandonar el domicilio y en caso de no hacerlo, estaríamos ante una violación del domicilio. Por último, otro aspecto que podría llevar a calificar las actuaciones como ilegítimas sería cuando éstas últimas se hubieran producido incumpliendo los términos y condiciones fijadas en el auto.

Cuando el obligado tributario entienda que se está infringiendo su derecho a la protección de su domicilio, podrá interponer un recurso contencioso – administrativo. Esto mismo es mencionado por Montalvo Santamaría⁹² cuando muestra los ejemplos de derechos protegidos, entre ellos la “*garantía de la inviolabilidad del domicilio*”, el cual puede ser objeto de recurso contencioso – administrativo, cuando se viole el derecho fundamental referido.

⁹¹ Artículo 172.5 del RGIT.

⁹² MONTALVO SANTAMARIA, Milagro: “*Como actuar ante la inspección de hacienda*”, CISS, Valencia, 2000, pág. 247.

La principal consecuencia que se puede derivar con respecto a las actuaciones inspectoras llevadas a cabo es la nulidad de las mismas, y con lo cual, la ineficacia de las pruebas obtenidas. Nos basamos en el artículo 11.1⁹³ de la LOPJ, ya que la entrada ilegítima al domicilio se considera una violación de un derecho fundamental previsto en el artículo 18.2 de la Constitución que tanto hemos aludido, la protección del domicilio. Por esta razón, las actuaciones realizadas y las pruebas obtenidas tanto directa como indirectamente no tendrán ningún efecto ni podrán ser consideradas válidas ante ningún juez. A este respecto se ha pronunciado nuestro Tribunal Supremo⁹⁴ basándose en el artículo 11.1 de la LOPJ para impugnar las pruebas obtenidas en una actuación que afectaba negativamente la protección constitucional del domicilio.

Tiene especial relevancia la distinción entre las pruebas directas e indirectas, no siendo ninguna de ellas eficaces. La jurisprudencia se ha referido a este hecho como el “efecto dominó” en numerosos pronunciamientos⁹⁵. En algunas ocasiones se ha cuestionado qué se entiende como prueba indirecta, la cual se puede llegar a confundir con una prueba obtenida en un proceso diferenciado. Varias Sentencias del Tribunal Constitucional⁹⁶ han otorgado la declaración del acusado ante el juez como una prueba

⁹³ *“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.”*

⁹⁴ Sentencia del Tribunal Supremo 5933/2006 de 20 de septiembre: *“el derecho fundamental que consagra el art. 18,2 CE se ha visto negativamente afectado, de manera intensa, en esta causa, precisamente en el curso de la actividad de indagación que permitió obtener todos los datos posteriormente utilizados como incriminatorios y que constituyen la única base de la sentencia impugnada, conforme resulta inequívocamente del tenor de la misma y, en general, de las actuaciones. Es por lo que el conocimiento obtenido de ese modo tendría que haber sido tratado de la forma que impone el art. 11,1 LOPJ, que lo hace rigurosamente inutilizable.”*

⁹⁵ Sentencia del Tribunal Supremo 7528/2003, de 26 de noviembre: *“La prohibición abarca la prueba en cuya obtención se haya vulnerado directamente un derecho fundamental y también aquellas otras que, habiéndose obtenido legalmente, se basan, apoyan o derivan de la anterior, pues así se deduce necesariamente de la propia expresión legal, al extender el art. 11.1º de la LOPJ la prohibición de valoración no sólo a las pruebas directamente obtenidas con vulneración de los derechos fundamentales, sino también a las que procedan “indirectamente” de dicha vulneración. La justificación de este denominado “efecto dominó” (SSTS de 15 de diciembre de 1994, 19 de junio de 1999, núm. 457/1999, 31 de enero de 2000, núm. 65/2000, 29 de diciembre de 2000, núm. 1850/2000, 18 de julio de 2002, núm. 1203/2002, entre otras) (...).”*

⁹⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 161/1999, de 27 de septiembre y 149/2001, de 27 de junio. Ésta última dice: *“Sin embargo, lo hallado en un registro verificado con vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio no ha de tenerse por inexistente en la realidad y puede ser incorporado de forma legítima al proceso por otros medios de prueba (STC 161/1999, FJ 2). En particular, la declaración del acusado, en la medida en que ni es en sí misma contraria al derecho a la inviolabilidad domiciliaria o al derecho al proceso con todas la garantías, ni es el resultado directo del registro*

independiente del acto ilegítimo, pudiendo ser considerada como base para el dictamen de tal pronunciamiento. Para ello se basan en que la confesión ha sido emanada de manera espontánea y voluntaria, una vez se le ha comunicado su derecho a no declarar. Aplicándolo de forma más concreta a la esfera tributaria, se cuestiona si el acta de conformidad – el cual implica una confesión por parte del obligado tributario – es un acto extrajudicial, al igual que la declaración anterior, pudiendo considerarla como prueba legítima. Consideramos que la respuesta a esta cuestión debe ser negativa debido a que el acta de conformidad se produce como consecuencia de la entrada y registro considerado ilegítimo, por tanto, el acto derivado de las actuaciones inválidas no puede ser estimado como efectivo. Los pronunciamientos del Tribunal Supremo en cuanto a esta cuestión van en este camino, alejándose de la visión del Tribunal Constitucional, considerando que las declaraciones de los obligados sí son pruebas dependientes de las actuaciones ilegítimas, con lo cual quedan sin efecto para el mismo⁹⁷.

7. ALGUNOS CASOS REALES: INSPECCIONES TRIBUTARIAS INVALIDADAS

Para finalizar nuestro trabajo creemos que es de gran relevancia plasmar todo aquello que hemos ido exponiendo en él a través de casos reales en los que la entrada o registro de la Inspección de Hacienda se haya visto anulada tras considerar que se había dañado gravemente la protección del domicilio prevista en la Constitución.

7.1 CONSENTIMIENTO VICIADO

Una mercantil gaditana, Arsenio Manila S.A., recurrió la actuación de la Inspección de Hacienda de entrada en el domicilio social argumentado que se había

practicado, “es una prueba independiente del acto lesivo de la inviolabilidad domiciliaria” (SSTC 161/1999, FJ 4; 8/2000, FJ 3).”

⁹⁷ Sentencia del Tribunal Supremo 58/2003, de 23 de enero y 1735/1999, de 13 de marzo. Ésta última dice: “la confesión de los acusados en el acto del juicio oral, aun realizada con todas las garantías propias de la asistencia letrada y derivadas de la instrucción de sus derechos, no pudo tener la virtud de subsanar la nulidad de la entrada y registro en el lugar donde se encontró la droga, porque aquellas confesiones eran pruebas dependientes de la afectada por la nulidad, con la que tenían una evidente conexión causal (...) [de manera] que no puede llegarse a otra conclusión sino a que, dándole valor de prueba de cargo al contenido de dichas confesiones, habría surtido efecto, indirectamente, una prueba obtenida violentando un derecho fundamental.” Esta sentencia es mencionada en la Sentencia del Tribunal Supremo 28/2003, de 17 de enero.

infringido el artículo 18.2 de la Constitución, concretamente refiriéndose a la entrada de los inspectores sin la correspondiente autorización judicial.

La magistrada del juzgado contencioso – administrativo nº3 de Cádiz que atendió este recurso prosiguió a analizar los hechos que se plasmaron en la Sentencia 129/2016, del 13 de abril. Los órganos de inspección se presentaron ante la sede social de la mercantil con una autorización administrativa del Delegado Especial de la Administración Tributaria. Tras discutir varias horas con el titular de la actividad y su asesor fiscal en la necesidad de una autorización judicial para proceder a la entrada y tras varias advertencias por parte de la Inspección de adoptar medidas cautelares de retirada de los ordenadores, decidieron concederles la entrada a los inspectores.

En primer lugar, se debe plantear si efectivamente el lugar donde se produjo la entrada es un espacio constitucionalmente protegido. Como ya hemos venido diciendo, las sedes sociales de las mercantiles sí se encuentran bajo el amparo de la Constitución, la sentencia basa su afirmación en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 2010, la cual mantuvo que las sedes sociales tienen la condición de domicilio constitucionalmente protegido. Tras esta aclaración, la entrada en la sede social solo se pudo haber realizado con el consentimiento del obligado tributario o con la correspondiente autorización judicial⁹⁸.

Visto que el obligado tributario estuvo varias horas discutiendo con los agentes argumentando la necesidad de una autorización judicial para proceder a la entrada, muestra claramente su negativa a que se produjeran las actuaciones inspectoras. Solo cuando se le advierte de las medidas cautelares que tomarían decide concederles el permiso para proseguir con la inspección. Con lo cual, y a esta conclusión llega la magistrada, el consentimiento se ha otorgado bajo presión y no se ha realizado con la total libertad que se exige, pudiendo llegar a la conclusión que dicho consentimiento está viciado. Por tanto, la jueza estimó el recurso viendo que la Inspección de Hacienda

⁹⁸ Basándonos en los artículos 113 y 142 de la LGT y 172 del RGIT.

se había llevado a cabo con infracción del artículo 18.2 de la Constitución y acordó el cese de la actuación, la devolución de los datos y material obtenidos en la misma y condenó a la Agencia Tributaria al pago de las costas.

Esta sentencia sienta las bases en la necesidad de obtener el consentimiento del obligado tributario, especialmente que éste sea prestado con total libertad y espontaneidad, o la correspondiente autorización judicial cuando el domicilio en el que se encuentran los órganos de inspección esté constitucionalmente protegido.

7.2 CONSENTIMIENTO PRESTADO POR TRABAJADORES

La sociedad AGRUPACIÓN BAZAR EL REGALO, S.A. interpuso un recurso contencioso – administrativo contra los acuerdos del Inspector Jefe de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Barcelona que practicaban liquidaciones del Impuesto de Sociedades. La mercantil argumentó que las pruebas obtenidas para poder realizar tales liquidaciones se habían adquirido ilícitamente debido a la entrada de los inspectores en las oficinas sin el oportuno consentimiento o autorización judicial.

Las actuaciones inspectoras fueron desarrolladas en la sede social de la mercantil, por tanto, se encontraban en el domicilio constitucionalmente protegido. Los órganos de inspección estaban autorizados por el Delegado Especial de la Agencia Tributaria para proceder a la entrada y registro, no siendo esta autorización suficiente ante un domicilio protegido por la Constitución. El consentimiento fue prestado por un empleado de la sociedad, el cual firmó las diligencias en nombre de “el responsable de la obra/actividad”. El empleado era el jardinero, empelado por horas, no estando capacitado para prestar el consentimiento porque no era ni el propietario ni ejercía funciones de dirección. Con todos estos datos, el magistrado declaró que las actuaciones inspectoras habían infringido el artículo 18.2 de la Constitución y, por tanto, debían ser anuladas.

La información que obtuvieron en el ordenador – de manera ilícita – fueron los únicos datos tenidos en cuenta por la Inspección para la determinación de la base imponible en el Impuesto de Sociedades. Por tanto, el magistrado estimó el recurso interpuesto, declarando nulas las liquidaciones practicadas y anuló las sanciones interpuestas a la sociedad por los órganos inspectores⁹⁹.

En base a esta sentencia podemos confirmar la importancia, ante un domicilio constitucionalmente protegido, de la prestación del consentimiento por parte del obligado tributario o su representante, siendo en una sociedad el propietario de la misma o quien desempeñe funciones de dirección o administración. Cuando el consentimiento sea prestado por una persona diferente a aquellas, el obligado tributario estará en su derecho de interponer un recurso amparándose en el artículo 18.2 de la Constitución.

Las funciones de dirección o administración que debe ejercer un empleado para que se le pueda considerar capacitado para consentir la entrada y registro de la inspección no deberán ser las de un empleado administrativo sino que deberá ostentar un cargo como el de Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Director de Departamento, Consejero o miembro del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa. Prueba de ello la encontramos en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias 197/2010, de 26 de febrero. La sociedad CETÁREA EL RINCONÍN, S.A. interpuso un recurso porque creía que se había vulnerado su derecho a la protección del domicilio por la Constitución. Tres agentes de inspección se personaron en la sede social de la empresa y fue el empleado de administración quien les atendió durante la misma. El magistrado entendió ilegítimas las actuaciones inspectoras al no ostentar el empleado ninguno de los cargos citados anteriormente y al no tener los agentes ninguna autorización judicial ni estar ante un caso de flagrante delito. El recurso fue estimado y a ninguno de ellos se le impusieron las costas devengadas en el recurso porque no se precisó en la conducta

⁹⁹ Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional 4674/2006, de 11 de octubre.

de ninguno mala fe. Esta sentencia fue recurrida por un abogado del estado pero se desestimó¹⁰⁰, lo cual reafirma la postura de la administración.

8. CONCLUSIONES

Ante una inspección tributaria resulta imprescindible conocer cuáles son los derechos de las personas – tanto físicas como jurídicas – con respecto a la entrada de los inspectores en su domicilio. Tales derechos deben ser comunicados de inmediato a los contribuyentes por los órganos de inspección que se presenten, como bien indica la LGT en su artículo 141.

El domicilio queda protegido por la Constitución como una concreción del derecho a la intimidad personal y familiar. Los individuos no deben soportar injerencias de personas que éstos no consientan – encontrándose, entre ellas, los órganos inspectores – pero no todos los lugares quedan amparados bajo esta norma. Por esta razón, resulta de vital importancia diferenciar cuando un domicilio puede considerarse constitucionalmente protegido para conocer qué título legitimador es el que permite la entrada y registro en el mismo. En efecto, cuando los inspectores no hubieran reconocido un domicilio constitucionalmente protegido y hubieran procedido a la entrada sin el consentimiento del titular pero con la autorización administrativa se produciría una violación del domicilio. En tal caso, el sujeto inspeccionado se encuentra con el derecho de presentar un recurso contra el órgano contencioso – administrativo y las actuaciones inspectoras, junto con las pruebas obtenidas, podrán verse anuladas.

A lo largo del trabajo hemos tratado de delimitar el concepto de domicilio constitucionalmente protegido, siendo para nosotros de especial importancia aquellos lugares cerrados reservados a la intimidad del propietario, sea cual sea la forma que adopten (vivienda habitual o ulteriores viviendas, trasteros, garajes, habitaciones de hoteles, etc.). También hemos podido conocer las diferencias entre la entrada y el registro, siendo clave la forma en que son redactadas ante las legislaciones con una

¹⁰⁰ Sentencia del Tribunal Supremo 354/2012, 24 de enero.

conjunción disyuntiva. A partir de una entrada se podrá realizar un registro, teniendo gran relevancia la obtención de información para poder reconocer las actuaciones inspectoras como registros.

Son varios los títulos legitimadores que permiten la entrada en el domicilio, dependiendo de su protección. Cabe resaltar que algunos autores defienden la validez del consentimiento de un menor de edad si éste entiende el permiso que está concediendo, tal aspecto nos parece difícilmente demostrable, dejando sin validez el consentimiento prestado.

Debatida es la necesidad o no de una autorización judicial cuando ha sido concedida previamente una resolución judicial. Desde nuestro punto de vista hemos querido reflejar la innecesaridad, ya que la existencia de una resolución judicial implica la revisión del caso por parte de un juez, siendo redundante una segunda revisión. Esta autorización no precisa la anterior negativa a mostrar su consentimiento por parte del obligado tributario, creemos que si fuera necesaria podría perjudicar las actuaciones inspectoras, al estar los sujetos inspeccionados enterados de tal aspecto. Hemos mostrado en algún pronunciamiento la necesidad de notificar la resolución judicial con anterioridad a la personación, aunque no compartimos este aspecto porque al igual que en el caso anterior, el conocimiento de la misma por el obligado tributario podría perjudicar las actuaciones inspectoras.

Cuando terminan las actuaciones inspectoras llevadas a cabo mediante autorización judicial, los inspectores deben informar al juez de las mismas. En caso de no hacerlo, creemos que no se estaría produciendo la nulidad de las actuaciones debido a que este acto no implica una lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Además, las actuaciones quedan plasmadas en las diligencias, por tanto siempre existirá un documento que acredite las mismas.

Un aspecto importante que debe tener en cuenta el contribuyente son las consecuencias que se derivan al negarse a la entrada de los órganos inspectores en su domicilio cuando éstos posean una autorización judicial o administrativa, dependiendo de si el domicilio está constitucionalmente protegido o no. En esta ocasión sería el sujeto pasivo quien estaría infringiendo la norma considerándose como infracción grave, la cual resulta ser sancionable.

Durante el trabajo hemos observado la importancia que tienen nuestros tribunales – sobre todo el Tribunal Constitucional y el Supremo – en esta materia, debido al escaso desarrollo de la normativa. En algunas ocasiones ambos Tribunales han dictado sentencias contradictorias, lo cual muestra cierta inseguridad al respecto. Prueba de ello se muestra cuando para uno de los Tribunales un domicilio es considerado constitucionalmente protegido mientras que para el otro no. Las consecuencias que se derivan ante una afirmación u otra son muy diferentes, ya que los títulos legitimadores necesarios para la entrada y registro serán distintos en cada caso. Por tanto, debería ser una tarea esencial la concordancia de ambos tribunales porque en cada una de las diferentes decisiones adoptadas pueden llegar a validar o invalidar las actuaciones de los órganos de inspección.

El trabajo llevado a cabo por los órganos de inspección tiene como finalidad hacer cumplir con el deber de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos. Por esta razón, la Agencia Tributaria tiene ciertas capacidades que le permiten acceder al domicilio del contribuyente, por ejemplo, utilizando una autorización administrativa en caso de ser un domicilio no constitucionalmente protegido. Tales capacidades son concedidas con el fin de investigar hechos imposables declarados de manera incorrecta o no declarados. A su vez, los inspectores deben ejercer sus capacidades teniendo en cuenta el artículo 3 de la LGT, basándose en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de los costes indirectos, respetando los derechos y garantías de los obligados tributarios. Estos principios deben ser aplicados también por los jueces cuando valoren la concesión de una autorización judicial. Con todo ello podemos decir, que siempre deberá tenerse en cuenta las consecuencias que se deriven en caso de la utilización de las capacidades por parte de los inspectores.

BIBLIOGRAFIA

ALONSO DE ANTONIO, Ángel Luis: *El Derecho a la inviolabilidad domiciliaria en la Constitución Española de 1978*, Colex, Madrid, 1993.

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

ARAGÓN REYES, Manuel: “La inviolabilidad del domicilio”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 54, 1998.

BOSCH CHOLBI, José Luis:

- “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, en *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 2º, post núm. 632 de 2014.
- *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*. Universitat de València, Valencia, 2011.

ESPÍN TEMPLADO, Eduardo: “Fundamento y Alcance del Derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio”. En *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, Número 8, Enero- Abril, 1991.

FIGUEROA NAVARRO, María del Carmen: *Aspectos de la protección del domicilio en el Derecho español*, Edisofer, Madrid, 1998.

GARCÍA MACHO, R: “La inviolabilidad de domicilio”. En *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº32, 1982.

GONZÁLEZ MARTÍNEZ, José Antonio: “El Domicilio y su inviolabilidad”. En *Revista de la Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche*, Volumen I, Número 3, Enero 2008.

GONZALEZ-TREVIJANO, Pedro José: *La inviolabilidad del domicilio en el Derecho español*, Tec-nos, Madrid, 1992.

LÓPEZ MENUDO, Francisco: *La intervención del juez para la defensa del domicilio ¿y también de la propiedad?*, Universidad de Sevilla, 2007.

MATIA PORTILLA, Francisco Javier: *El Derecho Fundamental a la inviolabilidad del domicilio*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

MARTOS NAVARRO, Carlos: “La inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas y el derecho a oponerse a la entrada en el mismo por los funcionarios de la Administración Tributaria”, *Asociación Española de Asesores Fiscales*, mayo de 2015.

MONTALVO SANTAMARIA, Milagro: “*Como actuar ante la inspección de hacienda*”, CISS, Valencia, 2000.

NAVARRO FAURE, Amparo:

- *El domicilio Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- “La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad”. En *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 1/2011.

PALACIOS ARROYO, Luis Felipe: “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario.” En *Revista de contabilidad y tributación*, nº199, 1999.

PEÑA GARBIN, José Miguel: *La Inspección de Hacienda: Problemas y Soluciones*, CISS, Valencia, 2008.

RIVES SEVA, Antonio Pablo: *La diligencia de entrada y registro domiciliario*, Ed. Bosch, Barcelona, 2004.

ANEXO NORMATIVO

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Real decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Constitución española de 27 de diciembre de 1978.

ANEXO JURISPRUDENCIAL

Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 24 de noviembre de 1986.
[http://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":\["001-165096"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/eng#{)

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de marzo de 1989.
<http://lawcenter.es/w/file/download/66088>

Tribunal Constitucional

Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/cs/Resolucion/Show/275> (RTC 1984\22)

Sentencia del Tribunal Constitucional 137/1985, de 17 de octubre. (RTC 1985\137)

Auto del Tribunal Constitucional 129/1990, de 26 de marzo.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/eu/Resolucion/Show/14665> (RTC 1990\129 AUTO)

Auto del Tribunal Constitucional 258/1990, de 18 de junio.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/ca/Resolucion/Show/14794> (RTC 1990\258 AUTO)

Sentencia del Tribunal Constitucional 160/1991, de 18 de julio.
<https://www.boe.es/boe/dias/1991/08/09/pdfs/T00026-00031.pdf> (RTC 1991\160)

Auto del Tribunal Constitucional 85/1992 de 30 de marzo.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/15434> (RTC 1992\85 AUTO)

Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992, de 14 de mayo.
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1992-13854> (RTC 1992\76)

Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, de 23 de febrero.
<https://www.boe.es/boe/dias/1995/03/31/pdfs/T00003-00010.pdf> (RTC 1995\50)

Sentencias del Tribunal Constitucional 228/1997, de 16 de diciembre.
<https://www.boe.es/boe/dias/1998/01/21/pdfs/T00012-00019.pdf> (RTC 1997\228)

Sentencia del Tribunal Constitucional 94/1999, de 31 de mayo.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/ca/Resolucion/Show/3836> (RTC 1999\94)

Sentencia del Tribunal Constitucional 69/1999 de 26 de abril.
https://boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1999-12205 (RTC 1999\69)

Sentencia del Tribunal Constitucional 161/1999, de 27 de septiembre.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/pt/Resolucion/Show/3903> (RTC 1999\161)

Sentencia del Tribunal Constitucional 171/1999, de 27 de septiembre.
<https://tc.vlex.es/vid/ra-n-ma-147607> (RTC 1999\171)

Sentencia del Tribunal Constitucional 119/2001, de 24 de mayo.
https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-2001-10938

Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2001, de 27 de junio.
https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-2001-14534

Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2002, de 17 de enero.
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-2002-2504> (RCL 2002\412)

Sentencia del Tribunal Constitucional 22/2003, de 10 de febrero.
https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-2007-18870 (RTC 2003\22)

Sentencias del Tribunal Constitucional 239/2006, de 17 de julio.
<http://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/5841> (RTC 2006\239)

Sentencia del Tribunal Constitucional 209/2007, de 24 de septiembre.
https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-2007-18870 (RTC 2007\209)

Tribunal Supremo

Sentencias del Tribunal Supremo 7602/1993, de 11 de noviembre.
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&datasematac h=TS&reference=3184328&links=%221256%2F1992%20%22&optimize=20030823&publicinterface=true> (RJ 1993\8661)

Sentencias del Tribunal Supremo 2057/1994, de 22 de noviembre.
<https://supremo.vlex.es/vid/registro-domiciliario-indiciaria-18-17773476> (RJ 1994\9286)

Sentencia del Tribunal Supremo 3165/1995, de 2 de junio.
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&database&matc h=TS&reference=3068205&links=&optimize=20031025&publicinterface=true>

Sentencia del Tribunal Supremo 2600/1996, de 30 de abril.
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&database&matc h=TS&reference=3126677&links=&optimize=20031003&publicinterface=true>

Sentencias del Tribunal Supremo 1522/1997 de 4 de marzo de 1997.
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&database&matc h=TS&reference=3134413&links=&optimize=20030927&publicinterface=true>

Sentencia del Tribunal Supremo 1735/1999, de 13 de marzo.
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&database&matc h=TS&reference=3184962&links=%22369%2F1999%22&optimize=20030823&public interface=true>

Sentencia del Tribunal Supremo 8386/2002, 13 de diciembre.
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&database&matc h=TS&reference=3247515&links=&optimize=20030703&publicinterface=true>

Sentencia del Tribunal Supremo 28/2003, de 17 de enero.
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&database&matc h=TS&reference=3134700&links=la%20confesi%C3%B3n%20de%20los%20acusados %20en%20el%20acto%20del%20juicio%20oral%2C%20aun%20realizada%20con%20 todas%20las%20garant%C3%ADas%20propias%20%222907%2F2001%22&optimize =20030927&publicinterface=true> (RJ 2003\926)

Sentencia del Tribunal Supremo 28/2003, de 23 de enero.
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&database&matc h=TS&reference=3244829&links=&optimize=20030703&publicinterface=true>

Sentencias del Tribunal Supremo 7528/2003, de 26 de noviembre.
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&database&matc h=TS&reference=2610076&links=%22733%2F2002%22%20%221451%2F2003%22& optimize=20040319&publicinterface=true> (RJ 2003\9491)

Sentencias del Tribunal Supremo 1448/2005 de 18 de noviembre.
<https://supremo.vlex.es/vid/delito-salud-as-19963861> (RJ 2005\10063)

Sentencia del Tribunal Supremo 6328/2006, de 14 de marzo.
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematc h=TS&reference=682726&links=&optimize=20061116&publicinterface=true>

(RJ 2006\8046)

Sentencia del Tribunal Supremo 5933/2006, de 20 de septiembre.
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematc h=TS&reference=698012&links=%22879%2F2006%22&optimize=20061026&publici nterface=true> (RJ 2006\6402)

Sentencia del Tribunal Supremo 354/2012, de 24 de enero.
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematc h=TS&reference=6265322&links=&optimize=20120210&publicinterface=true>

Audiencia Nacional

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional 4674/2006, de 11 de octubre.

<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematc h=AN&reference=683447&links=&optimize=20061116&publicinterface=true>

Tribunales Superiores de Justicia

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares 1096/2010, 17 de septiembre.
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematc h=AN&reference=5742207&links=&optimize=20101007&publicinterface=true>

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya 13854/2001, de 10 de noviembre.

<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematc h=AN&reference=2210336&links=&optimize=20040624&publicinterface=true>

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias 197/2010, de 26 de febrero.
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&database=matc&h=AN&reference=5574997&links=%22197%2F2010%22&optimize=20100506&publicinterface=true> (JT 2010\450)

Juzgado Contencioso – Administrativo

Sentencia del Juzgado Contencioso – Administrativo nº3 de Cádiz 129/2016, de 13 de abril. https://www.aece.es/descargararchivo_docnoticias_1377 (JUR 2016\216189)

