



Universidad de Oviedo



**Máster Universitario en Abogacía**  
**Módulo de Asesoramiento empresarial**

**TRABAJO FIN DE MÁSTER**

***El domicilio fiscal en relación con  
la entrada en el domicilio de los  
obligados tributarios.***

**Trabajo fin de máster. Curso 2014/2015.**

**Apellidos y nombre:** Marta Alvarado Herrero.

**Tutora:** Isabel García-Ovies Sarandeses.  
DEPARTAMENTO DERECHO PÚBLICO.  
(Derecho Financiero y Tributario).  
FACULTAD DE DERECHO.

En aplicación del Reglamento sobre la elaboración y defensa de los Trabajos Fin de Máster de la Universidad de Oviedo, aprobado por Acuerdo de 30 de abril de 2010 del Consejo de Gobierno de la Universidad de Oviedo (BOPA nº 125 del Martes 1 de Junio de 2010), se firma el presente trabajo en Oviedo a 18 de Mayo.

Fdo.: Marta Alvarado Herrero

**AUTORIZACIÓN DEL TUTOR PARA LA DEFENSA ORAL  
DEL TRABAJO FIN DE MÁSTER**

El/la Profesor/a D/Dña Isabel García-Ovies Sarandeses como Tutor/a del Trabajo Fin de Máster titulado *El domicilio fiscal en relación con la entrada en el domicilio de los obligados tributarios* y realizado por D/Dña. Marta Alvarado Herrero , en el *Máster Universitario de Abogacía*, informa favorablemente el mismo y autoriza su defensa oral.

En Oviedo a 18 de Mayo de 2014

VºBº

Fdo.: Isabel García Ovies Sarandeses

## ÍNDICE

<b>1.</b>	<b>Introducción/Justificación.....</b>	<b>5</b>
<b>2.</b>	<b>El domicilio fiscal.....</b>	<b>6 a 14</b>
	a. El domicilio como lugar de práctica de las notificaciones.....	<b>6-13</b>
	b. Obligación de comunicar el cambio del domicilio.....	<b>13-16</b>
<b>3.</b>	<b>El domicilio tributario en el procedimiento Inspector.....</b>	<b>16-43</b>
	a. Introducción.....	<b>16-18</b>
	b. El domicilio constitucionalmente protegido.....	<b>18-23</b>
	c. Marco constitucional.....	<b>23-25</b>
	d. La entrada en los despachos profesionales en el curso del procedimiento inspector.....	<b>25-29</b>
	e. El consentimiento y la autorización para la entrada y registro domiciliario.....	<b>29-40</b>
	f. Iniciación por personación.....	<b>40-41</b>
	g. Caso particular extractado de la práctica forense.....	<b>41-43</b>
<b>4.</b>	<b>Conclusiones y reflexiones finales.....</b>	<b>43-44</b>
<b>5.</b>	<b>Bibliografía y fuentes documentales.....</b>	<b>45-58</b>

## **1) INTRODUCCIÓN/JUSTIFICACIÓN.**

En este trabajo nos centraremos en el análisis del tratamiento jurídico del domicilio fiscal en nuestro ordenamiento jurídico, en relación con la entrada y registro por parte de la autoridad administrativa en el domicilio de los obligados tributarios, estableciéndose como límite el derecho constitucional fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Para ello analizaremos la normativa en vigor, las diversas teorías doctrinales en la materia y los criterios interpretativos teniendo en cuenta las líneas jurisprudenciales más recientes y trascendente, puestas de manifiesto en casos reales, a título ejemplificativo, derivados de la práctica jurídica.

El caso práctico que se estudia fue llevado a cabo, de forma dirigida, en el despacho profesional «*Viso Abogados*» donde se han efectuado las prácticas profesionales. Durante este periodo hemos diseñado un programa para recoger los asuntos prácticos más relevantes en aras a la elaboración de un trabajo a base del análisis caso por caso, pudiendo desde esa óptica ampliar los conocimientos previos y existentes.

El objetivo de este trabajo es demostrar la pluralidad de problemas prácticos que se pueden plantear en el ámbito jurídico-tributario en relación con el domicilio y el uso por parte del obligado tributario, normalmente a través del profesional pertinente o su representante jurídico, de los diferentes mecanismos que otorga el derecho para hacer frente a los mismos.

La sistemática del trabajo realizado se puede compartimentar en dos partes claramente diferenciadas. En primer lugar, el domicilio fiscal a efectos de práctica de notificaciones y la obligación legal de comunicar el cambio de domicilio, pasando por una diferenciación clara entre la residencia habitual y el domicilio fiscal. En la segunda parte se alude al domicilio constitucionalmente protegido, haciendo especial hincapié en las entradas en el domicilio protegido de las personas jurídicas, y a título ejemplificativo los despachos profesionales, cuestión muy debatida y objeto de examen en el presente documento, en relación con las actuaciones dentro del marco de un procedimiento inspector de la Administración Tributaria.

## **2) EL DOMICILIO FISCAL.**

### **A.- EL DOMICILIO COMO LUGAR DE PRÁCTICA DE LAS NOTIFICACIONES.**

El artículo 48 de la Ley General Tributaria<sup>1</sup> regula el domicilio fiscal de las personas físicas, de personas jurídicas y de las entidades del artículo 35.4 de la L.G.T y los no residentes.

Dicho artículo define el domicilio fiscal como el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración Tributaria, es decir, el punto geográfico de conexión desde el punto de vista de la competencia territorial y de aplicación de los tributos y, a continuación, concreta las reglas para su determinación<sup>2</sup>.

Con carácter general, el domicilio fiscal del contribuyente informa de la residencia fiscal y, por tanto, del sistema tributario aplicable; de la oficina de adscripción del contribuyente; del emplazamiento para la práctica de notificaciones y del lugar físico concreto declarado y vinculante para el obligado tributario a efectos de procedimientos administrativos y del control fiscal.

El domicilio fiscal tiene gran importancia a efectos de las notificaciones, aunque rige el principio de libre designación del domicilio y sólo en defecto de éste se acude a los determinados normativamente:

---

<sup>1</sup> En adelante L.G.T.

<sup>2</sup> “El domicilio es el lugar donde se ejercitan los derechos y se cumplen las obligaciones, y que constituye la sede jurídica y legal de la persona. El domicilio, adquiere así una trascendencia plena”. APARICIO PEREZ, A. en “Domicilio y residencia en el Derecho Tributario Española”, *Estudios jurídicos en memoria de Don Cesar Albiñana García-Quintana/ coord. Por Marta Villar Ezcurra, Antonio Martínez Lafuente, Cesar Albiñana Cilveti, Pedro Manuel Herrera Molina*, Vol. 1, 2008, pag.393. En este sentido, BAENA AGUILAR, A en *El domicilio Tributario en el Derecho Español* Aranzadi, Pamplona 1995, ha señalado que “El domicilio fiscal es un dato identificativo de la persona, relevante para las potestades gestoras en su conjunto. Al localizar al sujeto a efectos fiscales, el domicilio se erige en uno de los instrumentos básicos como imprescindible del control informativo de los obligados tributario”.

1. Para las personas naturales o físicas (art.48.2.a), el de su **residencia habitual**<sup>3</sup>; y precisa que si la persona natural o física desarrolla principalmente actividades económicas, en los términos establecidos en el artículo 113 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de junio, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas<sup>4</sup>. Y si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas<sup>5</sup>. Por lo tanto, en el caso de personas físicas que realicen actividades económicas, la Administración puede optar por considerar domicilio fiscal a la residencia habitual o el lugar de la actividad económica, de conformidad con lo establecido en el artículo 110 L.G.T.<sup>6</sup>.

Es común remitirse, para integrar este concepto jurídico indeterminado de residencia habitual, a los artículos 8, 9 y 10 de la Ley 35/2006 del Impuesto

---

<sup>3</sup> Regulado de forma general en el art. 40 del Código Civil. Este precepto lo señala, para las personas naturales, en «*el lugar de su residencia habitual, y, en su caso, el que establezca la Ley de Enjuiciamiento Civil*» remisión que se realiza al artículo 155 y ss. Concibe el domicilio de las personas naturales como aquel lugar al que se vincula el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones, el domicilio como concepto localista, ya que vincula a la persona con un punto concreto del territorio. Y en el Derecho Administrativo general, en el mismo sentido, el domicilio es contemplado en relación con los actos de notificación (artículo 59 LRJ-PAC).

<sup>4</sup> La noción de «*residencia habitual*», discutida en el ámbito del derecho común, no atiende tanto al elemento intencional o *animus mantendi* como a un lugar físico de estancia real y efectiva, o usual, del sujeto, manifestada por su duración y frecuencia, de donde resulta tal intencionalidad (STS 13 julio 1996, (rec. 2083/1993) F.J, 1º), siendo suficiente una residencia temporal, pero no la meramente accidental, circunstancial o de tránsito.

<sup>5</sup> Consulta vinculante V0247-04, de 2 de Noviembre de 2004, de la Subdirección General de Tributos.

<sup>6</sup> Dicho precepto señala que para los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá efectuarse en el domicilio fiscal, el centro de trabajo o en el lugar donde se desarrolle la actividad económica. Ello tiene su fundamento en el factor sorpresa de la actuación administrativa. Teniendo en cuenta que si se efectúa en el domicilio fiscal, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad (artículo 59.2 LRJ-PAC y 111 L.G.T.). Por ello, el apartado 2 del artículo 110 no establece orden de prelación alguno, pudiéndose practicar la notificación en cualquiera de los lugares mencionados. Consulta V0826-05 de fecha 12 de Mayo de 2005 y V2512-06 de 14 de Diciembre de 2006.

de la Renta de las Personas Físicas, modificada por la Ley 26/2014 de 27 de Noviembre (L.I.R.P.F.)

Aclara el artículo 113 R.G.I.A.T, que se entenderá que una persona desarrolla principalmente actividades económicas cuando más de la mitad de su base imponible general del I.R.P.F. provenga de esa fuente.

2. El domicilio fiscal de las personas jurídicas (art.48.2.b), será el de su **domicilio social**<sup>7</sup>, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios<sup>8</sup>. Con carácter supletorio, para los supuestos en los que no coincidan el domicilio social y el lugar en que se ejerzan dichas actividades, se estará al lugar en que radiquen dicha gestión o dirección.

Cuando no pueda determinarse el domicilio de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado<sup>9</sup>. No define ni la L.G.T. ni su desarrollo reglamentario qué debemos entender por el lugar de centralización de las actividades, aunque podemos acudir, como criterios interpretativos, a los que se encontraban contemplados en el derogado

---

<sup>7</sup> “Por domicilio social ha de entenderse aquél que se fije por la norma que crea la persona jurídica o aquél que fijen las reglas por las que se rijan”. Vid. APARICIO PEREZ, A. *Domicilio y residencia en el Derecho Tributario Española*, ob. cit. pag.6. En la misma línea que el artículo 40, el artículo 41 del Código Civil establece como domicilio de las entidades jurídicas el fijado por la Ley de creación o reconocimiento, o los Estatutos sociales y, para el caso de que no haya sido fijado, el lugar donde esté establecida su representación legal. En última instancia, se entenderá que el domicilio se encuentra donde se ejerza las principales funciones de su instituto.

<sup>8</sup> La expresión «*gestión administrativa y dirección de los negocios*» supone el ejercicio de las facultades de dirección necesarias para el desarrollo diario y habitual de la actividad empresarial, esto es, la gestión directiva, que se desarrolla normalmente por un conjunto de personas que forman el equipo de personal de la empresa, y no solo por la cúpula de la jerarquía directiva; concretamente habrá de estarse al lugar donde la entidad disponga de un conjunto de recursos humanos y materiales suficientes para llevarla a cabo, o el lugar donde se lleva o está centralizada la contabilidad de la misma.

<sup>9</sup> Concepto jurídico indeterminado, puesto que no precisa, entre otros aspectos, si la mayor parte del inmovilizado hace referencia al número o al valor del mismo o si ha de acudirse al valor contable o al valor de mercado.

artículo 22 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:

- El lugar en que exista una oficina o dependencia dónde se produzca habitualmente la contratación general de la entidad.
- El lugar en que se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.
- El lugar en que estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.

En relación con el domicilio de las personas jurídicas, este concepto ha de ser interpretado no de forma extensiva, sino restrictiva, sin que quepa pronunciarse a favor de considerar como domicilio de la persona jurídica el lugar en el que exista un espacio o local donde la persona jurídica ejerza sus actividades. Así, la «*Memoria de la Fiscalía General del Estado de 1991*» defiende que el domicilio social sólo puede ser uno, y las agencias o delegaciones de la sociedad no pueden ser consideradas, en sentido estricto, domicilio de la sociedad<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Vid. ARIAS EIBE, M.J. “La inviolabilidad del domicilio: dimensión constitucional protección penal”, *La Ley* nº 4 2001, pags. 1643-1668.

A título ejemplificativo, la SAN de 29-10-2007 recoge un supuesto en el que la A.E.A.T tramitó el cambio de domicilio a Jaén de una sociedad que tenía declarado su domicilio fiscal en Madrid, en el local de un Gabinete dedicado al asesoramiento jurídico-fiscal. La sentencia considera como datos relevantes que la mayor parte de los empleados se encuentran en Jaén, que la mayor parte de las cuentas bancarias de la sociedad estuvieron abiertas en sucursales bancarias de la citada localidad, que el domicilio de las distintas actividades en esos ejercicios se encontraba en Jaén de acuerdo con el I.A.E., que el domicilio del administrador único de la sociedad estaba en Marmolejo. Además en el expediente figura diversas diligencias de notificación intentada sin éxito en el “domicilio fiscal” declarado por la entidad en Madrid, informando al conserje del edificio que la empresa en cuestión nunca había residido allí. La sentencia señala que el domicilio fiscal:

*Se trata, por tanto, de un concepto especial regulado por normas con rango de Ley, especiales, indisponibles y que tiene por misión establecer en el espacio un centro de imputación donde poder comunicarse con la empresa en el desarrollo de la*

3. El criterio anterior se extiende en virtud del artículo 48.2.c)<sup>11</sup> al domicilio de las entidades sin personalidad a las que se refiere el art.35.4 L.G.T., sin advertir que es difícilmente aplicable a éstas las características propias, ya que carecen de personalidad jurídica, e incluso una parte importante de ellas no disponen de una actividad económica empresarial o al menos definida u homogénea, siendo lo más probable que carezcan de domicilio social. En este sentido, lo más conveniente sería estar al domicilio designado por sus administradores, comuneros, partícipes o al de su representante.

A pesar del carácter general que posee el artículo 48, el mismo muestra notables carencias e indefiniciones. Así, no presenta criterios precisos para establecer un orden de subsidiariedad o supletoriedad, siendo la residencia, el domicilio social o el lugar de la actividad conceptos jurídicos indeterminados, ficticios e incluso inadecuados para los fines prácticos de la gestión tributaria.

La residencia y el domicilio son instituciones jurídicas interrelacionadas<sup>12</sup>, que en la actualidad se utilizan de forma indistinta, pero no cabe identificarlos de pleno. El

---

*relación jurídica tributaria y que además va a determinar el sometimiento a las normas y obligaciones de esta naturaleza aplicables. Por lo expuesto, de las actuaciones practicadas se deriva que el domicilio del administrador único societario sito en la localidad de Marmolejo (Jaén) debe considerarse el domicilio fiscal de la entidad actora, no pudiendo entenderse el domicilio que se alega de Madrid una dirección efectiva donde se desarrolla la gestión y actividad de la empresa. Ese domicilio de Madrid debe considerarse como lo que es, un local donde se ejercita un asesoramiento jurídico pero no donde se realiza la actividad de la empresa. Por ello existen datos suficientes, por no existir prueba en contrario que los destruya, que determina que el domicilio de la recurrente se encuentra en Jaén, por ser el lugar donde se encuentra centralizada la gestión y dirección de la empresa.*

<sup>11</sup> La Ley General Tributaria recoge parcialmente la redacción contenida al respecto en el artículo 45.1.b) de la anterior Ley General Tributaria, Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, y casi en su totalidad la redacción contenida en el artículo 8.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, posteriormente recogida en el artículo 8.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, modificada por la Ley 27/2014 de 27 de Noviembre.

<sup>12</sup> La Ley General Tributaria definió el «domicilio» como sede jurídica, tanto de las personas naturales como de las jurídicas, y a efectos tributarios, esto es, para el ejercicio de los derechos y para el

domicilio es una institución jurídica, una característica o un dato de identificación de los sujetos de la relación jurídica-tributaria y la residencia<sup>13</sup>, es un mero dato de hecho, una situación fáctica, un punto de conexión que determina la aplicación de las leyes tributarias a las personas naturales o jurídicas.

Así, mientras la residencia desplegaría sus efectos en el ámbito del Derecho Tributario material, en unos casos, o en el de la aplicación de las normas, en otros, el domicilio lo haría en el ámbito del Derecho Tributario formal<sup>14</sup>.

El Tribunal Supremo no duda en diferenciar el concepto de domicilio tributario del de residencia<sup>15</sup>, señalando que son conceptos jurídicos concretos y determinados, tal y como se define en el artículo 12 de la antigua Ley del IRPF, a la que se remite la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones; el artículo 17 de su Reglamento, y el artículo 9 de la Ley de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas.

La doctrina del Supremo define la residencia habitual como *el punto de conexión que determina la aplicación de las leyes tributarias a las personas naturales o jurídicas, y también el que determina las modalidades de sujeción a los impuestos que tienen el carácter de personales*<sup>16</sup>.

---

cumplimiento de las obligaciones de dicha naturaleza. Asimismo, encomendó implícitamente a la Ley propia de cada tributo la definición de la «residencia» como elemento, en su caso integrante del respectivo hecho imponible.

<sup>13</sup> El concepto de residencia aparece en el Código Civil (arts. 15, 21, 26, 107 y 181, entre otros) como la presencia en un lugar en la que falta la nota de habitualidad de que goza el domicilio. Se trata de una relación con el espacio menos estable y duradera, nunca habitual. *Vid.* MORILLO MENDEZ, A. “Los conceptos funcionales de domicilio y residencia y sus consecuencias en los procedimientos tributarios” *Carta Tributaria* nº 14, págs 1-28

<sup>14</sup> *Cfr.* NAVARRO FAURÉ, A. *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madrid 1994.

<sup>15</sup> Sentencias de 7 de Febrero de 2006 (rec. 114/2001) F.J 5º y 9 de febrero de 2006 (rec. 137/2001) F.J. 5º.

<sup>16</sup> La STS de 9 de febrero de 2006, (rec. 137/2001,) F.J. 5º señala:

*La doctrina no duda en diferenciar el concepto de domicilio tributario del concepto de residencia, al ser la residencia el punto de conexión que determina la aplicación de las leyes tributarias a las personas naturales o jurídicas, y también el que determina las modalidades de sujeción a los impuestos que tienen el carácter de personales. Mientras que el domicilio es el que fija el lugar,*

A efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se considera residencia habitual la permanencia de manera continuada y usual en un lugar determinado, caracterizada por una presencia física que ofrezca diferencias relevantes, por su duración y frecuencia, con la permanencia en otras viviendas y por una vinculación con sus actividades o intereses personales y profesionales o económicos.<sup>17</sup>

En estos mismos textos jurídicos, establece el Alto Tribunal que *el domicilio es el que fija el lugar, dentro del espacio físico en el que las leyes despliegan sus efectos, donde se producen las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos.*

Residencia y domicilio, en la medida que actúan en desigualdad de planos, son términos totalmente heterogéneos debido a que la residencia es una cualidad personal y el domicilio es una mera circunstancia geográfica, y aquélla requiere la habitualidad para ser base del concepto jurídico de domicilio real. Para juzgar de la habitualidad de la residencia, no es suficiente la presencia física de una persona en un lugar determinado, sino que lógicamente requiere *la voluntad de establecerse efectiva y permanentemente en él*, pues el hecho de permanecer en un lugar por un lapso de tiempo más o menos largo, no implica por sí, voluntad cierta de permanecer en él «*animus manendi*» y propósito estimable de constituirlo en sede jurídica y legal de la propia persona.

## **B.- OBLIGACION DE COMUNICAR EL CAMBIO DEL DOMICILIO.**

---

*dentro del espacio físico en el que las leyes despliegan sus efectos, donde se producen las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos.*

<sup>17</sup> La imposición sobre las «*adquisiciones gratuitas y mortis causa*» plantea muchos problemas en relación con la infracción de la C.E. en la legislación actual (vulneración del principio capacidad económica, igualdad, seguridad jurídica, libre circulación de capitales...), así como, en relación con la deslocalización que sufren algunas Comunidades Autónomas en relación con la aplicación de las normas jurídica, ocasionando la disparidad normativa entre Comunidades, fruto de la consabida competencia fiscal entre ellas, debido a que la competencia territorial viene determinada por el lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación. La Sentencia TJUE 3 de septiembre de 2014 recoge la problemática que se plantea cuando las sucesiones o las donaciones se producen entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro soportando una mayor presión y carga fiscal.

La legislación tributaria admite sin reservas la libertad de cambio del domicilio, lo cual deriva directamente del artículo 19 de la Constitución Española<sup>18</sup>, que consagra la libre circulación de personas por el territorio nacional. A lo único que obliga es a comunicar este cambio.

En efecto, la normativa tributaria establece la obligación del contribuyente de comunicar a la Administración tributaria el domicilio fiscal<sup>19</sup>, así como las variaciones que se puedan producir en el mismo, conforme el artículo 48.3 L.G.T. «*ab initio*» y el artículo 17 de su Reglamento (Real Decreto 1065/2007 de 27 de Julio), y cuyo incumplimiento es objeto de sanción (art. 198.5 L.G.T.).

El sujeto pasivo tiene el deber legal de presentar declaración tributaria expresa de cambio de domicilio, poniendo en conocimiento de la Administración Tributaria esa circunstancia<sup>20</sup>.

El Tribunal Supremo ha señalado que el Padrón de habitantes y el Registro a efectos tributarios de domicilios fiscales son registros administrativos independientes<sup>21</sup>, de modo que el cambio de domicilio efectuado en el Padrón de habitantes no supone un cambio del domicilio fiscal, ni tampoco sustituye la obligación de declaración expresa<sup>22</sup>.

---

<sup>18</sup> Aunque dicho artículo establece el principio de libertad de elección del domicilio, incluso con el carácter de fundamental, debe mirarse con recelo las posibles deslocalizaciones que dificulten la aplicación de las normas jurídicas, cuando no la elusión de las obligaciones. *Vid* MARTINEZ LOZANO, Juan Miguel, URRUCHI BARRIO, “El domicilio. Especial atención al de las personas jurídicas”, *Carta Tributaria*, nº 16, 2011, págs. 3-22.

<sup>19</sup> El deber de comunicar el cambio del domicilio fiscal se incluye, con claridad, en los deberes de colaboración del sujeto pasivo con la Administración Tributaria.

<sup>20</sup> Fundamento de Derecho Cuarto, de la Sentencia del Tribunal Supremo 09 de Octubre de 2001, (rec. 4489/2000), F.J 3º.

<sup>21</sup> La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Octubre de 2001, anteriormente citada, establece que *Debe resaltarse que el Padrón de habitantes y el Registro a efectos tributarios de domicilios fiscales son registros administrativos independientes y no intercomunicados automáticamente, de modo que el cambio de domicilio efectuado por una persona en el Padrón de habitantes, por sí solo, no supone un cambio coetáneo y paralelo del domicilio fiscal, ni tampoco sustituye a la declaración tributaria expresa.*

<sup>22</sup> *Vid.* MARTINEZ LOZANO, Juan Miguel, URRUCHI BARRIO, “El domicilio. Especial atención al de las personas jurídicas”, *ob. cit.* pág. 13.

Se añade además una importante matización en relación con los cambios de domicilio, cuando se haya iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos, el cambio de domicilio no impedirá que se continúe por el órgano que estaba tramitando el procedimiento, sin perjuicio que, atendiendo al nuevo domicilio, el órgano competente fuera otro<sup>23</sup>.

En este sentido ha de recordarse la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de Enero de 2000, rec. 399/1997, F.J. 7<sup>o</sup><sup>24</sup> en la que se indica, en relación con las actuaciones de la Inspección, que el cambio de domicilio no afecta a las actuaciones ya iniciadas, ya que la competencia de los órganos de la Inspección viene determinada por el domicilio del obligado tributario al inicio de la actuación, y por tanto, las actuaciones se continuarán y finalizarán por el órgano que los viniese tramitando<sup>25</sup>.

Ello encuentra fundamento en tratar de evitar que un procedimiento tributario de oficio se vea interrumpido u obstaculizado por cambios formales de domicilio, debiendo ser admitidos todos aquellos que se instan justificadamente por el interesado y aceptados por la Administración. La obligación formal responde a un deber de colaboración diligente del interesado, que no puede limitar sin más a la Administración en el ejercicio de sus propias funciones.

---

<sup>23</sup> Dispone el artículo 48.3 L.G.T. que el cambio de domicilio fiscal *no producirá efectos ante la Administración Tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación*. Regla general que no impide la posibilidad de que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos iniciados de oficio *«se sigan tramitando por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de la Ley*.

<sup>24</sup> El Tribunal Supremo, en Sentencia de 30 de Junio de 1982, (LA LEY 13778/0000), había declarado dicho extremo.

<sup>25</sup> Sobre la problemática planteada por la competencia de la Administración en relación con la notificación del cambio de domicilio, pueden ser ilustrativas las siguientes sentencias y resoluciones: Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de Junio de 1982 en la que recoge doctrina reiterada al establecer que *El traslado del domicilio fiscal no afecta a las actuaciones ya iniciadas con anterioridad por la Inspección de Hacienda, aunque la normativa referente al empadronamiento permita presumir la existencia de una residencia habitual*; Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central *El contribuyente comunicó a través del modelo 036 su cambio de domicilio, por lo que las notificaciones dirigidas al que tenía al inicio del procedimiento inspector son nulas*.

La excepción mencionada hace referencia a los procedimientos iniciados de oficio, por lo que no será aplicable a aquellos procedimientos iniciados a instancia de parte, para los que será de aplicación la regla general, siendo en consecuencia competente para la tramitación del procedimiento el nuevo órgano<sup>26</sup>.

Los contribuyentes que hayan cambiado de domicilio fiscal deben comunicarlo a la Agencia Tributaria en el modelo 030, modelo que se puede cumplimentar a través de internet entrando en la página web de la Agencia Tributaria, siempre y cuando estemos en posesión del certificado de firma electrónica o DNI electrónico<sup>27 28</sup>.

El artículo 17 R.G.I.A.T. regula dicha obligación, marcando un límite al plazo para la comunicación, de un mes, cuando se trate de obligados incluidos en el censo de empresarios, retenedores y otros obligados tributarios, y de tres meses, para los obligados no incluidos en dicho censo.

Por último, prevé la Ley una facultad de comprobación del domicilio fiscal declarado<sup>29</sup>, que puede dar lugar a un cambio de domicilio cuando se compruebe que no se han respetado las normas anteriormente expuestas para determinar el domicilio fiscal. Aunque el análisis de este procedimiento excede de los objetivos de este trabajo, debemos destacar dos efectos relevantes de la incoación del mismo y su resolución. La incoación de un procedimiento de cambio de domicilio no impide la continuación de los procedimientos que se estén tramitando. El procedimiento podrá finalizar con la modificación del domicilio fiscal del obligado, cuando se compruebe que se corresponde con el que resulta legalmente aplicable.

---

<sup>26</sup> Cfr. MARTINEZ LOZANO, Juan Miguel, URRUCHI BARRIO, “El domicilio. Especial atención al de las personas jurídicas” ob. cit. pág. 13

<sup>27</sup> No debe ser confundidas estas declaraciones con la designación por los interesados de domicilios electivos, que operan con determinados fines y a efectos circunscritos a su objeto y al procedimiento para el que se establecen; difieren en sus fundamentos de la designación legal en cuanto responden esencialmente a la conveniencia de dichos interesados.

<sup>28</sup> [http://www.agenciatributaria.es/sede\\_electrónica/presentar\\_y\\_consultar\\_declaraciones/modelo\\_030/modificación\\_o\\_presentación/](http://www.agenciatributaria.es/sede_electrónica/presentar_y_consultar_declaraciones/modelo_030/modificación_o_presentación/)

<sup>29</sup> El artículo 48.4 LGT establece que la Administración *podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, con sanción por incumplimiento (art. 198.5).*

### **3) EL DOMICILIO TRIBUTARIO EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR**

#### **A).- INTRODUCCION**

Con carácter general, cabe afirmar que son varios los motivos que pueden justificar la realización de actuaciones inspectoras en el lugar de residencia o trabajo del obligado tributario. Estas razones van desde la simple constatación de la realidad del obligado tributario y su actividad (procesos de trabajo y fabricación, dimensiones de la empresa, elementos del inmovilizado, organización administrativa, personal...), el examen de la contabilidad principal y auxiliar y demás documentación a que se refiere el artículo 142.1 de la L.G.T<sup>30</sup>, y el acceso a bases de datos y registros informatizados para la obtención de copia en soporte electrónico, a la necesidad de conseguir pruebas de rentas no declaradas, o evitar su destrucción o la de otros hechos con trascendencia tributaria.

En definitiva, este tipo de actuaciones en el establecimiento del obligado tributario permite el acceso por parte de la Administración Tributaria a una información que normalmente no es posible obtener en actuaciones realizadas en las oficinas públicas.

Dicho de otra manera, únicamente sería legal la entrada ante la inexistencia de otra medida más ponderada para alcanzar el fin propuesto con idéntica eficacia (STS de 14-5-2001, (rec. 1246/1999), F.J 2º), lo que equivaldría a decir que si el objetivo de la Inspección puede ser conseguido por otros medios que causen menor perjuicio a los interesados –a pesar de ser más gravosos o molestos para la Administración- habría de preservarse la intimidad personal y familiar, así como la inviolabilidad del domicilio (STS de 6-5-2004, (rec. 452/2003), F.J. 9º y Autos del mismo Tribunal de 2 de Febrero de 2006, (rec 2016/2005), F.J.1º y 13 de febrero de 2004, (rec 2413/2002), F.J.2º. También las SSTSJ de Cataluña de 27 de septiembre de 2005, (rec. 59/2005), F.J 2º, Madrid, de 14 de septiembre de 2005, (rec. 376/2005), F.J 2º, 25 de octubre de 2005, (rec. 102/2005), F.J 2º, 31 de mayo de 2005, (rec. 57/2005), F.J 2º, 9 de marzo de 2005, (rec. 98/2004), F.J 5º, 4 de febrero de 2005, (rec. 272/2004), F.J 6º, 23 de septiembre de 2004, (rec. 29/2004), F.J 3º, 15 de enero de 2004, (rec. 80/2003), F.J 2º y 14 de octubre

---

<sup>30</sup> Dicho artículo contempla en su seno un extenso elenco de potestades de muy diverso contenido.

de 2003, (rec. 16/2003), F.J. 2º, Castilla y León de 5 de mayo de 2006, (rec. 17/2006), F.J 3º y Extremadura de 19 de octubre de 2006, (rec. 182/2006), F.J. 2º y 25 de septiembre de 2006, (rec. 145/2006), F.J. 2º).

Como señala la Audiencia Provincial de Madrid, en Sentencia de 12 de marzo de 1998: *la necesidad en este caso, implica que solo cabe acudir a la medida si es realmente imprescindible tanto desde la perspectiva de la probable utilidad, como de la cualidad de insustituible, porque si no es probable que se obtengan datos esenciales, o si éstos se pueden lograr por otros medios menos gravosos, estaría vetada la intervención (STC 31 enero 1985, (rec. 358/1984), F.J 3º, SSTS 24 junio, (rec. 579/1995), F.J 3º y 18 julio 1996,( rec.2576/1995), F.J 10º ).*

La ponderación de la medida pasa por los criterios de adecuación, indispensabilidad y proporcionalidad en sentido estricto, siendo en este último elemento de juicio en el que, vista la relación entre fines perseguidos, medida adoptada y derecho fundamental afectado, será posible integrar el peculiar modo en que se configura el derecho a la inviolabilidad del domicilio.

Como consecuencia del referido principio de proporcionalidad, una denuncia anónima cuyos datos no hayan sido comprobados con ningún tipo de verificación previa, no podría dar lugar sin más a que se autorice la entrada y registro tal y como sostiene la Sentencia del T.S.J. de Cataluña 9 de Junio del 2000. La jurisprudencia exige a tal fin que en la solicitud del permiso para la inmisión domiciliaria se expongan los indicios, sospechas y datos objetivos que aconsejen y autoricen la necesidad- inexistencia de otro medio menos gravoso para alcanzar la finalidad perseguida-, idoneidad- valoración de que la entrada domiciliaria no es inútil para alcanzar el fin perseguido- y proporcionalidad- ponderación de los beneficios derivados de la inmisión y el sacrificio que implica en el derecho a la inviolabilidad del domicilio-de la medida<sup>31</sup>.

## **B.- EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO**

El domicilio constitucionalmente protegido goza de una protección especial por parte del ordenamiento tributario, en consonancia con la protección constitucional que

---

<sup>31</sup> STC de 29 de Mayo del 2000. En el mismo sentido las SSTS 17 de Marzo de 2004 y de 17 de Junio de 2003.

se otorga al mismo. Por ello, el acceso al mismo por parte de la Administración exige consentimiento del obligado tributario o disponer de la correspondiente autorización judicial (artículo 113 LGT).

El Tribunal Supremo (entre otras Sentencia 1108/1999 de 6 de septiembre, (rec. 121/1998), F.J. 7º) ha afirmado que *el domicilio es el lugar cerrado, legítimamente ocupado, en el que transcurre la vida privada, individual o familiar aunque la ocupación sea temporal o accidental.*

No estamos simplemente ante la residencia habitual, sino que se requiere algo más para que se hable de domicilio en sentido constitucional. En efecto, añade la STC 22/1984<sup>32</sup>, de 17 de Febrero de 1984, (rec. 59/1983), F.J. 5º que *el domicilio inviolable es un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima. Por ello a través de este derecho, no solo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado, sino lo que hay en él de emanación de la persona y de la esfera privada de ella*<sup>33</sup>.

El derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio no está ligado al derecho de propiedad sino a la tenencia o posesión del mismo, por lo que, en principio, es irrelevante el título por el que se ocupa (propietario, usufructuario, arrendatario, precarista...). Además, se extendería este derecho a las meras ocupaciones temporales tales como una residencia vacacional o la simple habitación de un hotel o pensión.

Como hemos indicado, el Tribunal Constitucional en la Sentencia 137/1985, de 17 de Octubre, (rec. 124/1985), F.J. 2 y 3 fue claro al admitir el derecho a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas<sup>34</sup>. Parece claro que nuestro Texto

---

<sup>32</sup> En su Fundamento Jurídico 2º recoge *la protección constitucional del domicilio es una protección de carácter instrumental que defiende los ámbitos en que se desarrolla la vida privada de la persona. Por ello existe un nexo de unión indisoluble entre la norma que prohíbe la entrada y el registro en un domicilio, artículo 18.2 Constitución, y la que impone la defensa y garantía del ámbito de la privacidad. Todo ello obliga a mantener por lo menos «prima facie» un concepto constitucional de domicilio de mayor amplitud que el concepto jurídico-privado o jurídico-administrativo.*

<sup>33</sup> Cfr. MORILLO MENDEZ, A. “Los conceptos funcionales de domicilio y residencia y sus consecuencias en los procedimientos tributarios”. *Carta Tributaria*, nº 14, 2002, págs. 1-28.

<sup>34</sup> *Este derecho a la inviolabilidad del domicilio tiene también justificación en el supuesto de personas jurídicas y posee una naturaleza que en modo alguna repugna la posibilidad de aplicación a éstas*

Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este Tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse respecto de otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el artículo 24 sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas.

No cabe duda alguna de que la Sentencia anteriormente recogida vino a reconocer el derecho a la inviolabilidad domiciliaria de las personas jurídicas. Dicho reconocimiento ha sido duramente criticado por un cierto número de autores<sup>35</sup> que han situado el fundamento de dicho derecho en la intimidad personal, ahora bien, ello no ha impedido que dichos pronunciamientos hayan sido ratificados con posterioridad por el propio Tribunal Constitucional, como por una amplísima jurisprudencia emanada de otros Tribunales<sup>36</sup>

---

*últimas, las que –suele ponerse de relieve– también pueden ser titulares legítimas de viviendas, las que no pueden perder su carácter por el hecho de que el titular sea una u otra, derecho fundamental que cumple su sentido y su fin también en el caso de que se incluyan en el círculo de los titulares de este derecho fundamental a personas jurídicas u otras colectividades.*

*En suma, la libertad de domicilio se califica como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona, pero no necesariamente a la persona física, desde el momento en que la persona jurídica venga a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional, y todas las hipótesis en que la instrumentación del derecho a la libertad no aparezca o sean incompatibles con la naturaleza o la especialidad de fines del ente colectivo.*

<sup>35</sup> MATIA PORTILLA, F.L.: *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*. McGraw-Hill, Madrid, 1997, BARCELONA LLOP, J.: *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Universidad de Cantabria, Santander, 1995, págs. 498 y ss., Nieto García, A.: “Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria”, *RAP* nº 112 (1987), pág. 14 y LOPEZ RAMON: “Inviolabilidad del domicilio y autotutela administrativa en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *REALA*, 1985, p.50.

<sup>36</sup> Doctrina seguida por SSTC 23-09-1987, (rec 858/1996), F.J. 2º, 16-12-1987, (rec. 285/1995), F.J. 9º, 12-04-1988, (rec. 1375/1986), F.J. 1º, 02-02-1989, (rec. 588/1985), F.J. 2º, 16-12-1997, (rec. 3048/1994), F.J. 6º y 7º, 26-04-1999, (rec. 2824/1995), F.J. 5º, 10-02-2003, (rec. 4400/1999), F.J. 11º. Igualmente Sentencias del Tribunal Supremo SSTS 19-12-1986, F.J. 2º, 21-09-1987, F.J. 3º, 31-01-1988, 22-01-1993, (rec. 250/1984), F.J. 5º, 02-06-1995, (rec. 1640/1993), F.J. 2º, 19-12-1986, F.J. 2º, 07-04-

En el mismo sentido, se recoge en la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de Abril de 1999, número 69/99, (rec. 2824/1995), que entiende por domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas, *los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros*<sup>37</sup>.

También el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a partir del año 2002, ha extendido dicho reconocimiento a las personas jurídicas, haciendo suyos los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, extractando en uno de los primeros pronunciamientos, el Caso Stés Colas Est<sup>38</sup>, tal protección *en la prolongación de la interpretación dinámica del Convenio, el Tribunal considera que ya es hora de reconocer, en determinadas circunstancias, que los derechos garantizados desde el punto de vista del artículo 8 del Convenio pueden ser interpretados para dar cabida a una sociedad el derecho al respeto de su sede social, su agencia o sus locales profesionales*<sup>39</sup>. Conclusión que dicho órgano jurisdiccional ha reiterado en ulteriores

---

1997, (rec. 3554/1995), F.J.4º, 21-09-1987, F.J. 3º, 31-01-1998, (rec. 202/1997), F.J. 4º, 25-04-2003, (rec. 1916/2000), F.J. 6º 28-04-2003, (rec. 445/2000), F.J. 4º y 22-03-2004, (rec. 1876/2002), F.J. 2º.

<sup>37</sup> La correcta exegesis de la doctrina constitucional pasa por la exigencia de que el espacio objeto de protección deba tener una configuración que de manera objetiva determine que en el mismo se pretende custodiar información relevante con exclusión de terceros.

Cierto es que dicho derecho no presenta un alcance tan amplio como el propio de las personas físicas, toda vez que en este caso la protección se fundamenta en la privacidad en lugar de hacerlo en la intimidad personal y familiar. Es por ello que pensamos que unas oficinas en las que, en principio, no se excluye la entrada de cualquiera, aunque para acceder a las mismas se realice una previa petición de cortés y usual permiso, no reúnen tal consideración. *Vid.* MARTINEZ LOZANO, Juan Miguel, URRUCHI BARRIO, Humberto. “El domicilio. Especial atención al de las personas jurídicas”, *ob. cit.* pág. 13

De igual forma se ha manifestado por la Sala de lo Penal, Sección 1ª, del Tribunal Supremo en Sentencia nº 312/2009 de 25 de Marzo, (rec. 10597/2008), F.J. 2º.

<sup>38</sup> Sentencia de 16 de Abril de 2002, (rec. 37971/1997).

<sup>39</sup> Otras Sentencias posteriores siguen la misma senda: Así, las de 27-09-2002, (rec. 50882/1999) (caso Petri Sallinen vs. Finlandia) y 09-12-2004, (rec. 41872/1998) caso Van Rossen.

resoluciones, y que, de modo casi inmediato, vino a ser asumida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>40</sup>.

El Tribunal Constitucional exige a los espacios constitucionalmente protegidos como domicilio, que sus signos externos revelen claramente la voluntad de su titular de excluir dicho espacio y la actividad en él desarrollada del conocimiento e intromisiones de terceros, con independencia de la configuración del mismo<sup>41</sup>. Este concepto requiere:

1.- Un elemento objetivo: se trata de un lugar separado de forma inequívoca del entorno físico exterior y de acceso restringido, sin que se requiera que se trate de un inmueble, abarcando por ejemplo a las embarcaciones y roulotte.

2.- Un elemento subjetivo: que en dicho lugar se presenta alguna manifestación de la intimidad o de la privacidad.

Dentro de los domicilios constitucionalmente protegidos podemos diferenciar los siguientes tipos:

a) Domicilio particular de las personas físicas: la protección constitucional es mucho mayor, al afectar a la intimidad personal y familiar. Son poco frecuentes los casos en los que la Inspección pretende el acceso a dicho lugar, y normalmente se trata de supuestos en los que coincide con el domicilio de una actividad económica.

Por ejemplo, si en el domicilio particular se ejerce una actividad económica, tal como una clínica, un despacho, o cuando el domicilio social es el mismo que el domicilio privado de su administrador, estamos ante supuestos en los que el domicilio tiene un carácter mixto; por tanto, la solicitud de autorización judicial tendrá que valorar dicha circunstancia, ya que el domicilio familiar goza de la especial protección del domicilio de las personas físicas.

---

<sup>40</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Pleno, 22 de Octubre de 2002, caso Roquette Freres.

<sup>41</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional número 10/2002 de 17 de Enero de 2002, (rec. 2829/1994), F.J 6º y 7º.

b) Domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas: su protección se fundamenta en la privacidad, teniendo menor intensidad que el domicilio anteriormente expuesto.

De acuerdo con la doctrina constitucional, se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes informáticos de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros (SSTS 23 de Abril de 2014 y 24 de Abril de 2010, (rec. 3761/2006), F.J 5°).

Por tanto, tienen la consideración, conforme la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 23 de Abril de 2010, (rec. 704/2004), F.J 6° y 7°<sup>42</sup>, entre otras)

---

<sup>42</sup> La citada sentencia, recoge un supuesto en el que se cuestiona la procedencia de la entrada de funcionarios de la Inspección de los Tributos en las oficinas de una entidad cuando en la misma, además de existir almacén de recepción de mercancías, también existen oficinas y despachos de los Jefes de Contabilidad y Directores Financieros y Comerciales de la sociedad. La autorización del Delegado Especial de la AEAT se refería a la entrada dentro de la jornada de trabajo en las instalaciones y locales de negocio de la entidad, pero, lo cierto es que los espacios en los que se desarrolló de forma efectiva la actuación inspectora fueron los de los despachos del domicilio social en el que encontraban datos informatizados que luego resultaron esenciales para la determinación de la base imponible a través del régimen de estimación indirecta, razón por la que estaban protegidos por el artículo 18.2 de la Constitución según la doctrina del Tribunal Constitucional antes expuesta.

De la mencionada Sentencia parece deducirse que el espacio constitucionalmente protegido incluye a los despachos del domicilio social (y fiscal) en los que se encuentren datos relevantes para la entidad.

Polémica doctrina en la que se cuestiona la procedencia de la entrada de funcionarios de la Inspección de los Tributos en la oficinas de una entidad, señalando que *no son objeto de protección los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no está vinculada con la dirección de la sociedad ni sirve a la custodia de su documentación. Tampoco las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares (...).*

Parece deducirse que el espacio constitucionalmente protegido incluye a los despachos del domicilio social y fiscal en los que se encuentren datos relevantes para la entidad, o en los que se adopten las decisiones fundamentales relacionadas con la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenecen a la estricta reserva de la persona jurídica.

de domicilio protegido aquellas zonas, dependencias, áreas a las cuales no tiene acceso el público, quedando excluidas de esta protección los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de una sociedad mercantil, y concretamente destacamos, recepciones o vestíbulos de entrada, las tiendas, los almacenes, los establecimientos fabriles (SSTS 20 de Junio de 2003, (nº 4309/2003), F.J único y 18 de Febrero de 2005, (nº 999/2005), F.J 7º), las naves industriales o ganaderas (SSTS 01 de Diciembre de 1995, (nº 6105/1995), F.J 3º y 18 de Febrero de 2005, (nº 999/2005), F.J 7º), los bares, cafeterías y otros lugares de esparcimiento (SSTC 27 de Noviembre de 2000, (rec. 4642/1997), F.J 2º y 17 de Enero de 2002, (rec. 2829/1994), F.J 4º y STS 18 de Noviembre de 2005, (nº 7155/2005), F.J 3º)<sup>43</sup>.

c) Despachos de la actividad empresarial o profesional de personas físicas: Esta protección del domicilio se extiende a las dependencias que reúnen la nota de privacidad y exclusión de terceros, cuando se trate de un local distinto del domicilio particular de su titular (situación habitual), pero no si se trata de locales abiertos al público<sup>44</sup>.

No obstante, es frecuente que el acceso al despacho sea una sala con funciones de recepción y espera con libre acceso del público y desde la cual se puede acceder a despachos en los que se lleva documentación reservada y confidencial, en cuyo caso solo esta parte del inmueble goza de protección como domicilio constitucionalmente protegido.

## **C.- MARCO CONSTITUCIONAL**

---

<sup>43</sup> En el supuesto de que la Inspección proceda a la entrada en un local que no sea considerado domicilio constitucionalmente protegido (por ejemplo, una sala de reuniones o un despacho en los que no se produzca la llevanza de la contabilidad ni de la documentación de carácter confidenciales de la empresa), el hecho de que la Inspección solicite determinada documentación, tales como facturas, contratos, extractos o movimientos de cuentas, y éstos se le entreguen en dicho lugar no constituye a esa dependencia en domicilio constitucionalmente protegido. Igualmente no convierte en domicilio constitucionalmente protegido aquellas dependencias en el que el obligado tributario deposite un ordenador portátil en que pueda contener todo o parte de la contabilidad de la empresa.

<sup>44</sup> Esta privacidad y exclusión de terceros se puede relacionar con la llevanza de documentación y libros de actividad .

El **artículo 18.2**<sup>45</sup> de la Constitución Española establece que *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*<sup>46 47</sup>.

Hay que tener en cuenta también la previsión que estableció el artículo 10.2<sup>48</sup> de la Constitución al establecer que *las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los Tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España*<sup>49</sup>.

La jurisprudencia del TEDH es, a estos efectos, determinante, pues, como ha sido señalado por la doctrina, sus Sentencias presentan una eficacia interpretativa «*erga omnes*», debiendo todos los Estados miembros firmantes del Convenio aplicar sus disposiciones de conformidad con la exégesis plasmada en la jurisprudencia de dicho

---

<sup>45</sup> Tiene como finalidad principal el respeto a un ámbito de vida privada y familiar, razón por la cual lo protegido a través de este derecho es, más que el mero o estricto espacio físico en sí mismo considerado, lo que en él hay de emanación de la persona.

<sup>46</sup> La inviolabilidad del domicilio es un derecho constitucional clásico, que ha estado presente en todos los textos constitucionales españoles. Sobre la evolución de la inviolabilidad del domicilio en el Derecho español. *vid.* Pascual López, S. *La inviolabilidad del domicilio en el Derecho español*. Dykinson, 2001.

<sup>47</sup> A propósito de este derecho, ha declarado el Tribunal Constitucional (Sentencia nº 136/2000, de 29 de Mayo, (rec. 77/1996), F.J. 3º) que *la norma constitucional que proclama la inviolabilidad del domicilio y la consecuente interdicción de la entrada y registro en él (art. 18.2CE) no es sino una manifestación de la norma precedente que garantiza el derecho a la intimidad personal y familiar. Esta manifestación no se concibe como un derecho absoluto, sino que viene configurada con atención a otros derechos. Los límites al ámbito fundamental de la privacidad tienen un carácter rigurosamente taxativo (SSTC 22/1984, de 17 de Febrero, F.J 3; 160/1991, de 18 de Julio, FJ 8; 341/1993, de 18 de Noviembre, FJ8.a)*.

<sup>48</sup> En este punto hay que señalar que ha sido el propio Tribunal Constitucional (en Sentencias de 23 de Febrero de 1995, (rec. 709/1991), F.J. 4º, 23 de Febrero de 2004, (rec. 1784/1999), F.J. 4º, entre otras) quien ha venido a resaltar la importancia de interpretar los referidos derechos fundamentales conforme a la doctrina emanada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, siendo la misma, de referencia inexcusable y de aplicación obligatoria de conformidad con lo previsto en el citado artículo.

<sup>49</sup> El derecho a la inviolabilidad del domicilio debe ser interpretado a la luz del artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, el artículo 17.1 del Pacto Internacional de derechos civiles y políticos y, muy especialmente, el artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

Tribunal, y buena prueba de ello la constituyen las resoluciones judiciales nacionales que se hacen eco de la misma (SSTC 29-11-1984, (rec. 167/1984), F.J. 7º, 04-10-1988, (rec. 514/1987), F.J. 2º, 23-02-1995, (rec. 709/1991), F.J. 4º y 23-02-2004, (rec. 1784/1999), F.J. 4º, SSTSJ Comunidad Valenciana 24-11-2004, (rec. 981/2004), F.J.3º, 30-11-2004, (rec. 2234/2002), F.J. 1º y Cataluña 29-06-2004, (rec. 50/2004), F.J. 3º.

La ubicación sistemática en nuestra Carta Magna configura la inviolabilidad del domicilio como un derecho de especial protección que, en virtud del artículo 53.2 CE, permite recabar su tutela tanto a través de un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad (arts.114 a 122 LJCA), como también, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional<sup>50</sup>.

#### **D.- LA ENTRADA EN LOS DESPACHOS PROFESIONALES EN EL CURSO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR**

Como se dijo con anterioridad, previamente a la Sentencia del TC 69/1999<sup>51</sup>, de 26 de abril, (rec. 2824/1995), el Tribunal Supremo no consideraba domicilio constitucionalmente protegido a los despachos profesionales de abogados (STS 27 de Junio de 1994 (nº 10/2002) F.J. 2º, (nº 9727/1994), F.J. 2º y (nº 4958/1994), F.J. 4º, 6 de Julio de 1995, (nº 3988/1995), F.J. 3º y 30 de abril de 2002, (rec. 137/2001-P/2001), F.J. 1º<sup>52</sup>); gestorías (STS 20 de junio de 2003, (rec. 2742/2001), F.J. único); oficinas abiertas

---

<sup>50</sup> La garantía de un espacio físico a salvo de injerencias de terceros, en el que el individuo desarrolla su vida privada, ha sido tradicional en nuestro Derecho Constitucional histórico, constituyendo uno de los derechos básicos del «*status libertatis*» de la persona. Cfr. CATALÁ I BAS, A.H: “El derecho al respeto del domicilio en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Revista General del Derecho*, nº 631, Valencia 1997, pag. 3619-3636.

<sup>51</sup> Debe, pues, subrayarse que también es domicilio constitucionalmente protegido el despacho profesional como *espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas*. De esta manera, el Tribunal Constitucional aboga por una noción amplia del domicilio de las personas físicas y jurídicas que en el caso de estas últimas abarcaría tanto los espacios físicos que constituyen *el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma*, como aquellos otros que se destinan a *servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento*.

<sup>52</sup> Podemos, por tanto, concluir en la necesidad de diferenciar entre aquellas oficinas en las que se ubica la sede de una persona jurídica, a las que procede atribuir la protección del reconocido derecho a la intimidad que a la misma llega a amparar, de aquellos otros despachos o dependencias, que no

al público de una empresa dedicada al asesoramiento jurídico de titularidad de una persona física (STS 22 de marzo de 2004, (rec. 3412/2001), F.J 1º y 6 de julio de 1995 (nº 3988/1995), F.J 3º).

Sin embargo, debe valorarse positivamente el hecho de que nuestros Tribunales internos hayan acogido la orientación de las Sentencias del TEDH con ocasión de la exégesis del art. 8<sup>53</sup> del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, al cual debe atenderse de manera obligatoria, ex art. 10.2 CE. Efectivamente en sus sentencias 16 de febrero de 2002 (Amann)<sup>54</sup>, 4 de mayo de 2000 (Rotaru vs. Rumanía) (rec. 28341/95), 25 de junio de 1997 (Halford vs. Reino Unido) y 16 de diciembre de 1992 (Niemiets vs. Alemania), el Tribunal de Estrasburgo recuerda *el derecho del individuo de establecer y desarrollar relaciones con sus semejantes sin que exista ninguna razón de principio que permita excluir las actividades profesionales o comerciales de la noción de vida privada*. Asimismo, la STEDH 27-09-2005 (caso Petri Sallinen vs. Finlandia) afirma que el concepto de domicilio puede incluir *el despacho profesional de una empresa dirigida por una persona privada, así como las oficinas de personas jurídicas, sedes y otros locales de negocio*<sup>55</sup>.

Desde esta perspectiva, se entiende mejor la evolución de la doctrina del Tribunal Supremo, para el que el artículo 18.2 CE no es otra cosa que el espacio en el cual las personas físicas proyectan *su yo anímico en múltiples direcciones* (SSTS 27 de Noviembre de 2000, (rec. 1699/1999), F.J 4º, 17 de diciembre de 2003, (rec.2141/2002),

---

*constituyen sede social y que, por su disposición a la entrada de público, deben considerarse, a diferencias del domicilio de la persona física, desposeídas de semejante protección.*

<sup>53</sup> El TEDH ha interpretado el citado artículo señalando que la injerencia en los derechos recogidos en éste debe responder a «una exigencia social imperiosa» (Sentencias de 24-11-1986, caso Gillow, 16-12-1997, caso Camenzind, 25-03-1998, caso Kopp, 23-09-1998, caso McLeod, 20-06-2000, caso Foxley, y 9-10-2003, caso Slivenko).

<sup>54</sup> *En la prolongación de la interpretación dinámica del Convenio, el Tribunal considera que ya es hora de reconocer, en determinadas circunstancias, que los derechos garantizados desde el punto de vista del artículo 8 del Convenio pueden ser interpretados para dar cabida a una sociedad, el derecho de respeto de su sede social, su agencia o sus locales profesionales.*

<sup>55</sup> La misma doctrina se contiene en las Sentencias 30-03-1989 caso CHAPPELL, 28-01-2003 caso SANCHEZ CARRETÉ y 25-02-2003 caso REMEN y SCHMIT-TURQUIA.

F.J 1º, 12 de Julio de 2004, (rec. 143/2003) y 18 de Noviembre de 2005, (rec. 1619/2004), F.J 3º entre otras).

La doctrina que con más profundidad ha estudiado esta cuestión, señala que las cuatro características propias del domicilio constitucionalmente protegido son las siguientes: a) Espacio físico delimitado; b) Ocupado de manera ocasional o estable; c) Destinado a vivienda o al ejercicio de una actividad empresarial o profesional; d) Compatible con la salvaguarda de la privacidad<sup>56</sup>. Por lo tanto, también es domicilio constitucionalmente protegido el despacho profesional o el domicilio de las personas jurídicas como “espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas” los empresarios o profesionales.

Ello exige una interpretación del mismo “amplia y flexible” que implica no solo el lugar donde se pernocta habitualmente o dónde se realizan otras actividades habituales, sino también el ámbito cerrado erigido por una persona con el objeto de desarrollar en él alguna actividad.

En la misma línea se coloca Lorca Martínez cuando dice que: *Es cierto que la intimidad aparece como un derecho inserto en el marco de los derechos de la personalidad. Como tal, es un derecho subjetivo originario, absoluto, extra patrimonial, irrenunciable e imprescriptible, de muy difícil encaje en el ámbito de protección de la persona jurídica. No obstante, la persona jurídica merecerá esta protección en la medida en que la merezca también su vida social y sus fines, y en la medida en que éstos sean expresiones de derechos fundamentales de las personas físicas: secretos comerciales, intimidades de terceros poseídos por bancos, asesores financieros, hospitales... Ahora bien, admitida la protección constitucional, no podemos dilatar el concepto de domicilio y de intimidad de persona jurídica hasta*

---

<sup>56</sup> Cfr. GONZALEZ TREVIJANO, P.J., *La inviolabilidad del domicilio en el Derecho español*, Tecnos, Madrid, 1992, ALONSO DE ANTONIO, A.L., *El derecho a la inviolabilidad del domicilio en la Constitución Española de 1978*, Colex, Madrid 1993 y ALVAREZ MARTINEZ, J, *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de Tributos*, Primera Edición La Ley, 2007.

*abarcar a todos y cada uno de los lugares en que una persona jurídica ejerza sus actividades. En este caso sí se impone una interpretación restrictiva de domicilio*<sup>57</sup>.

En cualquier caso, en todo despacho profesional habrá una parte no cubierta por la protección constitucional del domicilio, que se correspondería con la recepción de entrada de los clientes. Todo lo demás debe considerarse domicilio constitucionalmente protegido, pudiendo negarse su titular a franquear la entrada en otras dependencias que no sean esa recepción o vestíbulo de entrada, y todo ello sin perjuicio de que en dichos lugares los actuarios puedan diligenciar la negativa del contribuyente o comunicar el inicio de las actuaciones inspectoras requiriendo la aportación de la documentación oportuna<sup>58</sup>.

En mi opinión, la conexión de la inviolabilidad del domicilio con el derecho a la intimidad no es incompatible con que se otorgue tal derecho a las personas jurídicas. En efecto, en el desarrollo de sus actividades las entidades jurídicas tienen un ánimo de privacidad que normalmente está vedado a terceros y cuya protección debe garantizar la Constitución. La intimidad, por otra parte, es un concepto que no tiene por qué circunscribirse exclusivamente a la intimidad familiar propia de las personas físicas, sino que puede extenderse a la intimidad profesional o empresarial predicable de cualquier persona.

Por tanto, consideramos que los despachos profesionales de asesores fiscales, abogados, procuradores, etc, así como los lugares donde tengan guardada la información confidencial de los clientes, también tienen la consideración de domicilio constitucionalmente protegido.

---

<sup>57</sup> LORCA MARTINEZ, A. “Una aproximación al artículo 21 de la Ley de Seguridad Ciudadana”, *La Ley*, nº 3, 1992, págs. 985-995.

<sup>58</sup> Así lo ha señalado la doctrina, entre los más destacables (ALVAREZ MARTINEZ, J. “*La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*”, NAVARRO FAURE, A. “El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria”, *Civitas*, nº 138, 2008, págs. 229-256 y SANCHEZ PEDROCHE, J.A. “Inspección, entradas domiciliarias o la fractura en la Sala Tercera del Tribunal Supremo”, *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, ISSN 0213-0548, nº27, nº8, 2011, páginas 13-38).

## **E.- EL CONSENTIMIENTO Y LA AUTORIZACION PARA LA ENTRADA Y REGISTRO DOMICILIARIO.**

Los artículos 113 y 142.2 LGT, así como el artículo 172.3 del R.G.A.T. aluden al consentimiento del titular domiciliario como presupuesto legitimador de la entrada.

La Inspección, tras identificarse, requerirá la presencia del obligado tributario, y en el caso de las personas jurídicas, de la persona legitimada para consentir el acceso. Una vez comprobado que quien atiende a la Administración es una persona legitimada para ello, se solicitará la autorización de entrada al domicilio.

Cuando se pretenda el acceso al domicilio de una persona física, dada su especial y más intensa protección, deberá advertírsele expresamente de su derecho a denegar la entrada<sup>59</sup>. Esta exigencia no se contiene en las normas tributarias, pero es conveniente su constancia expresa a fin de garantizar la información al interesado sobre sus derechos con motivo de las actuaciones inspectoras, extremo que no es necesario en el supuesto de las personas jurídicas, dado que la intensidad de la protección es menor y no será necesaria dicha advertencia.

Es necesario que con anterioridad a la entrada, la Administración haya comprobado, mediante consulta al Registro Mercantil, la identificación de los representantes legales de la entidad.

Tres requisitos deben reunir dicho consentimiento<sup>60</sup>:

1.- Que lo preste el propio obligado tributario como titular legítimo del domicilio en el que va a realizar la inspección<sup>61</sup>, en el supuesto de las personas físicas y

---

<sup>59</sup> La negativa a otorgar el consentimiento por parte de su titular, carece de efectos jurídicos perjudiciales para dicha persona, y no puede, en absoluto, tildarse de excusa o resistencia antijurídica a la actuación administrativa, al tratarse del simple ejercicio de un derecho constitucional. Así lo afirma la propia Inspección de Hacienda (AAVV 2005) y la Abogacía del Estado (AAVV 2004).

<sup>60</sup> Vid. MORILLO MENDEZ, A. “Los conceptos funcionales de domicilio y residencia y sus consecuencias en los procedimientos tributarios”. *Carta Tributaria*, Monografías, nº14, 2002, págs. 1-28.

<sup>61</sup> El obligado tributario, en su calidad de titular domiciliario, ha de ostenta dicha condición sobre la base de un título legítimo (STC 17-10-1985, 03.07.1992, 07-11-1994, 31-01-1995, 06-09-1999, 10-04-2002, 04-11-2002, 20-10-2003, 17-12-2003 y 19-01-2005, SSTS 12-05-2005, 22-09-2005, 14-03-2006, 23-06-

la persona que por razón de su cargo tenga capacidad para autorizar o denegar la entrada en la empresa (administrador, consejero, director, gerente...), sin que sea suficiente el consentimiento prestado por un mero empleado, en el caso de las personas jurídicas.

2.- Que dicho titular ostente la capacidad jurídica necesaria o suficiente para poder otorgar ese consentimiento.

3.- Que éste sea prestado de forma enteramente libre y voluntario, es decir, sin la concurrencia de vicios obstativos de la voluntad que pudieran afectar a la manifestación jurídica realizada.

No obstante, dicho consentimiento puede ser limitado y condicionado, proceder que no tiene que fundamentarse en causa justificada alguna; así, el obligado tributario puede consentir la entrada en ciertas dependencias y limitar su consentimiento a determinados requisitos, tales como el tiempo, el lugar o el número de personas que acceden. Si la Inspección valora que las limitaciones o condicionantes dificultan o impiden las actuaciones inspectoras que pretenden llevarse a cabo, deberá valorar la conveniencia de pedir autorización judicial.

Las SSTs de 26-6-1998, (rec. 1635/1997) y 6-3-1999, (rec. 3402/1997), F.J. 2º concretan que la existencia o no del consentimiento ha de interpretarse de manera restrictiva, debiendo tener en cuenta el propio comportamiento y situación “antes”, “durante” y “después” de la entrada.

El TSJ de Asturias ha dictaminado en la Sentencia de 10 de Febrero de 2010, (rec. 948/2009), F.J. 2º que, en el caso de las entidades jurídicas, las personas que deben dar la autorización expresa son aquellas que desempeñen cargos que impliquen una efectiva intervención en las decisiones de la entidad<sup>62</sup>.

---

2006, 18-10-2006), no pudiendo, por tanto, prestar el mencionado consentimiento quien ocupa el referido domicilio de modo ilegal y sin derecho a ello.

<sup>62</sup> *Aun dando por cierto que la referida Doña Marisol es quien lleva los asuntos contables y administrativos de la empresa, siendo ella quien, tras prestar su consentimiento a la entrada, facilitó a los actuarios intervinientes la documentación contable requerida y permitió la copia del soporte informático con información tributaria trascendente al caso, aun así se habría violado el precepto constitucional, porque el consentimiento debe ser dado por el titular o responsable de la sociedad, no por una empleada administrativa por muy importantes funciones que desarrolle en la misma, si como es el*

Si en el local se encuentran varias personas capacitadas para otorgar la autorización, bastará el consentimiento de una de ellas, siempre sin la oposición de los demás, para entender autorizado el acceso. En el caso de órganos colegiados bastará con que autorice la persona con mayor rango, y en supuesto de administradores mancomunados se requiere el consentimiento de todos los que estén presentes. Para el caso del despacho profesional en el que existen varios titulares del mismo resulta necesario el consentimiento de todos los profesionales que comparten despacho.

Si se tratase del domicilio de personas jurídicas o de entes sin personalidad jurídica, el consentimiento debe solicitarse y deberá ser prestado en el primer caso por el administrador como representante legal y orgánico de la entidad (SSTS de 30 de mayo de 2003, (rec. 6998/1999), F.J. 2º y 6º, 13 de diciembre de 2002, (rec. 5888/1999), F.J. 3º y 4º y 2 de junio de 1995, (rec. 1640/1993), F.J. 2º y 3º; SAN de 24 de marzo y 4 de diciembre de 2003, (rec. 293/2001), F.J. 3º; SAP de Gerona de 22 de mayo de 2000, (rec. 29/1998), F.J. 4º y 5º; SAP de Barcelona de 3 de julio de 2001, (rec. 6973/2001), F.J. 1º) y en el segundo, por aquella persona que ostente la representación del ente sin personalidad. Ha de reputarse, pues, irregular el consentimiento recabado de los empleados o los encargados de tareas administrativas (STS de 17 de mayo de 2001, (rec. 6224/1996), F.J. 7º, SSAN de 11 de octubre de 2006, (rec. 1014/2003), F.J. 3º, 15 de abril de 2004, (rec. 359/2001), F.J. 3º, 20 de julio de 2006, (rec. 1016/2003), F.J. 2º, 11 de mayo de 2006, 18 de mayo de 2006, (rec. 876/2003), F.J. 2º, y SAP de Gerona de 22 de mayo de 2000 (rec. 29/1998), F.J. 4º y 5º).

Los funcionarios de la Inspección están obligados a advertir al titular del domicilio en el que se pretende la entrada, de las razones o motivos de dicha acceso (SSTS de 14 de marzo de 2006, (rec. 1396/2005), F.J. 2º y 4º de noviembre de 2002, (rec. 236/2002-P/2002), F.J. 2º) y particularmente del derecho que le asiste al titular de

---

*caso aquella no ostente la representación legal de la misma, ni ejerce labores de dirección o administración como pudieran suponerse a quien detentara cargos 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. Y es que el artículo 18.2 no consiente otra intervención. La Administración necesita el consentimiento del titular, y no le basta el mero hecho de que no conste la negativa a la entrada, porque no es la negativa lo que tiene que constar, sino el consentimiento, y éste no aparece otorgado por persona hábil para ello.*

oponerse o negarse a la misma. De manera rotunda lo ha confirmado el Tribunal Supremo al afirmar que *el consentimiento prestado debe ser correctamente informado y terminantemente libre. El titular del derecho debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere, así como las consecuencias que pueden derivarse de esa actuación* (STS de 26 de noviembre de 2003, (rec. 733/2002), F.J. 3º).

El Tribunal Supremo deja claro, por lo tanto, que el consentimiento a la entrada por el titular del domicilio únicamente podrá entenderse otorgado cuando coincida con su voluntad real, es decir, que *haya sido prestado con total y entera libertad, espontáneamente y sin mácula alguna depresión psicológica o de actitud engañosa por parte de la autoridad administrativa* (SSTS de 26 de noviembre de 2003 (rec. 733/2002), F.J. 3º, 13 de diciembre de 2002, (rec. 5888/1999), F.J. 4º, 12 de abril de 2002, (rec. 409/2000), F.J. 1º, 17 de abril de 2001, (nº 3129/2001), F. 3, 4 y 5º, 4 de marzo de 1999, (rec. 1309/1998), F.J. 4º, 12 de diciembre, 26 de junio, (rec. 1635/1997), F.J. 4º, 23 de enero de 1998, (rec. 129/1997), F.J. 4º y 2 de junio de 1995, (rec. 1640/1993), F.J. 2º y 3º).

La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Abril de 2010, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección Pleno, Sentencia de 24 Abr. 2010, (rec. 3791/2006), LA LEY 55569/2010 declaró ilegal la entrada de la AEAT en la empresa con anterioridad a la llegada de sus representantes legales.

La Abogacía del Estado sostenía que no se trataba del domicilio, sino el local de negocio de la empresa y que nada influyó el hecho de que a los inspectores les acompañaran dos miembros de la Guardia Civil.

La empresa defendió que la entrada había sido ilegal, pues nadie les había autorizado a entrar y la Inspección carecía de autorización judicial cuando requisaron los libros oficiales y la contabilidad de la empresa, copiando además los archivos informáticos de los ordenadores que encontraron, además de los personales del Director Comercial y el Director Financiero.

La L.G.T en su **artículo 113**, como ya hemos señalado, incluye una referencia respetuosa con el mencionado precepto constitucional, en cuanto se limita a reproducir sus exigencias. Dichas exigencias son aplicables a todos los procedimientos de aplicación de los tributos en general, requiriendo para poder entrar en el domicilio

constitucionalmente protegido de un obligado tributario o para efectuar un registro en el mismo que la Administración cuente con el consentimiento del propio obligado o con la oportuna autorización judicial.

Con una regulación mucho menos garantista, en cuanto se refiere a la entrada en lugares no considerados como domicilio constitucionalmente protegido y, por tanto, no amparados por el derecho a la inviolabilidad del domicilio, el **artículo 142.2 L.G.T** señala que en, las condiciones que se recogen en el artículo 172 R.G.I.A.T, los funcionarios de la inspección pueden entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos impositivos o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

El Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto la regulación absolutamente parcial e insuficiente de esta cuestión objeto de análisis, siendo nuestra Norma Suprema parca en su expresión, concretamente en el artículo 18.2, cuando exige autorización judicial, sin ocuparse de precisar cuál es el órgano competente ni el procedimiento a seguir<sup>63</sup>. Tampoco aquí la Ley Orgánica del Poder Judicial regula esta cuestión por completo. Similar criterio es el sostenido por Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en Sentencia de 20 de Febrero de 2003, (rec. 7/2003), F.J 3º en la cual se afirma que *Conforme a esta nueva normativa es lo cierto que la Ley Procesal tan sólo dedica a estas autorizaciones el art. 8.5 para atribuir su conocimiento a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo; y en su art. 80.1.d) que abre la apelación a los autos que dicten los jueces de lo contencioso en estos procedimientos. Fuera de estos dos concretos extremos, todo se deja a la labor de la intérprete pues ninguna claridad arrojan los arts 96.3 de la Ley 30/92 y el más esencial 18.2 de la C.E.; y lo que es más importante a los efectos del debate suscitado, no existe precepto alguno que determine el iter procesal para dictar ese auto sobre la autorización solicitada por la Administración*<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup> Sentencia 23 de Febrero de 1995,( rec. 709/1991), F.J 5º,6º,7º.

<sup>64</sup> En la misma línea han venido a manifestarse las Sentencias del Tribunal Supremo 6-02-2004, (rec. 2893/2002), F.J. 2º, del propio Tribunal Superior de Justicia de Extremadura 21-09-2006, (rec. 87/2006), F.J. 3º y los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía, 30-12-2003, (rec. 455/2003), F.J. 1º y 3º, 25-03-2004.

Ante la negativa del titular domiciliario y la inexistencia de flagrante delito, la Administración no tiene otra opción que solicitar autorización judicial si quiere llevar a cabo sus pretensiones inquisitivas.

El Jefe de la Unidad al que corresponden las actuaciones elaborará un Informe-Propuesta de solicitud de autorización judicial de entrada dirigida al Delegado de la Administración Territorial con el visto bueno del Inspector Jefe, dónde se motive la conveniencia de la entrada en el domicilio y se detallen las circunstancias que se requieren para la autorización judicial<sup>65</sup>.

En este informe deben constar todos los elementos que tienen que valorar, tanto el Delegado para decidir si solicita la autorización judicial de entrada, como el órgano judicial para decidir si concede o deniega la solicitud presentada<sup>66</sup>.

Aunque es conveniente recordar que para el acceso a un domicilio constitucionalmente protegido no es necesario solicitar la previa autorización administrativa del Delegado, sino exclusivamente la autorización judicial de entrada, siempre y cuando no se haya emitido el debido consentimiento del obligado tributario.

No obstante, puede ser aconsejable estar en posesión de la autorización administrativa del Delegado, dado que una parte de las instalaciones que constituyen el domicilio pueden estar protegidas y otras no. De esta forma, la anulación del Auto judicial permitiendo la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido no vicia

---

<sup>65</sup> La jurisprudencia viene exigiendo a tal fin que en la solicitud de permiso para la entrada se expongan los indicios, sospechas y datos objetivos concretos que aconsejen una medida tan relevante, sin que puedan entenderse por tales las simples suposiciones o conjeturas, ni mucho menos las afirmaciones genéricas sin contenido preciso (SSTS 17-06-2003, (rec. 912/2002), F.J. 6º y 22-03-2004, (rec. 1876/2002), F.J. 2º).

<sup>66</sup> Deberá de contener como mínimo las siguientes menciones: a) identificación del domicilio del obligado tributario, sin que quepa formular una petición de acceso generalizada o colectiva b) finalidad u objeto de la entrada, es decir, expresión de las concretas actuaciones inspectoras que se van a llevar a cabo, concretando de modo preciso, si ello conlleva la necesidad de efectuar el registro con la entrada c) identificación de los órganos o unidades administrativas y número de sujetos que van a proceder a dicho acceso y a la consiguiente ejecución de tales actuaciones d) plazo para el que se requiere la autorización y e) exposición de los motivos o razones de la petición; justificación de la necesidad de la injerencia domiciliario.

las pruebas obtenidas donde no era necesaria la autorización judicial o el consentimiento del obligado.

El Auto autorizante de la entrada y registro ha de ser dictado, en todo caso, «*con antelación*» a la ejecución de aquella, sin que pueda ser consolidada, «*a posteriori*», por la autorización judicial obtenida de forma tardía<sup>67 68</sup>.

El artículo 91 de la Ley Orgánica del Poder Judicial atribuye a los Juzgados de lo contencioso-administrativo la autorización, *cuando ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración, para la entrada no sólo en los domicilios sino también en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento del titular*<sup>69</sup>.

Sin embargo, no parece preceptiva la presencia del Secretario judicial, ya que, no habiéndolo establecido la ley, la aplicación analógica de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (artículo 569) es discutible, debido a que no se debe olvidar que se trata de una entrada de carácter administrativo, y no de una entrada dirigida a la averiguación de un hecho punible<sup>70</sup>.

---

<sup>67</sup> Tal y como afirma la Sentencia del Tribunal Supremo 30 de Septiembre de 2002, (rec. 2717/2001).

<sup>68</sup> Planten problemas las situaciones en las que la autorización haya sido obtenida «*durante el transcurso*» del registro practicado, hipótesis ésta en las cuales nuestros Tribunales se han pronunciado de forma plenamente acertada negando, con base en la doctrina de la unidad del acto, la validez y eficacia de las actuaciones desarrolladas, así como las pruebas obtenidas (STS de 6 de Febrero de 1997, (rec. 2828/1995)).

<sup>69</sup> Cfr. artículo 8.6 de la Ley 29/1998 de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa.

<sup>70</sup> La doctrina se ha mostrado en este punto dividida. Entre otros, PALACIOS ARROYO, “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”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, Oct. 1999, PEÑA GARBIN, J.M, “La Inspección de Hacienda. Problemas y soluciones” *Praxis*, 1999, pág. 222, y SESMA SANCHEZ, “La obtención de información tributaria”. *Aranzadi*, 2001, pag.74 han mantenido la necesidad de la presencia del secretario judicial (STSJ de Cataluña de 13 de Noviembre de 2003, (rec. 935/2001), F.J único), mientras que ÁLVAREZ MARTINEZ, J, basándose en el Auto del TC de 18 de junio de 1990 y en la Sentencia de 23 de Febrero de 1995, (rec. 709/1991), F.J 7º, mantiene que no es aplicable la exigencia contenida en la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Una vez obtenida la autorización, como no podría ser de otro modo, también corresponde a los órganos judiciales concedentes de la misma el control de la adecuación realizada a la autorización recibida; por ello, el **artículo 172.2** del R.G.I.A.T ordena que una vez finalizada la entrada y reconocimiento se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados de dichas actuaciones.

La L.G.T., en su artículo 3<sup>71</sup>, contempla un principio básico respecto a la limitación de los derechos fundamentales y que debe presidir el ejercicio por parte de la autoridad administrativa de la entrada en el domicilio, así como la fundamentación de la autorización judicial, como es el principio de proporcionalidad.

En todo caso, la Inspección tendrá que motivar con exactitud el juicio de proporcionalidad<sup>72</sup> necesario para llevar al convencimiento del Juez que la invasión domiciliar resulta indispensable para alcanzar el fin perseguido<sup>73</sup>.

---

Atendiendo a lo anterior, no puede sino suscribirse la afirmación realizada a este respecto por FERNANDEZ RAMOS, S, “La actividad administrativa de la Inspección: El régimen jurídico general de la función Inspectoral” Comares, 2002, en el sentido de que no es aplicable las exigencias contenidas en el artículo 569 L.E.C.r., según la cual el registro debe practicarse en presencia del Secretario, ya que no estamos en presencia de una actuación sumarial, sino de una actuación administrativa en la que los funcionarios de la Administración están facultados para dar fe

<sup>71</sup> *La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto a los derechos y garantías de los obligados tributarios.*

<sup>72</sup> De tal manera que, en mi opinión, para el análisis de la necesidad de aquella medida, es preciso tener en cuenta el principio de proporcionalidad que debe presidir la limitación de los derechos fundamentales, de tal manera que la entrada en el domicilio ha de ser necesario u objetivamente justificada en el sentido de que no exista una alternativa menos gravosa, en cuyo caso no se justificaría la entrada en el domicilio. Ob cit. pág. 28, NAVARRO FAURE, Amparo. “El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 138, 2008, páginas 229-256.

<sup>73</sup> En este mismo sentido, como mantiene ÁLVAREZ MARTINEZ, el juez en estos supuestos no realiza una función propiamente jurisdiccional, sino una tarea judicial de garante de un derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y, en consecuencia, lo único que ha de asegurar es que requiere efectivamente la entrada en él la ejecución de un acto que, «*prima facie*», parece dictado por autoridad competente en ejercicio de facultades propias, garantizando al tiempo que esa irrupción en el ámbito de la intimidad se

El citado principio de proporcionalidad ha sido recogido por el Tribunal Constitucional, que en la primera e importante sentencia sobre este tema (STC 66/1985<sup>74</sup>, (rec. 872/1984)) consideró que la autorización judicial debía integrar un juicio sobre la razonabilidad de la entrada domiciliaria, lo que exige un examen, no solo de los requisitos mínimos de legalidad de la actuación, sino asimismo de la proporcionalidad de la medida<sup>75</sup>.

Para el Tribunal Constitucional las entradas y registros domiciliarios resultarían necesarios en todos aquellos supuestos en que la obtención de pruebas fuese imposible o extraordinariamente dificultosa acudiendo a otros medios alternativos menos onerosos, llegando incluso a afirmar que dicha inmisión debe constituir el medio indispensable para alcanzar el fin perseguido<sup>76</sup>.

La jurisprudencia exige a tal fin que en la solicitud de permiso para la entrada se expongan los indicios, sospechas y datos objetivos concretos que aconsejen una medida tan relevante como la inmisión administrativa, sin que puedan entenderse por tales las simples suposiciones o conjeturas, ni mucho menos las afirmaciones genéricas sin contenido preciso (SSTS de 22 de marzo de 2004, (rec. 1876/2002), F.J 2º y 17 de Junio de 2003, (rec. 912/2002), F.J 6º).

La STS 28 de Enero de 2002, (rec. 1231/2000), F.J 2º señala que las «*noticias confidenciales*» que dice tener la Policía para solicitar el mandamiento no pueden fundamentar un acto que implique el sacrificio de un derecho fundamental.

---

produzca sin más limitaciones de ésta que aquellas que sea estrictamente indispensables para ejecutar la resolución administrativa (STC 144/1987, de 23 de Septiembre, (rec. 858/1986), F.J. 2º).

<sup>74</sup> Afirma dicha sentencia que, como regla general, *el principio de proporcionalidad exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales cuyo contenido esencial es intangible.*

<sup>75</sup> El Tribunal Constitucional ha mantenido este criterio entre otras en las siguientes sentencias: STC 14 de Septiembre de 1998, (rec. 2397/1997), F.J. 2º, 13 de Septiembre de 2004, (rec. 3371/2001), F.J. 3º entre otras.

<sup>76</sup> Sentencia 69/1999 de 26 de Abril, (rec. 2824/1995).

Por lo tanto, la Administración deberá reflejar en la solicitud del permiso al Juzgado, los datos y circunstancias objetivas que hagan verosímil la sospecha de la comisión del ilícito y la justificación de que no existe otra alternativa a la entrada.

La Sentencia del Tribunal Supremo 5 de Julio de 1993 (número 14169/1993), F.J 3º recuerda que la resolución del Juez debe dar a conocer el porqué de la invasión domiciliaria y el análisis ponderativo tenido en cuenta para valorar los distintos intereses en juego.

Ahora bien, esto no significa que la autorización judicial sea necesaria en todos los casos. En primer lugar, no será necesaria cuando haya consentimiento del interesado. En segundo lugar, no se pueden considerar datos vedados a la Administración tributaria todos aquellos que según la ley puedan ser objeto de comprobación e investigación por parte de la Administración tributaria y que el sujeto pasivo está obligado a conservar y exhibir a la Administración.

A mi juicio, la doctrina del Tribunal Constitucional debería ir perfilando los límites al derecho a la inviolabilidad del domicilio, cuando éste no se utiliza en beneficio del interés general, pudiendo provocar, como ha resaltado SANCHEZ GARCÍA<sup>77</sup> una actitud abusiva u obstruccionista.

En cualquier caso, y esto es una regla general para la interpretación de todos los derechos fundamentales, si la Administración albergase dudas sobre la consideración de un determinado recinto como domicilio protegido, habría de decantarse por la opción favorable a otorgar a dicho habitáculo la condición domiciliaria (SSTS de 4 de noviembre de 2002, (rec. 236/2002), F.J 1º y 6 de julio de 1995, (rec. 84/1995), F.J 3º), pues siempre *sería preferible que la Inspección, como integrante de la Administración Tributaria, exceda su celo en el cumplimiento del mandato constitucional, aun acosta de tener que salvar más obstáculos en su labor, que no, con su actuación, generar una violación de un derecho consagrado constitucionalmente.*

A título ejemplificativo, ponemos de relieve un caso extraído de la vida real. Los funcionarios pertenecientes al grupo de Inspección obtuvieron una autorización judicial en forma de Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo competente que

---

<sup>77</sup> SANCHEZ GARCIA, N. "Inspección. Lugar". En *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. IEF. Madrid, 1991, pag. 1672.

autoriza la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido. Dicho Auto no precisaba la identidad de los funcionarios o personas autorizadas a realizar la entrada, ni los días concretos para su realización. ¿Esta autorización genérica respetaría el derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio?.

No se cumplen las exigencias referentes al contenido del Auto, que deberá especificar las circunstancias espaciales, personales y temporales de la invasión domiciliaria; ello implica que deberá identificarse el concreto domicilio al cual pretende accederse (con alusión expresa, si fuese preciso, a las específicas dependencias del mismo susceptibles de registro), el nombre y apellidos del interesado (esto es, del titular del domicilio), la autoridad que va a llevar a efecto tales actuaciones y el número de personas que van a participar en su ejecución con la indicación de los funcionarios de la Administración que participarán, así como el período de duración y el tiempo de la entrada (fecha, horario y periodo máximo de la duración), debiendo indicarse si tendrá lugar sólo de día. También, el concreto objeto o finalidad para la cual se permite el acceso y, en su caso, registro domiciliarios, la fundamentación o motivación de la autorización conferida, la firma del Juez autorizante, así como la obligación de comunicar a este último los resultados obtenidos<sup>78</sup>.

En primer lugar, en este Auto se omite cualquier referencia a la obligación de comunicar al Juez el resultado de la entrada y reconocimiento en el domicilio, requisito imprescindible para que aquel pueda contribuir con plenitud su función de garantía y corregir, en su caso, los excesos.

En segundo lugar, la circunstancia de que la actuación de los Inspectores haya podido ser correcta, sin abuso de la autorización, que es un acaecimiento posterior, carece de virtualidad sanatoria de las deficiencias observadas en el Auto como tampoco las convalida el aquietamiento de la interesada, que no formuló protesta alguna.

---

<sup>78</sup> ALVAREZ MARTINEZ, J., *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. Ob. cit. pág. 27

En suma, el Auto impugnado ha de tenerse por nulo y sin efecto alguno, dando así amparo a quien lo ha pedido.

Sobre un supuesto similar al planteado se ha pronunciado el propio TC en su sentencia 50/1995 de 23 de Febrero de 1995 (Sala Primera) Recurso de Amparo número 709/1991.

## **F.- INICIACION POR PERSONACION**

El ordenamiento tributario prevé dos formas de iniciación de oficio de las actuaciones inspectoras: a) Mediante comunicación notificada al obligado, en la que se le pondrá de manifiesto una fecha en la que debe presentarse ante la Inspección, indicando además la documentación que debe aportar en dicho acto; b) Mediante la personación de la Inspección sin previa comunicación, en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario, regulada reglamentariamente en el art. 177 R.G.I.A.T.<sup>79</sup>.

Es pues, una facultad del Jefe del Equipo o Unidad de Inspección, la valoración de las circunstancias y la conveniencia de entrada inspectora «*inaudita parte*»<sup>80</sup>. Sin embargo, esta personación sin previo aviso, está prevista legal y reglamentariamente únicamente para el caso de reconocimiento de locales o fincas, y no en el caso del domicilio constitucionalmente protegido, al estar regulada esta cuestión en el art. 113 L.G.T.

Pero no solo en este momento inicial puede personarse la Inspección en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario. El art. 179 del R.G.I.A.T. permite que la Inspección se persone en estos lugares, previa comunicación o sin ella, en cualquier momento de la tramitación del procedimiento inspector.

Las personas legitimadas para ello son las siguientes:

---

<sup>79</sup> Esa eventual potestad de entrada de la AEAT, no solo se plantea en relación con una actuación inspectora, sino que también puede darse, sino que también puede darse en el caso de procedimiento de recaudación (art. 162.1 L.G.T) e incluso de comprobación limitada (art. 136.4 L.G.T.).

<sup>80</sup> Buscando el efecto sorpresa, sin previa comunicación, se persona la inspección en el domicilio fiscal, oficinas, instalaciones o centros de trabajo del obligado tributario o cualquier lugar donde exista alguna prueba al menos parcial del hecho imponible, a efectos de notificar el inicio del procedimiento inspector.

- Personas Físicas: el consentimiento ha de prestarlo el obligado tributario que mora en el domicilio. Por lo tanto, en el caso de una vivienda arrendada, el consentimiento habría de prestarlo el arrendatario y no el arrendador o propietario. Si se tratase del domicilio de varias personas y surgiesen discrepancias entre ellas respecto del consentimiento a otorgar para la entrada, prevalecería la voluntad de denegar sobre la de admitir el acceso, por lo que existiendo una sola voz discordante sobre el acceso, no existiría consentimiento válidamente otorgado para la inmisión locativa inspectora.
- Personas Jurídicas: el consentimiento debe prestarlo la persona que por razón de su cargo tenga la capacidad para autorizar o denegar la entrada en la empresa, esto es, el administrador, el consejero o el director-gerente, según cada caso. No es, desde luego, suficiente el consentimiento de cualquier otro empleado, aunque desempeñase un cargo relevante y/o de elevada responsabilidad (p.ej. Jefe de Contabilidad o Director Financiero). Si en el local se encontrasen varias personas con capacidad para autorizar el acceso, bastaría el consentimiento de una de ellas, sin la oposición de las demás, para entender legitimada la entrada. Pero si alguna de ellas se opusiera, la entrada carecería de consentimiento válidamente otorgado. Si se tratase de órganos colegiados (p.ej. un Consejo de Administración), bastaría que otorgase el consentimiento cualquiera de los consejeros. En el caso de administradores mancomunados, habría de solicitarse la autorización de todos los que estuviesen presentes, bastando que uno se opusiere para tener por denegada la entrada. Si no estuviesen presentes todos ellos, bastaría el consentimiento del o de los que se encontrasen en ese momento en el domicilio al que se pretende acceder.

## **G.- CASO PARTICULAR**

Recogemos, en este último epígrafe, el análisis detallado de un supuesto práctico extraído de las prácticas profesionales del Máster de Abogacía.

La Dependencia Regional de Inspección de la A.E.A.T inició actuaciones de comprobaciones e investigación en relación con un obligado tributario. Personada la Administración en la nave industrial de la entidad, dentro del horario de la jornada laboral que desarrolla el obligado, procedieron a mostrar sus documentos de identidad acreditativos de la pertenencia a la AEAT, siendo atendidos por el encargado, el Señor X, persona que en ese momento ostentaba la custodia del local, puesto que el Administrador único de la sociedad se encontraba de viaje. Los funcionarios le advierten que, en caso de no consentir el acceso, la Inspección puede solicitar

autorización judicial de entrada y pueden ser de aplicación las consecuencias que la legislación tributaria anuda a la falta de colaboración de los obligados tributarios. Asimismo, el personal de la Administración le informa de que están actuando en el ejercicio de sus funciones y que, por tanto, sus actuaciones son conformes a derecho. En el momento de la entrada, efectúan una Diligencia donde hacen constar tanto la petición de entrada y la persona a la que se efectúa, como la contestación a dicha petición y las demás circunstancias formales del caso, como es la hora de la petición, el día, etc.

Se les facilita únicamente el acceso a la recepción de la nave industrial, no amparada por la protección constitucional, concretamente la zona abierta al público, negándose a la entrada a aquellos sitios afectados a la dirección de la entidad, así como a aquellos los que se conserva la documentación confidencial y la contabilidad. Los agentes deciden requerirles para que le entreguen determinada documentación consistente en facturas, contratos, extractos de movimientos de cuenta, circunstancia ésta que hizo que el Señor X les acompañara amablemente a la puerta.

Pues bien, dentro de las facultades de la Inspección se encuentra la entrada por medio de la personación y sin previo aviso en explotaciones. En este supuesto concreto la Administración se retira ante la negativa del Señor X de facilitarles el acceso al domicilio considerado constitucionalmente protegido y la entrega de documentación relevante puesto que no están en posesión de la debida autorización judicial.

La actuación de la Administración es correcta puesto que en todo momento no ejercitan ninguna conducta que pueda resultar intimidatoria, simplemente le advierten de las consecuencias de no consentir el acceso. Se documenta la denegación en diligencia, identificando al Señor X, como la persona que deniega la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido. Se procede a comunicar el inicio de las actuaciones, y a su vez, se entrega requerimiento para la aportación de datos en soporte informático. Asimismo, se constata la negativa a la entrega de la documentación requerida, pudiendo calificar dicha actuación como un hecho constitutivo de resistencia, obstrucción, excusa y negativa.

La actuación del encargado también es correcta puesto que no es obligatorio facilitar el acceso a la Inspección. Ahora bien, conforme el artículo 146 de la L.G.T., los funcionarios podrán adoptar las medidas cautelares que procedan. Las medidas, en este caso concreto, podrán consistir en el precinto de las mercancías, libros, documentos, equipos electrónicos o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros,

documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos entre otros. Consideramos que no estaría permitida la retirada de equipos informáticos o documentación, mientras no se esté en posesión de la debida autorización, ya que chocaría directamente con el derecho a denegar el acceso.

#### **4) CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES**

A modo de resumen de lo recogido hasta este momento en este trabajo se puede señalar que la libertad del domicilio se califica como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona, pero no necesaria y exclusivamente a la persona física. La jurisprudencia constitucional lo hace extensivo y predicable de las personas jurídicas desde el momento en que viene a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional, aunque pueda haber problemas interpretativos relacionados con su extensión, concretamente, determinados espacios del domicilio de las entidades jurídicas que gozan de protección, pero, por el contrario, no todos los lugares donde éstas ejerzan su actividad disfrutaran de las mismas, quedando excluidas de esta protección los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de una sociedad mercantil.

En mi opinión, la conexión de la inviolabilidad del domicilio con el derecho a la intimidad no es exclusivamente aplicable a la intimidad familiar propia de las personas físicas, como anteriormente se ha expuesto, pudiéndose circunscribirse a las personas jurídicas a través de la intimidad profesional o empresarial. Así, por ejemplo, en el desarrollo de su actividad empresarial, todas las personas jurídicas tienen un estricto ámbito de intimidad que normalmente está vedado a terceras personas ajenas a la misma y cuya protección debe garantizar la Constitución.

En materia tributaria, el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el artículo 31.1 CE de acuerdo con el principio de capacidad económica y el deber de colaborar con la Administración Tributaria exige que el legislador otorgue a la misma potestades e instrumentos jurídicos necesarios que permitan hacer efectivo su cumplimiento por los contribuyentes y es por ello que los funcionarios de la Inspección de los Tributos podrán acceder a determinados lugares con meras autorizaciones administrativas como título habilitante, aunque tal título será insuficiente cuando pretende acceder a los espacios denominados «*domicilios*

*constitucionalmente protegidos*», siendo exigible para ese caso, siempre que se produzca la negativa u oposición del obligado tributario, la debida autorización judicial. No obstante, tales espacios protegidos deben tener una configuración objetiva que muestren la voluntad de dejarlos a resguardo de las intromisiones ajenas no consentidas.

El objetivo primordial de la Administración Tributaria, dentro del marco de la Inspección de Tributos, no es otro que el descubrimiento de hechos imponible no declarados o incorrectamente declarados, dando lugar a procedimientos de investigación para la cuantificación y determinación de los mismos, todo ello en base de las competencias y atribuciones que le son propias. Circunstancia ésta que hace difícil o casi imposible pensar que la Inspección proceda a efectuar la entrada en el domicilio para cualquier otra cuestión que la estrictamente pertinente de comprobación o la obtención de pruebas necesarias e imprescindibles en el curso de un procedimiento inspector.

Asimismo, la Ley General Tributaria contempla en su artículo 3 un principio básico como es el principio de proporcionalidad, que actúa como límite de las actuaciones inspectoras, debiendo presidir la pertinencia y la necesidad de las actuaciones en el ámbito de la entrada en el domicilio, evitando un automatismo formal e intentando otorgar una protección integral de los derechos fundamentales objeto de tutela. Supone efectuar un juicio sobre la razonabilidad de la invasión domiciliaria, lo que exige un control, no sólo de los requisitos mínimos de legalidad de la actuación, sino, asimismo de la proporcionalidad de la medida adoptada.

Por todo ello, considero que una mayor aplicación y concreción del tan citado principio de proporcionalidad podría ayudar a resolver muchos de los problemas prácticos en los que la actuación de la Inspección en el desarrollo del deber constitucional de contribuir puede afectar a la limitación de cualquier otro derecho constitucional, siendo el más afectado el derecho a la intimidad personal y a la inviolabilidad del domicilio.

## 5) BIBLIOGRAFÍA Y MATERIALES DE REFERENCIA

### 1.- Libros:

- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. “El domicilio tributario” en *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid 1992.
- ALMENAR BELENGUER, Jaime, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTES, Juan Manuel. *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Thomson-Aranzadi. 2008.
- ALONSO DE ANTONIO, A.L., *El derecho a la inviolabilidad del domicilio en la Constitución Española de 1978*, Madrid 1993.
- ALONSO GONZALEZ, Luis, CAAMAÑO ANIDO, Miguel, GARCIA NOVOA, Cesar, MAGRANER MORENO, Francisco, MERINO JARA, Isaac, SANCHEZ PEDROCHE, J. Andrés. *Derecho y práctica tributaria*. Valencia. Enero 2013. Wolters Kluwer España.
- ALVAREZ MARTINEZ, Joaquín. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*. Primera Edición. La Ley. 2007.
- APARICIO PÉREZ, Antonio. “Domicilio y residencia en el Derecho Tributario Español”. *Estudios jurídicos en memoria de Don Cesar Albiñana* García-Quintana/ coord.. por Marta Villar Ezcurra, Antonio Martínez Lafuente, Cesar Albiñana Cilveti, Pedro Manuel Herrera Molina, Vol. 1, 2008 pag. 393-452.
- ARGENTE ALVAREZ, Javier, RODRIGUEZ VEGAZO, Antonio, BUNES IBARRA, José Manuel, SOLANA VILLAMOR, Francisco, MARQUEZ RABANAL, Ángel, CARMONA FERNANDEZ, Nestor, ARVERAS ALONSO, Carlos. *Todo Fiscal*. Wolters Kluwer España.
- BAENA AGUILAR, A. *El domicilio tributario en Derecho Español*, Aranzadi, Pamplona 1995.
- BARCELONA LLOP, J: *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*, Universidad de Cantabria, Santander, 1995, págs. 498 y ss.
- DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. *Sistema de Derecho Civil*. Editorial Tecnos, 10ª edición, 2ª reimpresión. Madrid 2002.
- España. *Leyes Tributarias; recopilación normativa*, 2009. Vigésima edición.
- FERNANDEZ RAMOS, S *La actividad administrativa de la*

*Inspección: El régimen jurídico general de la función Inspector. Comares, 2002.*

- GONZALEZ TREVIJANO, P.J., *La inviolabilidad del domicilio en el Derecho español*, Tecnos, Madrid, 1992.

- HERRERO DE ENGAÑA, J.M. y ESPINOSA DE LOS MONTEROS. *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Volumen I. Thomson Aranzadi. 2008.

- MATIA PORTILLA, F.L: *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*. McGraw-Hill, Madrid, 1997.

- *Memento Práctico Fiscal*. Ediciones Francis Lefebvre. Actualizado a 16 de febrero de 2003.

- NAVARRO FAURÉ, A. *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madrid 1994.

-PALAO TABOADA, Carlos. “El domicilio fiscal de las Personas Jurídicas”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo coord. Por Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez Valladolid de L’Hotelleire-Fallois, Juan Arrieta Martínez de Pison (dir.), Miguel Angel Collado Yurrita (dir.), Juan José Zornoza Pérez (dir.)*, Vol. 1, 2010

(Tomo I), paginas 1093-1133.

- PASCUAL LOPEZ, S. *La inviolabilidad del domicilio en el Derecho Español*, Libros Dykinson, 2001.

- Libro Homenaje al Profesor Dr. D. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Comentario a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1991.

- SANCHEZ GARCIA, N. “Inspección. Lugar”. En *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. IEF. Madrid, 1991.

- SANCHEZ PEDROCHE, J. Andrés; BAS SORIA, Javier; y MOYA CALATAYUD, Faustino. “*Estudio concentrado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*”. Tomo I. Valencia. Tirant lo Blanch. Diciembre 2012.

- VILLAR EZCURRA, Marta; MARTINEZ LAFUENTE, Antonio; ALBIÑANA CILVETI, Cesar; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Estudios jurídicos en memoria de Don Cesar Albiñana García-Quintana*. Volumen I. España. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2008.

## 2.- Revistas

- ARIAS EIBE, M.J. “La inviolabilidad del domicilio: dimensión constitucional y protección penal”. Diario *La Ley*, Sección Doctrina, Tomo 4, Editorial la Ley 2001.
- BOSCH CHOLBI, José Luis, “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”, *Revista técnica tributaria*, ISSN 0214-6010 n° 95, 2011, pag. 71 a 21.
- CATALÁ I BAS, A.H: “El derecho al respeto del domicilio en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Revista General del Derecho*, n° 631, Valencia 1997, pag. 3619-3636.
- HAZA DIEZ DE LA, Pilar. “Observaciones a una Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la inviolabilidad del domicilio y el derecho a la intimidad de las personas jurídicas”. *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, ISSN 0211-2744, N° 3, 1988, págs.811-819.
- JUAN PEÑALOSA, J.L. “La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria”, *CT*, número 50, 1984.
- LOPEZ RAMON: “Inviolabilidad del domicilio y autotutela administrativa en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *REALA*, 1985, p.50.
- LORCA MARTINEZ, A. “Una aproximación al artículo 21 de la Ley de Seguridad Ciudadana. *Diario la Ley*, 1992, pag. 985, tomo 3, Editorial La Ley.
- MARTINEZ LOZANO, Juan Miguel, URRUCHI BARRIO, Humberto. “El domicilio. Especial atención al de las personas jurídicas”. *Carta Tributaria*, ISSN 1133-794X, n° 16, 2011, pags. 3-22.
- MORILLO MENDEZ, Antonio. “Los conceptos funcionales de domicilio y residencia y sus consecuencias en los procedimientos tributarios”. *Carta Tributaria*, Monografías, ISSN 1133-794X, n°14, 2002, pags 1-28.
- NAVARRO FAURE, Amparo, “El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria”, *Civitas*, Revista Española de Derecho Financiero, ISSN 0210-8453, n° 138, 2008, paginas 229-256.
- NAVARRO FAURE, Amparo, “La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio del

proporcionalidad”, C.T, ISSN 0210-2919, Número extra, 1, 2011 paginas 39-49.

- NAVAS SÁNCHEZ, María del Mar “Inviolabilidad o intimidad domiciliaria a propósito de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio” *Revistas de derecho político*, nº 81, 2011, pág 155-198.

- Nieto García, A.: “Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria”, *RAP* nº 112 (1987), pág. 14.

- MARTIN FERNANDEZ, Javier y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. “La Inspección en el R.G.A.T.: cuestiones controvertidas”. *Práctica Fiscal*. Tercer trimestre 2010 nº 6. Sepín.

- PALACIOS ARROYO. “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”. *Revista*

*El domicilio fiscal en relación con la entrada en el domicilio de los obligados tributarios*

*de Contabilidad y Tributación*. C.E.F. Octubre de 1999.

- PULIDO QUECEDO, M. “La inviolabilidad del domicilio de las personas físicas y jurídicas ante el TEDH (Caso Isildak vs. Turquía”, *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional* nº 16 (2009), pags. 9 y ss.

- SANCHEZ PEDROCHE, José Andrés, “Inspección, entradas domiciliarias o la fractura en la Sala Tercera del Tribunal Supremo”, *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, ISSN 0213-0548, nº27, nº8, 2011, páginas 13-38.

- SANTA- BÁRBARA RUPEREZ, “Residencia fiscal y domicilio fiscal, similitudes y diferencias entre ambos”. *Anuario jurídico y económico escurialense*, ISS N 1133-3677, Nº. 36, 2003, págs. 91-114.

- SESMA SANCHEZ “La obtención de información tributaria”. *Aranzadi*, 2001.

3.- Referencias jurisprudenciales:

- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 13 Jul. 1996, rec. 2083/1993, LA LEY 7831/1996.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 7 Feb. 2006, rec. 114/2001, LA LEY 278/2006.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 9 Feb. 2006, rec 137/2001, LA LEY 279/2006.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 9 Oct. 2001, rec. 4489/2000, LA LEY 976/2002.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 20 Ene. 2000, rec. 399/1997, LA LEY 19584/2000.
- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 30 Jun. 1982, LA LEY 13778-JF/0000
- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 14 May. 2001, rec. 1246/1999, LA LEY 96985/2001.
- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 6 May. 2004, rec. 452/2003 LA LEY 13424/2004.
- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Auto de 2 Feb. 2006, rec. 2016/2005, LA LEY 303235/2006.
- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Auto de 13 Feb. 2004, rec. 2413/2002, LA LEY 295214/2004.
- Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso administrativo, Sección 1ª, Sentencia 1045/2005 de 27 Sep. 2005, Rec. 59/2005, LA LEY 186391/2005.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 8ª, Sentencia de 14 Sep. 2005, rec. 376/2005, LA LEY 253270/2005.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 25 Oct. 2005, rec. 102/2005, LA LEY 266193/2005.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 31 May. 2005, rec. 57/2005, LA LEY 122315/2005.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª, Sentencia de 9 Mar. 2005, rec. 98/2004, LA LEY 56213/2005.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-

administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 4 Feb. 2005, rec. 272/2004, LA LEY 1006/2005.

- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª, Sentencia de 23 Sep. 2004, rec. 29/2004, LA LEY 197067/2004.

- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª, Sentencia de 15 Ene. 2004, rec. 80/2003, LA LEY 8751/2004.

- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 14 Oct. 2003, rec. 16/2003, LA LEY 161710/2003.

- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Burgos, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia de 5 Mayo 2006, rec. 17/2006, LA LEY 49232/2006.

- Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia de 19 Oct. 2006, rec. 182/2006, LA LEY 123784/2006.

- Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia de 25 Sept. 2006, rec. 145/2006, LA LEY

116474/2006.

- Audiencia Provincial de Madrid, Sentencia de 12 de Marzo de 1998.

- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 13/1985 de 31 Ene. 1985, rec. 358/1984, LA LEY 9639-JF/0000.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 24 Jun. 1996, rec. 579/1995, LA LEY 7474/1996.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 18 Jul. 1996, rec. 2576/1995, LA LEY 8795/1996.

- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 114/1984 de 29 Nov. 1984, rec. 167/1984, LA LEY 9401-JF/0000.

- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 176/1988 de 4 Oct. 1988, rec. 514/1987, LA LEY 1115-TC/1989.

- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 50/1995 de 23 Feb. 1995, rec. 709/1991, LA LEY 13050/1995.

- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 16/2004 de 23 Feb. 2004, rec. 1784/1999, LA LEY 631/2004.

- Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia de 24 Nov. 2004, rec. 981/2004, LA LEY 247435/2004.

- Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia de 29 Jun. 2004, rec. 50/2004, LA LEY 153375/2004.
- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 136/2000 de 29 Mayo 2000, rec. 77/1996, LA LEY 8963/2000.
- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 16/2004 de 23 Feb. 2004, rec. 1784/1999, LA LEY 631/2004.
- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 16/2004 de 23 Feb. 2004, rec. 1784/1999, LA LEY 631/2004.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección Pleno, Sentencia de 24 Abr. 2010, rec. 3791/2006, LA LEY 55569/2010.
- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 6 Sep. 1999, rec. 121/1998, LA LEY 300/2000.
- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 22/1984 de 17 Feb. 1984, rec. 59/1983, LA LEY 8565-JF/0000.
- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 137/1985 de 17 Oct. 1985, rec. 124/1985. LA LEY 10408-JF/0000.
- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 144/1987 de 23 Sep. 1987,

rec. 858/1986, LA LEY 872-TC/1987.

- Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 199/1987 de 16 Dic. 1987, rec. 285/1985, LA LEY 53413-JF/0000.

- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 64/1988 de 12 Abr. 1988, rec. 1375/1986, LA LEY 977-TC/1988.

- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 23/1989 de 2 Feb. 1989, rec. 588/1985, LA LEY 115924-NS/0000.

- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 228/1997 de 16 Dic. 1997, rec. 3048/1994, LA LEY 380/1998.

- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 69/1999 de 26 Abr. 1999, Rec. 2824/1995, LA LEY 5707/1999.

- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 22/2003 de 10 Feb. 2003, rec. 4400/1999, LA LEY 1312/2003.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sentencia de 19 Dic. 1986, LA LEY 11714-JF/0000.

- Tribunal Supremo, Sala Quinta, de lo Contencioso-administrativo, Sentencia de 21 Sep. 1987, LA LEY 284-5/1987.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª,

Sentencia de 22 Ene. 1993, rec. 250/1986, LA LEY 13111/1993.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 2 Jun. 1995, rec. 1640/1993, LA LEY 14557/1995.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sentencia de 19 Dic. 1986, LA LEY 11714-JF/0000.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 7 Abr. 1997, rec. 3554/1995, LA LEY 5550/1997.

- Tribunal Supremo, Sala Quinta, de lo Contencioso-administrativo, Sentencia de 21 Sep. 1987, LA LEY 284-5/1987.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 31 Ene. 1998, rec. 202/1997, LA LEY 1488/1998.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 25 Abr. 2003, rec. 1916/2000, LA LEY 2041/2003.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 28 Abr. 2003, rec. 445/2000, LA LEY 77098/2003.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 22 Mar. 2004, rec. 1876/2002, LA LEY 12317/2004.

- Tribunal Constitucional, Sala

Segunda, Sentencia 69/1999 de 26 Abr. 1999, Rec. 2824/1995, LA LEY 5707/1999.

- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sección 2ª, Sentencia de 16 Abr. 2002, rec. 37971/1997, LA LEY 73553/2002.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 25 Mar. 2009, rec. 10597/2008, LA LEY 34621/2009.

-Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sección 1ª, Sentencia de 9 Dic. 2004, rec. 41872/1998, LA LEY 258686/2004.

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Pleno, Sentencia de 22 Oct. 2002, LA LEY 221193/2002

-Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 137/1985 de 17 Oct. 1985, Rec. 124/1985, LA LEY 10408-JF/0000.

- Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 10/2002 de 17 Ene. 2002, rec. 2829/1994, LA LEY 1655/2002.

- Tribunal Supremo, Sentencia de 23 de Abril 2014.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección Pleno, Sentencia de 24 Abr. 2010, Rec. 3791/2006, LA LEY 55569/2010.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo

Contencioso-administrativo, Sección Pleno, Sentencia de 23 Abr. 2010, Rec. 704/2004, LA LEY 49115/2010.

- Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, sentencia número 4309/2003, Id Cendoj: 28079120012003103287, de 20 de Junio de 2003.

- Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, sentencia número 999/2005, Id Cendoj: 28079120012005100484, 18 de Febrero de 2005.

- Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, sentencia número 6105/1995, Id Cendoj: 28079120011995102975, 1 de Diciembre de 1995.

- Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, sentencia número 7155/2005, Id Cendoj: 28079120012005101382, 18 de Febrero de 2005.

- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 283/2000 de 27 Nov. 2000, rec. 4642/1997, LA LEY 11788/2000.

- Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 10/2002 de 17 Ene. 2002, rec. 2829/1994, LA LEY 1655/2002.

- Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Sentencia 7155/2005 de 18 de Noviembre de 2005.

- Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Sentencia 4958/1994 de 27 de Junio de 1994, Id Cendoj:

28079120011994108732.

- Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Sentencia 3988/1995 de 06 de Julio de 1995, Id Cendoj: 28079120011995103134.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 30 Abr. 2002, rec. 137/2001-P/2001, LA LEY 6684/2002.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 20 Jun. 2003, rec. 2742/2001, LA LEY 108946/2003.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 22 Mar. 2004, rec. 3412/2001, LA LEY 1270/2004.

- Tribunal Supremo, 16 de Julio de 1995, sentencia número 3988/1995.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia nº 3988/1995, de 16 de Julio de 1995.

- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 16 feb. 2002, (Amann).

- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 4 May. 2000, LA LEY 91769/2000 (Rotaru vs. Rumanía) rec. 28341/95.

- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 25 Jun. 1997, LA LEY 14377/1997 ( Halford vs. Reino Unido).

- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 16 Dic. 1992, LA LEY 12205/1992 (Niemietz vs. Alemania).
- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sección 4ª, Sentencia de 27 Sep. 2005, rec. 50882/1999, N° de Recurso: 50882/1999, LA LEY 185743/2005 (Petri vs. Filandia).
- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 27 Nov. 2000, rec. 1699/1999, LA LEY 1316/2001.
- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 24 Nov. 1986, LA LEY 5863/1986.
- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 16 Dic. 1997, LA LEY 17036/1997.
- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 25 Mar. 1998, LA LEY 39149/1998.
- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 23 Sep. 1998, LA LEY 101191/1998.
- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 20 Jun. 2000, caso Foxley.
- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sala Grand Chamber, Sentencia de 9 Oct. 2003, rec. 48321/1999, LA LEY 159102/2003.
- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 30 Abril. 1989, caso Chapell.
- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sección 4ª, Sentencia de 28 Ene. 2003, rec. 39324/1998, LA LEY 19377/2003.
- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 25 Febr. 2003, caso Remen y Schmit vs. Turquía.
- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 17 de diciembre de 2003, rec.2141/2002, F.J 1º.
- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 12 Jul. 2004, rec. 143/2003, LA LEY 1799/2004.
- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 18 Nov. 2005, rec. 1619/2004, LA LEY 10365/2006.
- Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia de 10 Feb. 2010, rec. 948/2009, LA LEY 25501/2010.
- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 137/1985 de 17 Oct. 1985, Rec. 124/1985, LA LEY 10408-JF/0000.
- Tribunal Constitucional, Sentencia de 03 de Julio de 1992.
- Tribunal Constitucional, Sentencia de

07 de Noviembre de 1994.

- Tribunal Constitucional, Sentencia de 31 de Enero de 1995.

- Tribunal Constitucional, Sentencia de 06 de Septiembre de 1999.

- Tribunal Constitucional, Sentencia de 10 de Abril de 2002.

- Tribunal Constitucional, Sentencia de 04 de Noviembre de 2002.

- Tribunal Constitucional, Sentencia de 20 de Octubre de 2003.

- Tribunal Constitucional, Sentencia de 17 de Diciembre de 2003.

- Tribunal Constitucional, Sentencia de 19 de Enero de 2005.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 12 Mayo 2005, rec. 403/2004, LA LEY 12584/2005.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 22 Sep. 2003, rec. 2118/2001, LA LEY 145123/2003.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 14 Mar. 2006, rec. 1396/2005, LA LEY 119542/2006.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 23 Jun. 2006, rec. 2254/2005, LA LEY 70347/2006.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 18 Oct. 2006, rec. 1343/2005, LA LEY 119558/2006.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 26 Jun. 1998, rec. 1635/1997, LA LEY 7853/1998.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 6 Mar. 1999, rec. 3402/1997, LA LEY 3380/1999.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 30 May. 2003, rec. 6998/1999, LA LEY 2653/2003.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 13 Dic. 2002, rec. 5888/1999, LA LEY 12002/2003.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 2 Jun. 1995, rec. 1640/1993, LA LEY 14557/1995.

- Audiencia Nacional, Sentencia 24 Mar. 2003.

- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 4 Dic. 2003, rec. 293/2001, LA LEY 202185/2003.

- Audiencia Provincial de Girona, Sección 3ª, Sentencia de 22 Mayo 2000, rec. 29/1998, LA LEY 105292/2000.

- Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 10ª, Sentencia de 3 Jul. 2001, rec. 151/2001, LA LEY 6973/2001.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo

Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia de 17 Mayo 2001, rec. 6224/1996, LA LEY 8224/2001.

- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 11 Oct. 2006, rec. 1014/2003, LA LEY 111176/2006.

- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª, Sentencia de 15 Abr. 2004, rec. 359/2001, LA LEY 88236/2004.

- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 20 Jul. 2006, rec. 1016/2003, LA LEY 80154/2006.

- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 11 de Mayo de 2006.

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 18 May. 2006, rec. 876/2003, LA LEY 50177/2006.

- Audiencia Provincial de Gerona 22 de Mayo de 2000, rec. 29/1998.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 14 Mar. 2006, rec. 1396/2005, LA LEY 119542/2006.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 4 Nov. 2002, rec. 236/2002-P/2002, LA LEY 81/2003.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de

lo Penal, Sentencia de 26 Nov. 2003, rec. 733/2002, LA LEY 508/2004.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 13 Dic. 2002, rec. 5888/1999, LA LEY 12002/2003.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 12 Abr. 2002, rec. 409/2000, LA LEY 5919/2002.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 17 de Abril de 2001, rec. 1364/1999, Id Cendoj: 28079120012001103861.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 4 Mar. 1999, rec. 1309/1998, LA LEY 3899/1999.

- Tribunal Supremo, Sentencia de 12 Dic. 1998.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 26 Jun. 1998, rec. 1635/1997, LA LEY 7853/1998.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 23 Ene. 1998, rec. 129/1997, LA LEY 1108/1998.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 2 Jun. 1995, rec. 1640/1993, LA LEY 14557/1995.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 24 Abril 2010, rec.

3791/2006, LA LEY 5569/2010.

- Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia de 20 Feb. 2003, rec. 7/2003, LA LEY 35816/2003.

- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 50/1995 de 23 Feb. 1995, rec. 709/1991, LA LEY 13050/1995.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Auto de 6 Feb. 2004, rec. 2893/2002, LA LEY 295180/2004.

- Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia de 21 Sep. 2006, rec. 87/2006, LA LEY 123672/2006.

- Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 30 Dic. 2003, rec. 455/2003, LA LEY 220156/2003.

- Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Málaga, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia de 25 Mar. 2004, rec. 71/2004, LA LEY 74349/2004.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 17 Jun. 2003, rec. 912/2002, LA LEY 13290/2003.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de

lo Penal, Sentencia de 22 Mar. 2004, rec. 1876/2002, LA LEY 12317/2004.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 30 Sep. 2002, rec. 2717/2001, LA LEY 1731/2003.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 6 Feb. 1997, rec. 2828/1995, LA LEY 4090/1997.

- Auto del Tribunal Constitucional de 18 de Junio de 1990.

- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 50/1995 de 23 Feb. 1995, rec. 709/1991, LA LEY 13050/1995

- Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 66/1985 de 23 Mayo 1985, rec. 872/1984, LA LEY 10024-JF/0000

- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 144/1987 de 23 Sep. 1987, rec. 858/1986, LA LEY 872-TC/1987.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 22 Mar. 2004, rec. 1876/2002, LA LEY 12317/2004.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 17 Jun. 2003, rec. 912/2002, LA LEY 13290/2003.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 28 Ene. 2002, rec. 1231/2000, LA LEY 2974/2000

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 05 de Julio de 1993, número 14169/1993 Id Cendoj:

28079120011993106650.

- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Auto 184/1998 de 14 Sep. 1998, rec. 2397/1997, LA LEY 9337/1998.

- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 139/2004 de 13 Sep. 2004, rec. 3371/2001, LA LEY 2039/2004.

-Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 69/1999 de 26 Abr. 1999, rec.

2824/1995, LA LEY 5707/1999.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 4 Nov. 2002, rec. 236/2002-P/2002, LA LEY 81/2003.

- Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia de 6 Jul. 1995, rec. 84/1995, LA LEY 14637/1995.

- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 50/1995 de 23 Feb. 1995, rec. 709/1991, LA LEY 13050/1995.