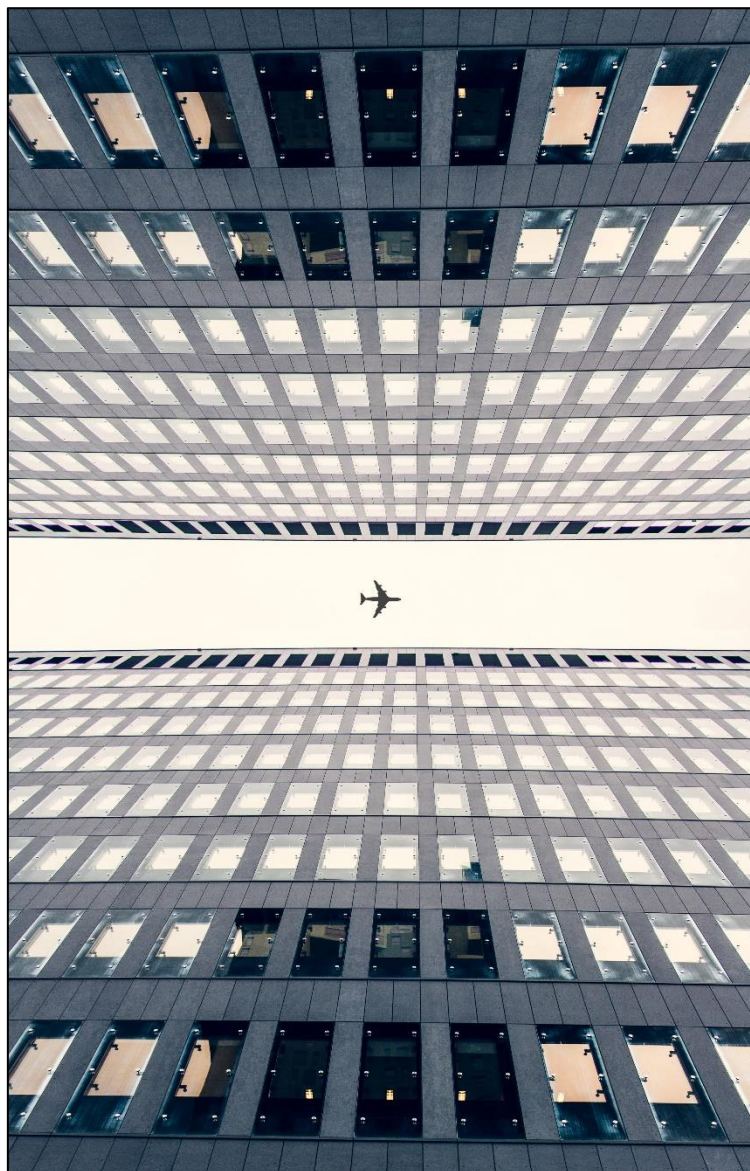


# LA ENTRADA DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL DOMICILIO CONSTITUCIONAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS: UN EXAMEN JURISPRUDENCIAL

---



---

UNIVERSITAT AUTÒNOMA DE BARCELONA.

Facultad de Derecho.

Curso 2019-2020.

Trabajo de Fin de Grado.

Asignatura - Derecho Financiero y Tributario.

Director - Juan Ramón Pérez Tena.

Autor - Alaitz Echeondo Guallar.

Fecha de entrega: 2020.05.22

## **AGRADECIMIENTO PERSONAL**

Quería aprovechar esta ocasión, coincidente en el tiempo con el final de mi etapa como estudiante del Grado en Derecho en la Universidad, para agradecer al profesor Juan Ramón Pérez Tena el apoyo recibido, en especial, durante la elaboración de este trabajo y, en general, a lo largo de las asignaturas de Derecho Financiero y Tributario en las que fui su alumno. Probablemente sea el motivo por el que empiece mis andaduras, terminado el Grado, en el mundo del Derecho Tributario.

*Y esto (un orden social más igualitario y más justo),  
no puede lograrse dentro del sistema de economía  
de mercado que nuestra Constitución impone sin la  
decisiva intervención de la Hacienda Pública.*

Álvaro Rodríguez Bereijo  
Magistrado Emérito del Tribunal Constitucional  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

2005

## ÍNDICE

<b>0.- ÍNDICE DE ABREVIATURAS</b>	5
<b>I.0- RESUMEN</b>	6
<b>II.- INTRODUCCIÓN</b>	7
<b>III.- EL CONCEPTO DE DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO</b>	11
<b>III.I.- Marco legislativo</b>	11
<b>III.II.- Delimitación positiva en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional</b>	15
<b>III.III.- Delimitación negativa en las personas jurídicas. Individualización de espacios</b>	17
<b>III.IV.- Breve comentario a la consideración de domicilio constitucional de los despachos de abogados, asesores, economistas y similares</b>	27
<b>IV.- CONTRAPOSICIÓN DE LA DOCTRINA SENTADA POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LA IDEA DE DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO FRENTE A LA INTERPRETACIÓN DE LA SALA TERCERA DEL TRIBUNAL SUPREMO</b>	30
<b>IV.I.- La sentencia de 23 de abril de 2010, Bazar el Regalo. La opinión de la mayoría</b>	30
<b>IV.II.- La opinión discordante. El voto particular al que se adhirieron ocho magistrados</b>	34
<b>V.- EL CONSENTIMIENTO DEL OBLIGADO</b>	36
<b>V.I.- El consentimiento del obligado persona jurídica, vertiente objetiva</b>	36
<b>V.II.- El consentimiento del obligado persona jurídica, vertiente subjetiva</b>	43
<b>VI.- TEST O JUICIO DE PROPORCIONALIDAD</b>	45
<b>VI.I.- Introducción al concepto</b>	45
<b>VI.II.- El requisito de motivación</b>	47
<b>VI.III.- Necesidad de la medida</b>	49
<b>VI.IV.- Proporcionalidad en sentido estricto</b>	55
<b>VI.V.- El Auto del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2019</b>	57
<b>VII.- CONCLUSIONES</b>	61
<b>VIII.- BIBLIOGRAFÍA</b>	68

## 0.- ÍNDICE DE ABREVIATURAS

Agencia Estatal de la Administración Tributaria	AEAT
Auto del Tribunal Constitucional	ATC
Auto del Tribunal Supremo	ATS
Código Civil de 1889	CC
Constitución Española de 1978.	CE
Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.	LGT 1963
Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.	LGT
Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital	LSC
Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.	RGAT
Sentencia del Tribunal Constitucional	STC
Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos	STEDH
Sentencia del Tribunal Supremo	STS
Tribunal Constitucional	TC
Tribunal Europeo de Derechos Humanos	TEDH
Tribunal Superior de Justicia	TSJ
Tribunal Supremo	TS

## **I.0.- RESUMEN.**

La facultad de entrada y reconocimiento de fincas existe en nuestro ordenamiento jurídico desde la entrada en vigor de la LGT 1963, y se ha considerado desde entonces como uno de los mecanismos esenciales de aplicación de los tributos, al alcance de la Inspección de los tributos.

La facultad presenta una indudable relación con el derecho a la inviolabilidad del domicilio, art. 18.2 CE, cuando se ejerce sobre el domicilio constitucionalmente protegido. Para los supuestos de colisión o contradicción entre el referido derecho y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, art. 31.1 CE, doctrina y jurisprudencia, constitucional y de los Tribunales de Justicia, han venido elaborando corrientes interpretativas, y sus decisiones no siempre han gozado de respaldo unánime.

Este estudio pretenderá, a lo largo de las páginas siguientes, poner de relieve aquellos criterios comunes en tales interpretaciones a fin de mostrar, en una perspectiva amplia pero ceñida al consentimiento del obligado tributario y a la necesidad y la proporcionalidad de la medida, cuál es el panorama legislativo y jurisprudencial actual en torno a la facultad en cuestión.

Palabras clave: Facultad de entrada y reconocimiento de fincas; Inspección de los tributos; Domicilio constitucionalmente protegido; Criterios.

## II.- INTRODUCCIÓN.

El marco contextual en el que juega la facultad de entrada y registro de la Inspección de los Tributos en el domicilio constitucionalmente protegido se comprende entre los artículos 31.1 y 18.2 de la CE. Estos dos preceptos se encuentran en aquellos casos en que la Administración Tributaria, en el cumplimiento del mandato constitucional del deber de contribuir -y consiguiente derecho, de obligado ejercicio, de exigir la tributación-, se enfrenta a situaciones en que la correcta regularización de una determinada situación tributaria exige el ejercicio de una facultad concreta y excepcional, invasiva de la esfera de derechos fundamentales del obligado tributario.

La actuación de la Inspección en este sentido es necesaria en nuestro ordenamiento jurídico y así lo puso de relieve el TC en el año 1984. En particular destaca, por todas, la STC núm. 76/1990, de 26 de abril, FJ 3.º, con cita de la STC 110/1984, de 26 de noviembre<sup>1</sup>, en la que se identificó directamente a la actividad inspectora, necesaria y especialmente *«vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda»*, con el cumplimiento del mandato que establece el art. 31.1 CE. Dicha actividad, junto al resto de comprobación llevadas a cabo por la totalidad de los órganos de aplicación de los tributos, se consideró por el TC la garantía de la interdicción de *«la distribución injusta de la carga fiscal, pues (en su ausencia) lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de declarar»*.

El número de actuaciones de entrada y registro se ha venido incrementando a lo largo de los últimos años, sobre todo con la asistencia de las Unidades de Auditoría Informática, desarrolladas mediante la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992, apartado Cuatro.3.4 de tal resolución<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 76/1990, de 26 de abril.

Tribunal Constitucional (Sala 2.ª). Sentencia núm. 110/1984, de 26 de noviembre.

<sup>2</sup> España. Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Boletín Oficial del Estado, núm. 77, de 30 de marzo de 1992, páginas 10682 a 10685

La incorporación de este cuerpo especializado en el ámbito informático ha posibilitado el descubrimiento de un volumen mucho mayor de datos de los obligados tributarios obtenidos en actuaciones de entrada y registro por la mayor capacidad de hacer frente a los llamados *software de doble uso*, programario que permite la llevanza de una doble contabilidad. Ello ha revertido en una mayor utilización de esta facultad por parte de la Inspección de los Tributos.

En este sentido, he elaborado un gráfico con los datos extraídos de los sucesivos balances de actuación publicados por la AEAT vía notas de prensa, mediante los cuales es posible analizar el incremento de las actuaciones de entrada y registro a lo largo de los últimos años<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> AEAT (7 de agosto de 2019). La Agencia Tributaria realizó en 2018 más de 27.600 actuaciones de control sobre grandes empresas, patrimonios y economía sumergida. AEAT, Sala de Prensa, Notas de prensa, 2019. Disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Sala\\_de\\_prensa/Notas\\_de\\_prensa/2019/2019.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2019/2019.shtml). Consultado en: 2020.04.09.

AEAT (19 de marzo de 2018). La Agencia Tributaria obtiene 14.792 millones de euros en 2017 como resultado de la lucha contra el fraude. AEAT, Sala de Prensa, Notas de prensa, 2018. Disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Sala\\_de\\_prensa/Notas\\_de\\_prensa/2018/2018.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2018/2018.shtml). Consultado en: 2020.04.09.

AEAT (7 de marzo de 2017) La Agencia Tributaria obtiene 14.883 millones en 2016 como resultado de la lucha contra el fraude. AEAT, Sala de Prensa, Notas de prensa, 2017. Disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Sala\\_de\\_prensa/Notas\\_de\\_prensa/2017/2017.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2017/2017.shtml) Consultado en: 2020.04.09

AEAT (2 de febrero de 2016). La Agencia Tributaria eleva un 27% sus resultados de lucha contra el fraude hasta alcanzar los 15.664 millones. AEAT, Sala de Prensa, Notas de prensa, 2016. Disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Sala\\_de\\_prensa/Notas\\_de\\_prensa/2016/2016.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2016/2016.shtml). Consultado en: 2020.04.09

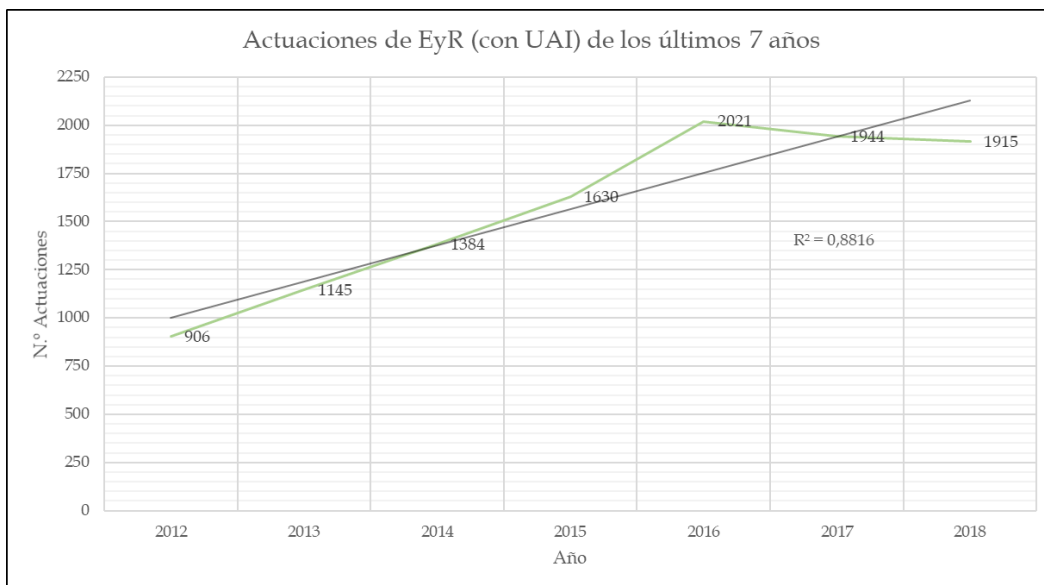


Gráfico 1. Fuente: Elaboración propia mediante los datos contenidos en los enlaces recogidos en la referencia 3.

Nota 1 al gráfico 1: La línea verde expresa los datos absolutos de actuaciones, mientras que la negra expresa la línea de tendencia, cuyo valor,  $R^2$ , incluye el gráfico.

Nota 2 al gráfico 1: Las actuaciones de Entrada y Registro con UAI representan, aproximadamente, un 85% de las actuaciones totales de Entrada y Registro (según datos de los años 2018 y 2019).

Nos encontramos, pues, en un contexto actual de aumento de esta clase de actividades, consideradas necesarias dentro de nuestro ordenamiento constitucional y jurídico, pero no exentas de limitaciones en cuanto a su ejercicio.

Las siguientes páginas pretenden arrojar luz a esta contraposición de intereses, derechos, deberes y obligaciones para, una vez expuesta la situación actual de la cuestión, tratar de llegar a unas conclusiones que recojan unos criterios comunes en la interpretación de la jurisprudencia del TC y del TS respecto a tres aspectos concretos:

1.º Qué espacios merecen la consideración de domicilio constitucionalmente protegido de personas jurídicas.

2.º Cuándo debe entenderse prestado el consentimiento por el obligado persona jurídica a la entrada y registro de la Inspección en el domicilio constitucional.

3.º Qué requisitos deben cumplir la solicitud de la Inspección y el Auto de entrada y registro para superar el juicio de proporcionalidad, adquiriendo la consideración de válidos.

En fin, simplemente decir que la materia, si bien es a mi juicio muy interesante, ni es estática o pacífica en términos interpretativos -pues como tendrá ocasión de apreciar el lector, casos al respecto aguardan sobre la mesa del TS-, ni puede analizarse en su totalidad en un estudio de estas características.

### III.- EL CONCEPTO DE DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO.

#### III.I.- Marco legislativo.

El art. 31.1 de la CE, piedra angular de nuestro sistema financiero y tributario, establece en su apartado 1 la tan repetida premisa en virtud de la cual:

*«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».*

A su vez, el art. 18.2 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».*

El Diccionario del Español Jurídico, en su redacción vigente a la elaboración del presente estudio, consta de dos entradas para el concepto *«derecho a la inviolabilidad del domicilio»*<sup>4</sup>.

#### 1.<sup>a</sup> Aceptación.

*«Prohibición de entrada y registro en un espacio ligado a la persona, salvo consentimiento del titular, autorización judicial o flagrante delito».*

#### 2.<sup>a</sup> Aceptación.

*«Protección de carácter instrumental que defiende los ámbitos físicos en que se desarrolla la vida privada de cualquier persona, sea o no un espacio cerrado y con independencia del título jurídico con que se habite».*

---

<sup>4</sup> Real Academia Española, colaboración con el Consejo General del Poder Judicial (2016). Diccionario del español jurídico (1.<sup>a</sup> edición). Madrid: Espasa. Consultado en 10.01.2020.

Asimismo, el artículo 141 apartado 2 de la LGT reconoce la facultad a la Inspección de los Tributos para la entrada en fincas y locales de negocio en los siguientes términos:

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

*Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.*

*Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley.»*

El art. 113 de dicha Ley, reflejo de lo dispuesto en el apartado 2 del art. 18 de la CE, exige para el ejercicio de dicha facultad en el domicilio del obligado tributario que medie o bien el consentimiento del obligado, o bien resolución judicial que autorice dicha actuación.

El art. 172 del RGAT, en desarrollo del apartado 2 del art. 142 de la LGT, establece, para lo que aquí interesa, que:

*«1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquellas así lo requieran.*

2. *En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.*

*En el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General.*

3. *Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial.*

4. (...).

5. *A efectos de lo dispuesto en este artículo, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 anterior, se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo.*

*Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»*

Por último, en cuanto al inicio del procedimiento inspector, establece el RGAT en su artículo 177.2 que:

*«2. Cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 172 de este reglamento, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 147.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias,*

*instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial. En este caso, las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares.»*

Expuesto el régimen anterior, queda dibujado el marco legislativo vigente en el que interactúa la facultad de entrada y registro de la Inspección de los Tributos con el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Merecen mención expresa las circunstancias de que estamos ante un derecho fundamental de los recogidos en el Título I, Capítulo II, Sección Primera de la CE, susceptible, por tanto, de recurso de amparo ante el TC -art. 53 CE-; de que el mismo solamente puede ser invadido en tres circunstancias tasadas en la propia carta magna, a saber, consentimiento del titular, autorización judicial o delito flagrante; de que su definición en términos concretos no se contiene en dicho texto; y, por último, que en virtud del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos el legislador, ya en 1963 con la primera Ley General Tributaria, otorgó al cuerpo de Inspectores de Hacienda, la facultad, bajo ciertos límites, de entrada y registro en dicho espacio, como también en otros que no gocen de tal protección.

El TC ha venido interpretando dicho precepto en los distintos supuestos que se han planteado ante el mismo, dando lugar a una consolidada doctrina jurisprudencial no exenta, sin embargo, de claroscuros, debido a la dependencia de las circunstancias circundantes a cada caso planteado en tres aspectos esenciales, a saber, la naturaleza de la persona titular del domicilio, física o jurídica, la naturaleza del espacio en concreto y la correcta valoración por parte de Inspección y Tribunales autorizantes de la concurrencia de elementos que permitan superar el triple juicio de proporcionalidad.

A continuación, entraremos a valorar en detalle las consecuencias derivadas de la referida interacción entre derecho y deber constitucionales.

### III.II.- Delimitación positiva en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

El concepto de domicilio constitucionalmente protegido ha sido objeto de interpretación por parte del TC, dando ello lugar a la construcción jurisprudencial del mismo, tanto en un plano fáctico, en referencia a los lugares susceptibles de subsumirse en el mismo, como en el plano jurídico, en tanto que derecho intrínsecamente ligado al derecho a la intimidad, consagrado en el apartado 1 del art. 18 CE.

Al respecto fue dicho en la STC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 5<sup>5</sup>, que:

*«constituye un auténtico derecho fundamental de la persona, establecido, según hemos dicho, para garantizar el ámbito de privacidad de ésta, dentro del espacio limitado que la propia persona elige y que tiene que caracterizarse por quedar exento o inmune a las invasiones o agresiones exteriores, de otras personas o de la autoridad pública. Como se ha dicho acertadamente, 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 sólo es objeto de protección el espacio en sí mismo considerado, sino lo que en él hay de emanación de la persona y de esfera privada de ella.»*,

Criterio repetido, entre otras, en las SSTC 94/1999, de 31 de mayo<sup>6</sup>; y 119/2001, de 24 de mayo<sup>7</sup>.

En esta línea se introdujo en su día una primera precisión en la STC 94/1999, de 31 de mayo, FJ 5<sup>8</sup>, en virtud de la cual el concepto constitucional de domicilio:

---

<sup>5</sup> Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 22/1984, de 17 de febrero.

<sup>6</sup> Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 94/1999, de 31 de mayo.

<sup>7</sup> Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 119/2001, de 24 de mayo.

<sup>8</sup> Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 94/1999, de 31 de mayo.

*«es más amplio que el concepto jurídico-privado o jurídico-administrativo, ambos funcionales a otros fines distintos de la protección de la intimidad y la vida privada, y no admite concepciones reduccionistas (como las) que lo equiparan al concepto jurídico-penal de morada habitual o habitación.».*

La consideración de un determinado espacio como domicilio constitucionalmente protegido conlleva la interdicción de la entrada y registro tanto de terceros como de los poderes públicos, a salvo aquellos supuestos tasados en la Constitución, a saber, consentimiento del titular, flagrante delito y autorización judicial al efecto, sobre los que volveremos más adelante. En línea con lo que se apunta, dispuso en su día el TC en la STC 10/2002, de 17 de enero, FJ 5 *i.f.*<sup>9</sup>, que:

*«la noción de domicilio delimita el ámbito de protección del derecho reconocido en el art. 18.2 CE, tanto a los efectos de fijar el objeto de su «inviolabilidad», como para determinar si resulta constitucionalmente exigible una resolución judicial que autorice la entrada y registro cuando se carece del consentimiento de su titular y no se trata de un caso de flagrante delito.»*

Mediante estas líneas el TC dejó sentadas las bases del domicilio inviolable o domicilio constitucionalmente protegido, entendido hasta este punto del estudio en forma de noción suficientemente abstracta, considerado como aquel espacio elegido por la persona en el que vive sin estar sujeta a usos y convenciones sociales, formando este una unidad con aquellos espacios sobre los que emana la persona y su esfera privada, y cuya consideración como tal veda cualquier injerencia de otros particulares o de poderes públicos que no actúen asistidos de consentimiento, autorización judicial o estado de necesidad, debiendo distinguirse el mismo de la concepción civilista o administrativa del mismo -ostentando el domicilio constitucional una mayor amplitud-.

---

<sup>9</sup> Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 10/2002, de 17 de enero.

**III.III.-** Delimitación negativa en las personas jurídicas. Individualización de espacios.

La delimitación negativa del concepto de domicilio constitucionalmente protegido atiende, fundamentalmente, a dos factores condicionantes. En primer lugar, la naturaleza de la persona titular del mismo, según se trate de persona física o persona jurídica. En segundo lugar -dependiente esta segunda, en parte, de la primera-, el grado de proyección de la persona sobre el espacio, la voluntad de reserva del espacio o lugar respecto del conocimiento e intromisión de terceros.

En referencia al reconocimiento del derecho a la inviolabilidad a las personas jurídicas, en 1985 nuestro TC, en la STC 137/1985, de 17 de octubre FJ 3<sup>10</sup>, asentó una doctrina que ha sido reiterada hasta la fecha, en el sentido de reconocer tal derecho, también, a las personas jurídicas. Así en el fundamento jurídico tercero de dicha sentencia se dijo que:

*«Parece claro que nuestro Texto 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 oportunidad de pronunciarse respecto de otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el art. 24 de la misma CE, sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas».*

Manifestación o reconocimiento que fue complementado o matizado en dicho fundamento jurídico, párrafo segundo, *i. f.*, en el sentido siguiente:

*«En suma, la libertad del domicilio se califica como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona, pero no necesariamente a la persona física, desde el momento en que la persona jurídica venga a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido*

---

<sup>10</sup> Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 137/1985, de 17 de octubre.

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

Esta última consideración fue objeto de desarrollo interpretativo en la STC 69/1999, de 26 de abril, FJ 2<sup>11</sup>, diciéndose en referencia a la misma que:

*«Tal afirmación no implica, pues, que el mencionado derecho fundamental tenga un contenido enteramente idéntico con el que se predica de las personas físicas. Basta reparar, en efecto, que, respecto de éstas, el domicilio constitucionalmente protegido, en cuanto morada o habitación de la persona, entraña una estrecha vinculación con su ámbito de intimidad (...), lo que indudablemente no concurre en el caso de las personas jurídicas.*

*(...)*

*Por tanto, cabe entender que el núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido es el domicilio en cuanto morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar. Si bien existen otros ámbitos que gozan de una intensidad menor de protección, como ocurre en el caso de las personas jurídicas, precisamente por faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, sólo predicable de las personas físicas. De suerte que, en atención a la naturaleza y la especificidad de los fines de los entes aquí considerados, ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo 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 un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida*

---

<sup>11</sup> Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 69/1999, de 26 de abril.

*diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros.»*

Los dos párrafos anteriores han tenido una gran repercusión para los Tribunales de nuestro Estado. La aludida vaguedad de la CE a la hora de delimitar el contenido del derecho a la inviolabilidad del domicilio en cuanto los criterios para su determinación y problemática y casuística latentes en el caso de las personas jurídicas -habiendo precisado el reconocimiento del derecho a las mismas de un pronunciamiento expreso por parte del TC, STC 137/1985-, ha dado lugar a controversia en las interpretaciones de distintos tribunales pues a nadie se le escapa que la determinación de qué lugares constituyen centro de dirección o lugar de custodia de documentos referidos a la vida diaria de la sociedad, y quedan reservados al conocimiento de terceros requiere, a menudo, de un profundo examen de cada caso y da lugar, en ocasiones, a disparidad de criterios en un mismo órgano jurisdiccional colegiado.

Hasta aquí podemos afirmar que, en virtud de la jurisprudencia del TC, el derecho a la inviolabilidad del domicilio está reconocido, también, a las personas jurídicas, si bien en una menor medida que a las personas físicas por carecer las primeras de intimidad y emanación de la persona privada, circunscribiéndose para las personas jurídicas el derecho a aquellos espacios que:

1.º Constituyan el centro de dirección de la sociedad o establecimiento dependiente del mismo, o

2.º Sirvan a la custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento,

debiendo quedar en todo caso dichos lugares reservados al conocimiento de terceros.

Ahondando en la cuestión, procede ahora atender a cuáles son los supuestos en que debemos entender que una persona jurídica tiene la voluntad de reservar un espacio -que cumpla los requisitos jurisprudenciales acuñados por el TC y reproducidos *ad supra*- al conocimiento de terceros.

Sobre este particular la jurisprudencia ha emitido varios pronunciamientos siguiendo un criterio no siempre concordante o constante.

Así, no se han considerado susceptibles de ser considerados domicilio inviolable los lugares abiertos al público. En este sentido, ATC 171/1989, de 3 de abril<sup>12</sup>.

*«La invocación que se hace del art. 18.2 de la Constitución no puede ser tenida en consideración. El actor no denuncia una invasión de su domicilio, sino de las oficinas o almacén de una sociedad de la que es representante legal y sabido es que lo que se protege por el mencionado precepto constitucional es el domicilio inviolable (...) lo que, como es obvio, no es predicable respecto al solicitante de amparo de los locales en que, en el caso debatido, se produjo la entrada y registro por parte de los agentes de la autoridad.»*

Criterio seguido por el ATC (Sección 4.<sup>a</sup>) núm. 58/1992, de 2 de marzo<sup>13</sup>.  
*«Así las cosas, de acuerdo al relato y fundamentación del propio justiciable, ninguna lesión del art. 18.2 C.E. cabe apreciar. Y ello sin entrar a considerar que tener por domicilio un local abierto al público supone confundir dos conceptos: el de domicilio, derecho público fundamental de personas físicas y jurídicas (SSTC 22/1984 y 137/1985), y cualquier local cerrado (art. 87.2 L.O.P.J.), el régimen aplicable al primero no es -ni tiene por qué serlo- extensible en su totalidad al segundo.»*

---

<sup>12</sup> Tribunal Constitucional (Sección 4.<sup>a</sup>). Auto núm. 171/1989, de 3 de abril.

<sup>13</sup> Tribunal Constitucional (Sección 4.<sup>a</sup>). Auto núm. 58/1992, de 2 de marzo.

Con esta segunda consideración, no incompatible pero tampoco idéntica a la primera, el TC ya advirtió de que, si bien los lugares abiertos al público no podían ser considerados domicilio constitucionalmente protegido, no todos los cerrados podían o debían serlo.

De esta interpretación puede observarse el primer indicio claro de complejidad del concepto de domicilio inviolable pues si aquí el TC excluye los lugares abiertos de la consideración de un espacio como tal, la segunda entrada del Diccionario del Español Jurídico -elaborado en colaboración entre la RAE y el CGPJ- a la que hacía referencia en el epígrafe III.I no excluía, expresamente, los lugares abiertos de dicha consideración. Quizás dicha discordancia se deba a que el DEJ se editó por primera vez el 27 de abril de 2016, fecha muy posterior a la de los dictados de los Autos referidos, pudiendo tratarse de una modificación de criterio llevada a cabo en dicho lapso temporal. No obstante, la interpretación de los Autos referidos no ha sido modificada por parte del TC hasta la fecha, si bien es cierto que existen resoluciones de la Sala 3.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo -a las que me referiré *ad infra*- más próximas en su interpretación a lo recogido en el DEJ que al criterio de los Autos.

Los dos Autos referidos, que sirvieron de apoyo a numerosa jurisprudencia del TC posterior, fueron dictados por la Sección 4.<sup>a</sup>, entre cuyos tres componentes se encontraba en aquel tiempo uno de los máximos exponentes de la doctrina tributaria de nuestro Estado, D. Álvaro Rodríguez Bereijo.

Eco de la interpretación contenida en dichos Autos se hicieron las SSTC 228/1997, de 16 de diciembre, FJ 7<sup>14</sup>; 69/1999, de 26 de abril, FJ 3<sup>15</sup>; 10/2002, de 17 de enero, FJ 6<sup>16</sup>; si bien la acogida que la misma -interpretación- tuvo no se circunscribió exclusivamente a lo dicho en el primero de ellos, declarando este incompatible la consideración de domicilio con *oficinas o almacén*, tenor del Auto 171/1989, sino que fue más allá, sorprendentemente, con cita del mismo, como si

---

<sup>14</sup> Tribunal Constitucional (Sala 1.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 228/1997, de 16 de diciembre.

<sup>15</sup> Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 69/1999, de 4 de abril.

<sup>16</sup> Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 10/2002, de 17 de enero.

este hubiera incluido los lugares que se mencionaron en las sentencias y de una mera reproducción se tratase, cuando ello no fue así.

Así, en el FJ 7.º de la STC 228/1997, de 16 de diciembre, se dice que:

*«No es menos cierto que no todo recinto cerrado merece la consideración de domicilio a efectos constitucionales. Por esta razón, tal concepto y su correlativa garantía constitucional no es extensible a aquellos lugares cerrados que, por su afectación -como ocurre con los almacenes, las fábricas, las oficinas y los locales comerciales (ATC 171/1989, fundamento jurídico 2.º)-, tengan un destino o sirvan a cometidos incompatibles con la idea de privacidad.*

*(...)*

*Lo expuesto no es obstáculo para entender que, pese a que los almacenes, locales comerciales no sean susceptibles de calificarse como domicilios, a efectos de la protección constitucional dispensada por el art. 18 C.E. (...).»*

Como puede observarse, se amplía el elenco de lugares incompatibles con la idea de domicilio constitucionalmente protegido en referencia a las personas jurídicas a *fábricas y locales comerciales*, reduciendo así la concepción de la misma o, quizás, ajustándola a lo que siempre debió ser.

En este sentido, se dijo en la STC 69/1999, de 26 de abril, FJ 3, que:

*«En efecto, no existe certeza de que dicho local pudiera estar abierto al público y, por tanto, sólo es oportuno señalar que, si así fuera, no cabría considerar que en ese espacio pueda producirse una vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio al igual que no se produciría en aquellos locales, aún de acceso sujeto a autorización, donde se lleva a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de una sociedad mercantil que no está vinculada con la dirección de la sociedad o de un establecimiento ni sirve a la custodia de su documentación. Y lo único que*

*resulta evidente de dichas actuaciones es que la autorización judicial no se refería al domicilio legal de la sociedad mercantil recurrente, sino a un local de la que era titular en el que existía, al menos en parte, un ámbito de actividad enteramente ajeno a concepto de domicilio de las personas jurídicas constitucionalmente protegido, ya que en él se encontraban los equipos cuya venta al público se pretendía impedir mediante su precinto. Lo que aparentemente nos situaría en un supuesto similar al resuelto por el ATC 171/1989.»*

En este extremo la interpretación es aún más restrictiva con el concepto de domicilio inviolable referido a personas jurídicas, alcanzando el supuesto de que en el caso de hallarse en un espacio determinado productos listos para su venta, orillando el uso que al resto de dicho espacio se dé, ese espacio o lugar es incompatible con la idea de domicilio constitucionalmente protegido. Dicha interpretación daba lugar a que, por ejemplo, fuera posible acceder a un ordenador-caja registradora, continente de la contabilidad, de un pequeño comercio si la misma se encontraba dentro de la parte del establecimiento abierto al público -piénsese en peluquerías, pequeños comercios de alimentación, bares y restaurantes, tiendas de todo tipo, etcétera-.

Por último, también en cita del ATC 171/1989, se dijo en la STC (Pleno) núm. 10/2002, que:

*«en particular, la garantía constitucional de su inviolabilidad (la del domicilio a efectos constitucionales) no es extensible a «aquellos lugares cerrados que, por su afectación -como ocurre con los almacenes, las fábricas, las oficinas y los locales comerciales (ATC 171/1989, F. 2)-, tengan un destino o sirvan a cometidos incompatibles con la idea de privacidad» (STC 228/1997, de 17 de diciembre, F. 7).»*

Una lectura detallada de esta última sentencia conlleva la apreciación de ciertas extrapolaciones, realizadas -quizás- de manera liviana, y debidas a la comprensible voluntad del TC de asentar una doctrina interpretativa sólida y útil a ulteriores pronunciamientos tanto propios de dicho órgano como de los tribunales del Estado en relación al domicilio constitucionalmente protegido, que no pueden dejar de examinarse aquí. Así, se dice que:

*«no hemos considerado domicilio los locales destinados a almacén de mercancías (STC 228/1997, de 16 de diciembre, F. 7), un bar y un almacén (STC 283/2000, de 27 de noviembre, F. 2), unas oficinas de una empresa (ATC 171/1989, de 3 de abril), los locales abiertos al público o de negocios (ATC 58/1992, de 2 de marzo), o los restantes edificios o lugares de acceso dependiente del consentimiento de sus titulares a los que el art. 87.2 LOPJ extiende la necesidad de autorización judicial para su entrada y registro [ STC 76/1992, de 14 de mayo , F. 3 b)]».*

Dicho en estricto respeto a lo manifestado por el TC, no parece aceptable efectuar esta clase de pronunciamientos con carácter general cuando la consideración de un espacio como domicilio constitucionalmente protegido debe partir de la aplicación de los criterios de delimitación positiva y negativa expuestos *ad supra* a cada caso concreto. En esta línea, en la STC 283/2000, de 27 de noviembre, FJ 2<sup>17</sup>, no se afirma que un bar o un almacén no puedan considerarse domicilio a efectos constitucionales, sino que se expone expresamente que:

*«dado que en el encabezamiento de la demanda de amparo el propio Sr. Blázquez identificó expresamente ambos espacios como «locales» y, ya en el cuerpo del escrito, como «bar» y como «almacén», existe la presunción de que no son domicilios».*

---

<sup>17</sup> Tribunal Constitucional (Sala 1.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 283/2000, de 27 de noviembre.

Carácter presuntivo entiendo que *iuris tantum*, no *iuris et de iure*, pues de la dicción del párrafo citado no se desprende la imposibilidad de considerarlos domicilio a efectos constitucionales.

En el mismo sentido, el ATC 58/1992 basa la declaración de inadmisión a trámite de la demanda de amparo en que constituir el domicilio de una sociedad en torno a un local abierto al público no traslada, necesariamente, el régimen tuitivo constitucional a dicho espacio, sin valorar la incompatibilidad de la característica de abierto al público de un local con la imposibilidad de que el mismo constituya el domicilio protegido a efectos constitucionales.

Sin embargo, a los dos pronunciamientos referidos, sí acierta la STC 10/2002 en afirmar que el ATC 171/1989 y la STC 228/1997 identifican ciertos lugares, por su carácter abierto, con su incompatibilidad de constituir el domicilio inviolable.

Con ello, se abre y cierra una lista de lugares ya referidos en las líneas anteriores los cuales, por su propia naturaleza, no serán considerables, a priori y a salvo de modificación de criterio, como susceptibles de ser calificados domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas. Estos son, en general, los lugares abiertos al público y, en particular, los destinados a almacén u oficinas, a fábricas y locales comerciales y, por último, aquellos en que exista, al menos en parte, un ámbito de actividad enteramente ajeno al concepto de domicilio de las personas jurídicas constitucionalmente protegido, por hallarse en ellos equipos destinados a la venta -ATC 171/1989, STC 228/1997, STC 69/1999, respectivamente-.

En sentido positivo, también el TC ha tenido ocasión de determinar qué espacios sí merecen tal consideración, si bien con referencia en todo caso a personas físicas, lo cual implica según lo ya expuesto *ad supra* que no cabe la extrapolación directa a las personas jurídicas de tales espacios individualizados, sino que deberemos estar a la compatibilidad del derecho del art. 18.2 de la CE con dichos

lugares en referencia a las personas jurídicas. Se han considerado domicilios inviolables, atendiendo al criterio de emanación de la persona -física-, la vivienda arrendada, escapando de una concepción basada en la titularidad del espacio, STC 94/1999<sup>18</sup>; los trasteros y garajes, STC 171/1999<sup>19</sup>; y las habitaciones de hotel, STC 10/2002.

Sorprende en este punto que en la jurisprudencia del TC consten pronunciamientos que deniegan la consideración de domicilio inviolable a almacenes de sociedades, cuando puedan servir estos a funciones meramente de depósito de documentación o maquinaria propia a la actividad de una sociedad que la misma pretenda reservar de la intromisión de terceros y, a su vez, en sentido contrario y para las personas físicas, se reconozca a un trastero la posibilidad de ser considerado como tal cuando, *prima facie*, ambos espacios pueden servir a una función idéntica.

Bien, hasta aquí queda sintetizada la doctrina del TC en torno a la consideración de un espacio como domicilio constitucionalmente protegido, debiendo atender a las siguientes notas en los términos expuestos:

1.- Espacio reservado a terceros en el cual el individuo vive sin estar sujeto a las convenciones sociales.

2.- Reconocimiento del derecho a las personas jurídicas en cuanto dicho reconocimiento no sea incompatible con la idea de domicilio constitucional. Incompatibilidad de la emanación de la personalidad a espacios en las personas jurídicas.

3.- Triple criterio para la consideración de un espacio como tal en referencia a las personas jurídicas: Espacio reservado, que constituya el centro de dirección de la sociedad o establecimiento dependiente del mismo; o sirva a la custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento.

---

<sup>18</sup> Tribunal Constitucional (Sala 2.ª). Sentencia núm. 94/1999, de 31 de mayo.

<sup>19</sup> Tribunal Constitucional (Sala 2.ª). Sentencia núm. 171/1999, de 27 de septiembre.

4.- Carácter abierto e individualización de lugares como criterios excluyentes de consideración de espacios como domicilio constitucionalmente protegido en referencia a las personas jurídicas.

**III.IV.-** Breve comentario a la consideración de domicilio constitucional de los despachos de abogados, asesores, economistas y similares.

Nuestros Tribunales han tenido también ocasión de pronunciarse sobre el supuesto de si los despachos de profesionales tales como abogados, asesores, economistas y otras profesiones liberales merecen la consideración de domicilio constitucionalmente protegido. Dos son las principales cuestiones a resolver en estos casos.

En primer lugar, la del despacho que sirve a la persona física o jurídica (piénsese, por ejemplo, en sociedades profesionales) tanto para su actividad profesional como para su vida personal y familiar, un espacio híbrido en que coexiste el desarrollo de las dos actividades. En este caso, la distinción entre espacios según la naturaleza de la personalidad jurídica del obligado cedería a favor de la consideración de que en dicho espacio se produce la emanación de la intimidad de la persona, en caso de personas físicas, siempre y cuando el espacio sirva efectivamente a la vida privada de la persona física o de alguno de los socios. En este sentido ha venido interpretando el derecho a la inviolabilidad del domicilio el TEDH Casos Niemietz, de 16 de diciembre de 1992, Halford, de 25 de junio de 1997, Rotaru, de 4 de mayo de 2000 y Amann, de 16 de febrero de 2000<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Court). Caso Niemietz contra Alemania, sentencia de 16 de diciembre de 1992, Apelación núm. 13710/88

Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Court). Caso Halford contra Reino Unido, sentencia de 25 de junio de 1997, Apelación núm. 20605/92

Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Gran Cámara). Caso Rotaru contra Rumanía, sentencia de 4 de mayo de 2000, Apelación núm. 28341/95

Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Gran Cámara). Caso Amann contra Suiza, sentencia de 16 de febrero de 2000, Apelación núm. 27798/95.

En segundo lugar, la del despacho profesional que sirve a la custodia de documentación contable o de la vida diaria de la sociedad. Piénsese, por ejemplo, en despachos de auditores, economistas o asesores fiscales, los cuales por razón de su profesión custodian esta clase de información, así como en aquellos supuestos en que se designa como domicilio social de una determinada sociedad el despacho de un abogado -por la relación de confianza que une a los socios con el mismo-, cuando este no es ni socio ni administrador de la misma y, sin embargo, custodia documentación reservada a la intromisión de terceros y con carácter contable. Aquí la cuestión planteada no es ya si dicho espacio debe considerarse domicilio constitucionalmente protegido del propio profesional, sino si merece tal consideración respecto de la sociedad cuya documentación custodia. Estaríamos ante un supuesto de pruebas de terceros obtenidas en un procedimiento inspector que pretende la comprobación e investigación del profesional de que se trate.

La respuesta a esta cuestión la dio el TS en la sentencia casación 3510/2012, de 10 de enero de 2013, FJ 3<sup>21</sup> en el sentido de que no cabe regularizar situaciones tributarias mediante datos o información obtenidos en actuaciones de entrada y registro en poder del investigado y referidos a terceros que tengan carácter reservado, como ocurre con la contabilidad. Dicha interpretación se basa en la necesidad de que las actuaciones de entrada y registro llevadas a cabo en procedimientos inspectores se circunscriban al contenido de las órdenes de entrada y registro emitidas por el inspector jefe o a los autos judiciales de entrada y registro (obligado u obligados, tributo, periodo impositivo).

Los impuestos y periodos impositivos, relativos a un determinado obligado, objeto de inspección vinculan a los actuarios en el procedimiento y por ello no puede pretenderse la obtención de datos que no deban ser facilitados en el seno de dicho procedimiento y referentes a terceros mediante entradas en locales o domicilios constitucionalmente protegidos a fin de regularizar otras situaciones tributarias que aquellas que integran el procedimiento.

---

<sup>21</sup> Tribunal Supremo, Sala 3.<sup>a</sup> (Sección 2.<sup>a</sup>). Sentencia Casación 3510/2012, de 10 de enero de 2012.

Lo anteriormente expuesto no obsta para que la información del obligado investigado en un determinado procedimiento sirva a la Administración Tributaria como indicio de defraudación de terceros (facturas falsas entre obligados, negocios entre socios y la sociedad, otros), que motiven la apertura de nuevos procedimientos respecto dichos terceros, que a su vez deriven en las actas de inspección correspondientes, siempre y cuando dichas actas se basen en la obtención de información tanto del propio obligado como de terceros mediante los cauces legales establecidos en los artículos 93 a 95 de la LGT y reglamentos de desarrollo.

**IV.- CONTRAPOSICIÓN DE LA DOCTRINA SENTADA POR EL  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LA IDEA DE DOMICILIO  
CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO FRENTE A LA  
INTERPRETACIÓN DE LA SALA TERCERA DEL TRIBUNAL  
SUPREMO**

**IV.I.-** La sentencia de 23 de abril de 2010, Bazar el Regalo. La opinión de la mayoría.

La aparente unidad de criterio mantenida por el TC en sus pronunciamientos -a los que me he referido en las líneas precedentes- respecto de la idea de domicilio constitucionalmente protegido en cuanto al espacio respecta tuvo una acogida no concordante -por no decir discrepante, término que quizás me parece excesivo- por la Sala de lo Contencioso Administrativo -más adelante se entenderá por qué se realiza este matiz en cuanto a la Sala- del TS, máximo exponente del Poder Judicial de nuestro Estado.

En fecha de 23 de abril de 2010, se dictó por el Pleno -Presidente y treinta y dos magistrados- de la referida Sala la sentencia que resolvía el Recurso 4572/2004<sup>22</sup>. En dicha resolución se analizó por parte del Tribunal qué vicios podían haber concurrido a una actuación de entrada y registro de la Inspección de los Tributos en un determinado espacio, mediante Autorización firmada por el Delegado Especial que por territorio correspondía.

Se consideró probado, y sobre este extremo no hubo controversia entre mayoría y voces discordantes en la sentencia, que las actuaciones se practicaron en (FJ Séptimo, párrafo 6.º):

*«el domicilio social y fiscal de la empresa (donde) se desarrollaba toda su actividad de comercio al por mayor ya que no tenía ningún otro local a su*

---

<sup>22</sup> Tribunal Supremo, Sala 3.ª (Pleno). Sentencia Casación 4572/2004, de 23 de abril de 2010.

*disposición (siendo además, éste alquilado a una empresa del GRUPO SUMINISTRADORA NEILER S.A.), llevando toda la actividad administrativa y siendo el lugar donde se centralizaba la recepción de las mercancías de los proveedores, localizándose, además, allí el almacén de la empresa.».*

Asimismo, dentro de dicho espacio entendido en su conjunto -almacén, oficinas, lugar de recepción y entrega de mercancías-, se encontraban las oficinas y despachos de:

- 1.- La jefe de Contabilidad.
- 2.- El Director Financiero.
- 3.- El Director Comercial.

Los actuarios realizaron copias de la documentación almacenada en dicho espacio, información que posteriormente sirvió para regularizar la situación tributaria de la sociedad, resultando un saldo deudor en favor de la Hacienda Pública.

Se consideró probado que las actuaciones se entendieron con:

- 1.- La Jefa de la Sección de Contabilidad.
- 2.- Un asesor informático.

Los actuarios no comprobaron si los referidos sujetos tenían poder de representación otorgado por la sociedad.

*Prima facie*, en virtud de la recopilación que hasta ahora se ha hecho de la doctrina del TC al respecto de la incompatibilidad de los lugares abiertos, y en particular de *almacenes, oficinas, locales comerciales y fábricas*, y de todos aquellos en los que se encuentren elementos afectos a la actividad comercial, procedería en su aplicación negar la consideración de domicilio a efectos constitucionales, pues primaría la incompatibilidad de los mismos sobre la posibilidad de que en alguna de las dependencias del inmueble que asistía a las

funciones declaradas probadas sirviera a la custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento.

No obstante, como veremos a continuación, el TS vira o se separa de la extensión de la protección constitucional al domicilio inviolable en cuanto a la contradicción conceptual entre lugar o espacio abierto al público y capacidad del mismo para merecer tal protección.

La mayoría de los miembros del Pleno consideraron que:

*«De lo expuesto con anterioridad se deduce claramente que en el domicilio social de la entidad BAZAR EL REGALO, S.A., existía almacén de recepción de mercancías, pero también las oficinas y despachos de la Jefe de Contabilidad y Directores Financiero y Comercial de la sociedad en los que se encontraban ordenadores, y especialmente el de D. Rubén, con información de las características especiales que concurren en el caso presente y que resultaba sensible para la empresa.*

*Por ello, hay que concluir que (...) 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 se 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 (SSTC 137/1985, 69/1999).»*

La consecuencia de la concurrencia en un mismo espacio o complejo empresarial -si se prefiere-, de un lado, de almacenes, oficinas, fábricas y locales comerciales, y de otro lado, de despachos y los soportes informáticos o físicos que recojan datos -hallados en los mismos- o sirvan a la dirección central de la sociedad -ambas actividades estas últimas reservadas al conocimiento de terceros- es, como vemos, opuesta a la mantenida por el TC.

Estamos pues, ante un giro jurisprudencial de 180 grados. Si antes del dictado de la sentencia de 23 de abril de 2010 la concurrencia conjunta en un mismo complejo empresarial impedía considerar al mismo en su conjunto domicilio constitucionalmente protegido, ahora dicha concurrencia conlleva la consecuencia opuesta, debiendo amparar dicho espacio mediante la protección del artículo 18.2 CE, amparo que limita en los términos ya expuestos la posibilidad de entrada de la Inspección a los tres supuestos tasados en la propia Constitución.

A corte de breve consideración, no deja de sorprender que, no obstante en la referida sentencia se reproduce textualmente la totalidad del Fundamento Jurídico Segundo de la STC 69/1999, parece olvidarse la mayoría de lo dispuesto en el Tercero, cuyo contenido se ha referido *ad supra*, el cual introduce la incompatibilidad de espacios abiertos con la consideración de domicilio inviolable.

Este giro y su contenido tienen un gran alcance, mayormente en dos ámbitos concretos. El primero de los cuales, el nacimiento de una corriente jurisprudencial nueva y opuesta a la mantenida por el TC, cimentada sobre -nada menos que- un pronunciamiento del Pleno de la Sala 3.<sup>a</sup>. No estamos por tanto ante una sentencia dictada en sede de Sección, cuyos criterios puedan ser modificados si la composición de esta se altera en uno o dos magistrados en casos de no unanimidad, sino ante la expresión de la mayoría de componentes de la referida Sala, gozando tal pronunciamiento de una mayor autoridad.

El segundo, la vinculación de los Tribunales y de los Agentes de la Administración Pública, entre los cuales figura la Inspección de los Tributos, a la interpretación contenida en tal sentencia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.6 del CC.

**IV.II.-** La opinión discordante. El voto particular al que se adhirieron ocho magistrados.

La referida sentencia no convenció a la totalidad del Pleno de la Sala 3.<sup>a</sup>, derivando la opinión discordante de ocho magistrados en la formulación de un Voto Particular -único para todos ellos- a la misma.

En cuanto a la consideración del lugar al que accedieron los Actuarios como domicilio constitucionalmente protegido, discrepó el Voto Particular, en síntesis, en cuanto a que la no concurrencia del elemento de la reserva en una determinada dependencia de titularidad de una sociedad o persona jurídica impedía su consideración como domicilio constitucionalmente protegido. Estaríamos, a juicio de los magistrados discrepantes, ante un supuesto merecedor de la aplicación de la doctrina sentada por el TC en cuanto a que el carácter abierto de un espacio, o carente de “reserva”, en palabras del Voto Particular, contamina dicho espacio impidiendo su consideración de domicilio constitucionalmente protegido. Volveríamos, pues, al ejemplo de un pequeño comercio la contabilidad del cual se lleva en un ordenador-caja registradora, sito en aquella parte del comercio donde los clientes adquieren los productos o reciben la prestación de los servicios (página 18 de este escrito).

Afirman los magistrados que suscriben dicho Voto Particular, que la menor intensidad del derecho a la inviolabilidad del domicilio -menor intensidad refrendada por el TC, STC 69/1999, FJ 2.º-:

*«debe tener su reflejo en el juicio de proporcionalidad que ha de efectuarse al valorarse los fines perseguidos, la medida adoptada y el derecho fundamental afectado, siendo posible integrar el “peculiar modo en que se configura el derecho a la inviolabilidad del domicilio” de las personas jurídicas».*

Pues bien, cerrando este epígrafe relativo a la implicación que para la interpretación de nuestro ordenamiento jurídico tiene el posicionamiento de la mayoría en la sentencia, si bien es cierto que, a mi juicio, parece ser más acorde a la doctrina del TC la interpretación contenida en el Voto Particular, no puedo compartir la afirmación de que la *menor intensidad* del derecho consagrado en el art. 18.2 CE en referencia a las personas jurídicas deba reflejarse en el juicio de proporcionalidad o *test alemán* -en palabras de ENCARNA ROCA<sup>23</sup>-.

Ello se debe a que aun siendo criterio del TC que es preciso analizar cada caso de vulneración del derecho cuando la persona tributaria del mismo lo sea de naturaleza jurídica y no física, en cuanto al espacio se refiere -por el carácter a menudo mercantil de las personas jurídicas y por las actividades que puedan desarrollarse en los espacios de su titularidad-, considerado por el tribunal encargado de la valoración de la prueba un lugar o espacio como domicilio constitucionalmente protegido, la consecuencia de dicha consideración debe ser la misma para personas físicas y jurídicas.

Así, a la hora, por ejemplo, de analizar si el representante legal prestó el consentimiento de forma libre, o si la autorización judicial cumplió con los estándares de proporcionalidad, no pueden realizarse tales valoraciones de forma dispar según estemos ante la morada de una persona física o de una persona jurídica, pues ello resultaría contrario al principio de igualdad (arts. 9.2 y 14.1 CE).

En otras palabras, la *menor intensidad*, entiendo, tiene su reflejo en la reducción de los lugares a considerar como domicilio inviolable para las personas jurídicas, pero en ningún caso debe tenerlo cuando, considerado un lugar como tal, y mereciendo por tanto la aplicación de la protección constitucional, cedan los estándares de proporcionalidad ante unos más laxos a la hora de aplicar el triple juicio de proporcionalidad.

---

<sup>23</sup> Roca Trías, E., Ahumada Ruiz, M.<sup>a</sup> A., Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española (2013). Roma: XV Conferencia Trilateral 24-27 de octubre 2013.

## **V.- EL CONSENTIMIENTO DEL OBLIGADO.**

### **V.I.- El consentimiento del obligado persona jurídica, vertiente objetiva.**

Sentadas las bases del concepto de domicilio inviolable de las personas jurídicas en cuanto al espacio físico en el que el mismo se traduce, procede ahora hacer mención a la primera de las circunstancias cuya concurrencia a cada caso legitimará la actuación de la Inspección de los tributos: el consentimiento del obligado.

El consentimiento a prestar por el obligado tributario en las personas jurídicas se presenta, evidentemente, como distinto al propio de las personas físicas, pues de su inherente naturaleza se desprende que las personas jurídicas deben asistirse de personas físicas para prestar el consentimiento, en cuanto ente colectivo para el que, en el caso de las sociedades, la LSC prevé un órgano esencial de toma de decisiones en cuanto a su gestión y representación legal: la administración social.

Sin perjuicio de lo anterior, la administración social podría, prima facie, no agotar los sujetos aptos para prestar el consentimiento en los términos del art. 18.2 CE pues la referida LSC no excluye la posibilidad de otorgar poder general -y, por ende, especial- en favor de terceros por el órgano de administración, y el Código de Comercio prevé expresamente la constitución de apoderados por el comerciante - aquellos que ejerzan el comercio con habitualidad y las sociedades mercantiles, art. 1- en sus artículos 281 y ss. bajo la figura del mandato originaria del derecho privado.

Asimismo, existen ciertas situaciones jurídicas en el derecho de sociedades que motivan el planteamiento de cuestiones sobre qué sujeto en particular, en defecto de apoderamiento expreso o general, está legitimado para prestar el consentimiento, a saber y a título ejemplificativo, la administración mancomunada

-no así la solidaria- o en forma de consejo de administración sin consejero delegado -supuesto poco habitual-, el concurso, la disolución y liquidación, etcétera.

La jurisprudencia ha recogido, en primer lugar, una aproximación general a los requisitos del consentimiento en cuanto a su ámbito objetivo, para ocuparse posteriormente de supuestos relativos a los sujetos que lo han prestado ante actuaciones de la Inspección tributaria.

Así, se dijo en la ya citada sentencia de 23 de abril de 2010, en reiteración de doctrina, que el consentimiento prestado por sujeto legitimado para ello:

*«debe estar absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro de que se le requiere (...).*

*Por otra parte, cabe recordar que la Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero, declara que el consentimiento del interesado no siempre ha de ser expreso, de modo que debe entenderse prestado cuando, una vez ofrecida la información del derecho a negar la entrada, el interesado no realiza ningún acto del que se desprenda la oposición.».*

Así, vemos cómo el criterio general para que el consentimiento prestado sea válido coincide con la ausencia de las causas de vicio del mismo previstas en el CC, artículos 1265 y ss. A dicho criterio, se le añade además un particular requisito como es la información de que el obligado puede negarse a autorizar la entrada y registro. Por último, en tanto que -si bien el Tribunal Supremo no se refiere en particular a dicho precepto- el art. 172 ap. 5 del RGAT dispone que el consentimiento se entenderá tácitamente prestado cuando los obligados *ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo*. En este sentido establece el Alto Tribunal que, cuando se

haya informado al obligado de su derecho a negarse a la entrada y registro y este, no obstante, no realice ningún acto del que se desprenda la oposición, debe entenderse que el consentimiento ha sido válidamente prestado, y siempre sin perjuicio de su la facultad de revocarlo, pudiendo así la Inspección adoptar las medidas cautelares que estime convenientes -art. 172.5 i. f. RGAT-.

Así pues, en el plano objetivo, el consentimiento debe ser immaculado y expreso, o tácito cuando, después de haber sido informado el obligado de su derecho a negarse, este no realice actos de oposición a la actuación de la Inspección.

Completando la jurisprudencia del TS, también el TC ha tenido oportunidad de pronunciarse al respecto de los requisitos objetivos del consentimiento, en una actuación de entrada y registro de la Inspección en el domicilio constitucional de una sociedad en Navarra. A nivel procesal, pese a la apariencia de cuestión de hecho de la válida prestación del consentimiento en actuaciones de entrada y registro - pudiendo ser considerada una cuestión de valoración exclusiva de los Juzgados de Instancia que corresponda-, en cuanto se trata de un presupuesto legitimador de la injerencia de los poderes públicos en la esfera de derechos fundamentales del obligado tributario -en este caso-, acceden a la tutela constitucional mediante recurso de amparo aquellas pretensiones de nulidad de actuaciones de los poderes públicos con fundamento en la invalidez del consentimiento prestado, pudiendo entrar el TC a valorar su concurrencia y su validez.

Volviendo al estudio material de la cuestión, el TC sentó en la STC 22/1984 ya citada, sucintamente y sobre el consentimiento del obligado que:

*«En el texto constitucional, la norma de interdicción de entrada y de registro sólo admite unas excepciones muy determinadas: el consentimiento del titular, que según el texto del precepto no necesita ser expreso, (...).»*

Más recientemente, se dijo por el TC en la STC (Sala 2.<sup>a</sup>) núm. 54/2015, de 16 de marzo<sup>24</sup>, FJ 5 y 6, que:

*«hemos afirmado en la STC 173/2011, de 7 de noviembre, FJ 2, que el consentimiento eficaz del sujeto particular permite la inmisión en su derecho a la intimidad, si bien no precisa ser expreso, admitiéndose también un consentimiento tácito; en supuestos referentes al derecho a la inviolabilidad del domicilio del art. 18.2 CE, hemos indicado asimismo que este consentimiento no necesita ser expreso (STC 22/1984, de 17 de febrero) y que, salvo casos excepcionales, la mera falta de oposición a la intromisión domiciliar no podrá entenderse como un consentimiento tácito (STC 209/2007, de 24 de septiembre, FJ 5).*

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

De la lectura de estas líneas se desprende una coincidencia interpretativa entre el TC y la Sala 3.<sup>a</sup> del TS en cuanto a los requisitos del consentimiento prestado ante injerencias por la Inspección de los tributos en el domicilio constitucionalmente protegido. Asimismo, se eleva a rango constitucional la consideración de que la no realización de actos que impliquen oposición a las actuaciones de entrada y registro equivale al consentimiento activamente prestado, si bien exclusivamente en aquellos supuestos en que se haya informado al obligado de sus derechos (arts. 34 y 99 LGT) e interpretando restrictivamente aquellos actos

---

<sup>24</sup> Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 54/2015, de 16 de marzo.

de no oposición que legitimen la entrada, en cuanto la no oposición o consentimiento tácito legitima la restricción -puntual- de un derecho fundamental.

Esta última consideración, referente a que “*salvo casos excepcionales, la mera falta de oposición a la intromisión domiciliar no podrá entenderse como un consentimiento tácito*”, es la que más dudas suscita a quien suscribe este estudio, pues hubiera sido más sencillo fallar en un sentido, o en otro, fijando doctrina en torno a si la mera falta de oposición domiciliar podrá o no entenderse como consentimiento tácito. Bien podría haberse prescindido de la expresión “*salvo casos excepcionales*”, o no haber dicho nada, pues la cuestión interpretada en estos términos genera inseguridad en torno a la determinación de bajo qué casos excepcionales en concreto procede considerar la mera falta de oposición consentimiento tácito, y bajo qué casos no. Parece, no obstante, desprenderse un carácter presuntivo -*iuris tantum*- que permite entender que en aquellos casos de ausencia de actos de oposición a la actuación de entrada y registro no concurre el consentimiento tácitamente prestado.

En cualquier caso, consideró el TC que en aquella particular actuación:

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

Sin perjuicio de que la interpretación de la validez de la prestación del consentimiento por el obligado se analiza desde la perspectiva del derecho procesal tributario de la Comunidad Foral de Navarra, entiendo aplicable o extrapolable dicha interpretación en cuanto el artículo 34.1.a) de la LGT recoge el derecho a ser

informado y asistido por la Administración tributaria en el ejercicio de derechos y cumplimiento de obligaciones tributarias.

A la luz de dicha interpretación, una actuación de entrada y registro por parte de la Inspección de los tributos en que no se informe al obligado de su derecho a oponerse a la entrada en el domicilio vicia tanto el consentimiento prestado expresamente como el prestado tácitamente, pues el obligado no ha sido suficientemente informado de los derechos que le asisten ante tal actuación, adoleciendo de causa de nulidad la actuación referida.

A renglón seguido, expuso el TC que:

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

Asimismo, yendo un paso más allá el TC respecto a la Sala 3.<sup>a</sup> del TS, considera que el hecho de portar una autorización administrativa para la entrada y registro de fincas no constitutivas de domicilio constitucionalmente protegido para el caso de negativa del obligado, junto al de no informar de la disposición de dicha autorización vicia, a su vez, el consentimiento del obligado cuando se pretende llevar a cabo la entrada en unas dependencias que constituyen el domicilio constitucionalmente protegido, en cuanto dicha autorización no resulta título suficiente para habilitar la entrada en tales dependencias.

Al respecto de la necesidad de informar sobre la obtención o no de autorización administrativa o judicial previa a la ejecución de la medida de entrada y registro, se ha pronunciado también la Sala 3.<sup>a</sup> del TS en las sentencias de 15 de junio de 2015, casación 1407/2014<sup>25</sup>, y 1374/2018, de 17 de septiembre de 2018<sup>26</sup>.

En la segunda de ambas, que reproduce parcialmente los argumentos de la primera, se analiza un caso en que Inspectores de la Comisión Nacional de Mercados y Competencia se presentan en el domicilio constitucional de una determinada sociedad energética y petroquímica portando únicamente una orden de investigación -equivalente, *mutatis mutandi*, a la Autorización administrativa para la entrada de la Inspección de los tributos en fincas- y careciendo de una autorización judicial, recabando previa exhibición de la primera el consentimiento de los legales representantes de la sociedad para la entrada. Fue un hecho probado en dicho procedimiento que ante la pregunta por parte de los legales representantes de la sociedad investigada sobre si los funcionarios habían obtenido autorización judicial, la jefe del grupo respondió que: “no está autorizada a revelar la citada información”.

Resuelve la Sala 3.<sup>a</sup> que:

*«no puede considerarse conforme a las pautas de lealtad, buena fe y transparencia exigibles a la actuación administrativa la ocultación de un dato sin duda relevante para la empresa inspeccionada, como es el relativo a si los inspectores habían solicitado autorización judicial para la entrada y, en definitiva, si el juez había dictado un auto autorizando la entrada en la empresa. (...)*

*Bien puede decirse entonces que el consentimiento dado por Repsol estuvo viciado, pues (...) si con carácter general es nulo el consentimiento presentado por error, violencia, intimidación o dolo (artículo 1265 del*

---

<sup>25</sup> Tribunal Supremo, Sala 3.<sup>a</sup> (Sección 3.<sup>a</sup>). Sentencia Casación 1407/2014, de 15 de junio de 2015.

<sup>26</sup> Tribunal Supremo, Sala 3.<sup>a</sup> (Sección 3.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 1374/2018, de 17 de septiembre.

*Código Civil), debe entenderse que también es nulo el consentimiento obtenido ocultando un dato relevante para la toma de posición sobre el consentimiento que se solicita».*

En la sentencia de 2015 ni siquiera mediaba consulta al respecto de dicha circunstancia por parte de los legales representantes de la investigada, y en ausencia de la información sobre la circunstancia de haber solicitado y no obtenido la autorización judicial, la respuesta dada por el Alto Tribunal fue la misma.

Podemos concluir, pues, que para que una actuación de inspección en el domicilio constitucional en virtud de consentimiento sea válida, los actuarios deben, al recabar dicho consentimiento, informar al obligado sobre la concreta autorización que porten con ellos y sobre la circunstancia de haber solicitado autorización judicial y no haberla obtenido, en su caso.

En aras de la seguridad jurídica, entendemos positiva la aparente concordancia interpretativa entre la Sala 3.<sup>a</sup> del TS y el TC, a diferencia de lo que ocurre respecto de la naturaleza del lugar a considerar como domicilio constitucionalmente protegido, que ya ha sido tratada *ad supra*.

#### **V.II.- El consentimiento del obligado persona jurídica, vertiente subjetiva.**

Como veníamos indicando, la jurisprudencia ha tenido ocasión también de resolver algunos supuestos en que, por razón de la naturaleza de las personas jurídicas, pueden surgir dudas sobre qué persona o personas están legitimadas para prestar un consentimiento válido a la entrada en el domicilio inviolable.

Así, citamos a continuación y de forma sucinta algunos supuestos ya resueltos por los Tribunales.

1.º Administradores mancomunados. Sentencias del TS de fechas 17 de julio y 23 y 25 de septiembre de 2013, Recursos de Casación 2273, 2796 (las dos primeras), 2464 y 2461 de 2012<sup>27</sup>, respectivamente. Criterio: El consentimiento prestado por uno de varios administradores mancomunados es válido siempre y cuando no medie oposición de alguno de los restantes.

2.º Administración concursal en intervención de facultades. Sentencia del TSJ de Catalunya 194/2019, de 28 de febrero<sup>28</sup>. Criterio: La intervención de facultades en caso de concurso conlleva la necesidad de que el consentimiento a las actuaciones de entrada y registro sea prestado por la persona del administrador concursal.

3.º Jefe/a de Contabilidad y asesor informático externo. Sentencia del TS de 23 de abril de 2010, BAZAR EL REGALO, Recurso de Casación 4572 de 2004. Criterio: El consentimiento prestado por la Jefa de Contabilidad o por un asesor informático externo no son válidos a los efectos de permitir la entrada y registro de la Inspección de los tributos.

---

<sup>27</sup> Tribunal Supremo, Sala 3.ª, Sección 7.ª en todas ellas, Casaciones 2273, 2796, 2464, 2461, de 17 de julio las dos primeras, de 23 y 25 de septiembre respectivamente las siguientes.

<sup>28</sup> Tribunal Superior de Justicia de Catalunya (Sala de lo Contencioso Administrativo). Sentencia núm. 194/2019, de 28 de febrero.

## VI.- TEST O JUICIO DE PROPORCIONALIDAD.

### VI.I.- Introducción al concepto.

La segunda de las situaciones en que la CE permite la injerencia de la actuación de los poderes públicos en el derecho a la inviolabilidad del domicilio, art. 18.2, es la existencia de resolución judicial que autorice a las autoridades a tal efecto.

Quizás el aspecto más controvertido doctrinal y jurisprudencialmente de las actuaciones de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario es el juicio de proporcionalidad que realiza el Juez al que se solicita el dictamen de auto autorizante de dicha medida.

Como es sabido, la injerencia de una determinada actividad de los poderes públicos sobre un derecho fundamental de los recogidos en el Título Primero, Capítulo Segundo, Artículo 14 y Sección Primera, requiere para ser válida de superar el juicio de proporcionalidad. Así, en síntesis y en base a los fundamentos sentados en las SSTC 66/1995 de 8 de mayo<sup>29</sup>, 55/1996 de 28 de marzo<sup>30</sup> y 207/1996 de 16 de diciembre<sup>31</sup>, la medida adoptada deberá ser idónea, necesaria para el fin perseguido y proporcional en sentido estricto. Si bien es cierto que la CE no recoge expresamente tal criterio valorativo, este es el sentido en que se ha venido pronunciando nuestro TC, importándolo, en consecuencia, de la Ley Fundamental de Bonn y del ordenamiento jurídico alemán en su conjunto, llegando a denominar a tal juicio “*test alemán*”<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> Tribunal Constitucional (Sala 2.ª). Sentencia núm. 66/1995, de 8 de mayo.

<sup>30</sup> Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 55/1996, de 28 de marzo.

<sup>31</sup> Tribunal Constitucional (Sala 1.ª). Sentencia núm. 207/1996, de 16 de diciembre.

<sup>32</sup> Roca Trías, E., Ahumada Ruiz, M.ª A., Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española (2013). *Op. cit.*

Aquí me remito a lo expuesto en la STC (Sala 1.<sup>a</sup>) núm. 50/1995, de 23 de febrero, FJ 7<sup>33</sup>, precedente a las que acabamos de referir, en relación a un supuesto de vulneración del derecho a la inviolabilidad. En ella se analizaba la validez de un Auto judicial por el cual se autorizó la entrada y registro de la Inspección de los tributos en el domicilio constitucional de un obligado tributario.

En referencia al Auto de autorización de entrada y registro afirmó el TC que:

*«Esta autorización, vista desde la perspectiva de quien ha de usarla, o ese mandamiento para quien ha de sufrir la intromisión, consiste en un acto de comprobación donde se ponderan las circunstancias concurrentes y los intereses en conflicto, público y privado, para decidir en definitiva si merece el sacrificio de este, con la limitación consiguiente del derecho fundamental.»*

Ante la colisión de derechos y deberes que se produce en una actuación inspectora de entrada y registro en lugares amparados por el art. 18.2, se resolvió en dicho pronunciamiento que:

*«que la entrada y reconocimiento del domicilio tenga un sólido fundamento, desde todas las perspectivas expuestas más arriba, es requisito necesario pero no suficiente en el plano constitucional. Aquí juega con máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales (STC 66/1985), cuyo contenido esencial es intangible.»*

---

<sup>33</sup> Tribunal Constitucional (Sala 1.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 50/1995, de 23 de febrero.

## **VI.II.- El requisito de motivación.**

La resolución judicial recogida en el art. 18.2 CE en virtud de la cual puede autorizarse a los poderes públicos (Cuerpos de Policía, Inspección de Trabajo, Inspección Tributaria *inter alia*) para entrar en el domicilio a efectos constitucionales no puede dictarse en ausencia de motivación y en base a automatismos formales, pues la motivación constituye parte esencial de la propia resolución -al respecto y por todas, SSTC 8/2000, de 17 de enero<sup>34</sup> y 136/2000, de 30 de junio<sup>35</sup>-. Por tanto, no serán válidas aquellas actuaciones de entrada y registro llevadas a cabo en virtud de resoluciones judiciales que no respeten el contenido mínimo necesario de motivación.

Esta exigencia de motivación está intrínsecamente ligada al test de proporcionalidad entre la medida adoptada y el fin perseguido con la misma y el derecho afectado por la misma, pues la motivación no es sino la constancia formal del cumplimiento de las exigencias de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida en sentido estricto. A este respecto, tanto la falta de constatación de la concurrencia de las circunstancias -vertiente formal- como la efectiva inexistencia de las mismas -vertiente material- producen la nulidad de la resolución autorizante y de aquello obtenido en virtud de la misma que no hubiera podido ser conocido por otros medios al alcance de los poderes públicos, STC 8/2000, FJ 4.

Ambos requisitos son necesarios, pero no suficientes el uno sin el otro, si bien es cierto que no podrá existir el primero, la constancia de circunstancias en el Auto, sin el segundo, la existencia efectiva o real de las mismas. Estamos, por tanto, ante una relación prelacional.

Adicionalmente, la autorización judicial deberá recoger las circunstancias espaciales o ubicación del domicilio; temporales, inicio y fin del plazo para llevar a cabo la diligencia; y, en la medida de lo posible, las personales, en referencia a la

---

<sup>34</sup> Tribunal Constitucional (Sala 1.ª). Sentencia núm. 8/2000, de 17 de enero.

<sup>35</sup> Tribunal Constitucional (Sala 1.ª). Sentencia núm. 136/2000, de 30 de junio.

persona titular del domicilio o bien cuya información pretende obtenerse, siempre que el espacio al que se acceda constituya el domicilio de la misma (STC 136/2000, FJ 4) -con independencia del título en virtud del cual lo sea pues, como he señalado anteriormente, tanto una vivienda arrendada como una habitación de hotel pueden ser consideradas domicilios a efectos constitucionales, no ostentando la propiedad el titular del domicilio-.

Así dibujado queda el panorama en torno a las circunstancias que, en sentido general, deben envolver al Auto autorizante para que la medida goce de validez.

Por tanto, y sin ánimo de resultar reiterativo en mis apreciaciones, la emisión de un pronunciamiento judicial que autorice la entrada de la Inspección de los tributos en el domicilio constitucionalmente protegido debe tener en cuenta tres criterios para cumplir con el requisito de motivación, huyendo del proscrito automatismo formal:

1.º Necesidad de la medida.

2.º Idoneidad de la misma en atención al fin perseguido.

3.º Proporcionalidad en sentido estricto o ponderación de la afectación del derecho fundamental frente al fin constitucionalmente perseguido.

Cerrando este epígrafe diremos que, aunque resulte una obviedad, la entrada y registro por la Inspección de los tributos en el domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas siempre será, a priori o *ex ante*, idónea, pues permitirá a la Inspección obtener una información a menudo almacenada en el domicilio social que servirá para regularizar la situación del obligado tributario.

Esta idoneidad es inherente a la medida en cuanto supone la inquisición, prescindente de la voluntad del obligado, en sus dependencias -las cuales, como se ha expuesto *ad supra*, constituyen el centro de dirección de la sociedad o establecimiento dependiente del mismo, o sirven a la custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento-, poder mucho

mayor a la facultad de la Inspección de solicitar y examinar aquella información con trascendencia tributaria de obligada llevanza por el obligado -art. 142.1 LGT-, facultad esta que requiere de una actitud activa del obligado. Ello se debe a que no hay mejor base o soporte de información tributaria que la propia fuente, y esta se hallará en la contabilidad y otros documentos, que habitualmente radican en el domicilio de las personas jurídicas.

La necesidad de la misma y la ponderación de fin y derecho afectado presentan una problemática y casuística mucho mayor, pues mayor es la dificultad por parte del Juez y de quien revisará sus decisiones en apelación a la hora de determinar si para alcanzar un fin determinado podría haberse empleado un medio distinto de los que se encuentran al alcance de la Inspección, y de determinar si la entrada y registro resulta una medida adecuada para llevar a cabo el fin perseguido por la Inspección de los tributos, que no siempre será regularizar una determinada situación tributaria -referente a un obligado y ejercicio-, sino que, como veremos más adelante, puede atender a razones como las de comprobar la procedencia de aplicación de un determinado beneficio fiscal, entre otros supuestos.

#### **VI.III.- Necesidad de la medida.**

Siguiendo el Diccionario del Español Jurídico, en su redacción vigente a la fecha de elaboración del presente estudio, se define el denominado *«test de necesidad»* como:

*«Criterio o parámetro utilizado por la jurisprudencia del Tribunal de la Unión Europea y por las jurisdicciones internas para enjuiciar la proporcionalidad de una decisión, consistente en determinar si el medio empleado es excesivo comparado con otras alternativas de las que disponía el órgano o institución del acto»<sup>36</sup>.*

---

<sup>36</sup> Real Academia Española, colaboración con el Consejo General del Poder Judicial (2016). Diccionario del español jurídico (1.ª edición). Madrid: Espasa. Consultado en 20.02.2020.

Como he subrayado más arriba, el segundo filtro o examen que debe superar la actuación de entrada y registro a ojos del Juez que deberá emitir o no el auto de entrada y registro es el relativo a si el fin perseguido podía y/o debía haberse realizado mediante otras técnicas, potestades, facultades o medidas al alcance de la Inspección, menos invasivas en la esfera del obligado que esta, consistente en la afectación, si bien limitada en el tiempo, espacio y personas encargadas de su ejecución, que para el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio del obligado implica.

En esta línea sentó doctrina en sus resoluciones el TC. Por citar una de ellas de claro contenido, nos referimos aquí a la STC 49/1999, de 5 de abril<sup>37</sup>, en la que se analiza un caso de pretendida violación del secreto a las comunicaciones (18.3 CE) en el seno de una investigación criminal. Entendemos aplicable la doctrina recogida en dicha sentencia, *mutatis mutandi*, al supuesto de actuaciones de entrada y registro en el domicilio constitucional de la Inspección de los tributos, pues en ambos supuestos se requiere de una ponderación de intereses a realizar por los Tribunales, en supuestos de intervenciones de los poderes públicos, que atienden a un mandato constitucional (persecución de los delitos, obligación de contribuir a los gastos públicos).

En aquel supuesto, el TC en Pleno, dispuso en remisión a la jurisprudencia del TEDH, que:

*«Así, el T.E.D.H. acepta como garantía adecuada frente a los abusos que la injerencia sólo pueda producirse allí donde «existan datos fácticos o indicios que permitan suponer que alguien intenta cometer, está cometiendo o ha cometido una infracción grave» —Caso Klass, núm. 51— o donde existan «buenas razones» o «fuertes presunciones» de que las infracciones están a punto de cometerse —Sentencia del T.E.D.H., de 15 de junio de 1992, caso Ludi, núm. 38.».*

---

<sup>37</sup> Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 49/1999, de 5 de abril.

Más recientemente, ha tenido ocasión de pronunciarse el mismo TEDH, en un caso en el cual el apelante solicitaba que se declarara la nulidad de una actuación de la Inspección tributaria de Turquía la cual, decía, se había llevado a cabo amparada por un Auto judicial que no cumplió los estándares de proporcionalidad.

Así, en la STEDH Caso Enduran y EM Exports contra Turquía, de 18 de marzo de 2019, párrafo 88<sup>38</sup>, fue dicho respecto de la solicitud que la Inspección formuló al tribunal que dictó el Auto que:

*«In submitting that request, inspector S.K., who was acting in the name of the Tax Inspectorate, explained why she considered that a search should be conducted at the applicant company's business premises. Besides pointing out that there were indications of tax evasion, which was a prerequisite for making such a request pursuant to section 142 of the Tax Procedure Act, she referred to her previous visits to the said premises and argued that the representatives of the applicant company had acted in a manner which obstructed the work of the tax inspectors.»*

En cuanto aquí interesa, se consideró probada la actitud obstructiva del personal de la sociedad inspeccionada, quien denegó la entrada a los actuarios en diversas ocasiones, motivando tal actitud la solicitud de dictamen de Auto a tal efecto.

De lo puesto de manifiesto podemos concluir que, en virtud de la jurisprudencia del TC i del TEDH, el test de necesidad del Auto que autorice la entrada y registro de la Inspección se entenderá superado cuando existan indicios de defraudación fiscal -recogidos legalmente como presupuesto habilitante en la normativa procesal-tributaria de Turquía, aquí vía jurisprudencia-, y pueda acreditarse no necesariamente una actitud obstructiva por parte del obligado tributario a las actuaciones de investigación y comprobación tributarias, sino la

---

<sup>38</sup> Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sección 2.<sup>a</sup>). Caso Enduran y EM Exports contra Turquía, sentencia de 18 de marzo de 2019, Apelaciones núms. 25707/05 and 28614/06.

indisponibilidad por parte de la Inspección de los Tributos de otros medios a fin de regularizar una situación tributaria determinada cuando la carga de la prueba sobre la defraudación recaiga sobre la Administración Tributaria.

En tercer lugar y, por último, de nuevo el TS, en la STS 1343/2019, de 10 de octubre<sup>39</sup>, se ha pronunciado sobre los requisitos que deben cumplir solicitud y auto de autorización para la entrada y registro, para ser considerados conformes a derecho y no suponer una vulneración del art. 18.2 CE.

En este supuesto, el Juzgado de lo Contencioso competente dictó un auto de entrada y registro que autorizó a varios actuarios para entrar en el domicilio social de una importante factoría de extracción minera, a fin de comprobar la Inspección, y esto es lo relevante, la procedencia de la aplicación de determinados gastos al ya pretérito factor de agotamiento, arts. 97 a 101 TRLIS 2004 (beneficio fiscal consistente en la reducción del 30% de la BI, en el sector de la minería, condicionada dicha reducción a la reinversión de los importes reducidos en determinados ámbitos referidos básicamente a la investigación y el desarrollo).

El Auto de admisión a trámite del recurso de casación contra la sentencia del TSJ de Castilla y León que confirmó el Auto emitido por el Juzgado de instancia, dispuso que la admisión era procedente puesto que no existía jurisprudencia relativa a si, al realizar el juicio de proporcionalidad el Juzgado que conociera de la solicitud, podía este justificar el sacrificio del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio cuando lo que se pretendía por la Inspección de los Tributos era comprobar la procedencia de la aplicación por el obligado tributario de un determinado beneficio fiscal.

Con todo, la cuestión que se consideró presentaba *interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia* fue:

---

<sup>39</sup> Tribunal Supremo, Sala 3.ª (Sección 2.ª) núm. 1343/2019, de 10 de octubre.

*«Precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada».*

A pesar de la ambiciosa pretensión que se planteó cumplir el TS, advirtiendo este órgano, ya en sede de sentencia, que *el casuismo en la materia (...) es extraordinario*, se refirió en concreto a 6 extremos, recogidos en el FJ SEGUNDO apartado 4, resumiendo los criterios del TC y del TEDH.

Por cuanto respecta a la necesidad de la medida de la entrada y registro, resulta relevante para este estudio, en particular, el cuarto punto del apartado 4. En él se recogió que:

*«Tanto en la solicitud de entrada y registro como en el auto autorizatorio debe figurar -dentro de su contenido mínimo- la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a llevar a cabo, la justificación y prueba de su necesidad, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos indicios que permitan conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas ( sentencias del Tribunal Constitucional de 31 enero 1985, 24 de junio y 18 de julio de 1996).*

*En este mismo sentido, y a tenor de esas mismas sentencias, tanto la solicitud como el auto que la autoriza deben ofrecer una explicación de la concurrencia del principio de subsidiariedad, que impone una adecuada constatación de que no hay otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, como*

*podrían ser -por ejemplo- los requerimientos de obtención de información al propio sujeto o a terceros.»*

Sin citar al TEDH pero recogiendo el principio de subsidiariedad implícito en la STEDH de 18 de marzo de 2019, el Tribunal Supremo, sin referirse exclusivamente a aquellos supuestos en que se pretenda comprobar la concurrencia de los requisitos para la aplicación de un determinado beneficio fiscal -caso enjuiciado-, sentó doctrina al respecto de que para aquellos supuestos en que se solicite de un Tribunal el dictamen de un auto que autorice la entrada y registro, deberá acreditarse por la Inspección, y así deberá reflejarlo el Auto, que la medida era imprescindible para alcanzar el fin perseguido, en el sentido de no poder ser sustituida por cualquier otra de las obrantes en el elenco de facultades de la Inspección.

Basta decir aquí que el TS estimó el recurso del obligado recurrente pues consideró que la comprobación del cumplimiento de los requisitos para la aplicación de un determinado beneficio fiscal podía haberse vehiculado mediante otros medios como, por ejemplo, los requerimientos de información, en tanto que la prueba de la concurrencia de los requisitos de tal beneficio fiscal correspondía al obligado, quien se vería perjudicado, en orden a las reglas de la carga de la prueba, en caso de no poder justificar las concurrencias de tal requisito, mediante las sanciones (que no sanciones tributarias) previstas legalmente para tal incumplimiento (en este caso, imputación de los importes deducidos al periodo de expiración del plazo de reinversión de dichos importes, con intereses de demora).

Por último, y en la línea de lo apuntado por las tres instancias jurisdiccionales, cabe decir que, en todo caso, los indicios de infracción grave o atentado contra principios o mandatos constitucionales o legales, circunscritos en el ámbito tributario y en nuestro Estado a los de defraudación para con la Hacienda Pública, son el primero de los requisitos que deben acreditarse para superar el filtro de necesidad, siendo el segundo, como hemos visto, la prueba de que no existen otros medios para alcanzar el fin de perseguir la defraudación.

El juicio relativo a la no disposición de medios alternativos a la entrada y registro puede superarse mediante la acreditación de indicios de defraudación como, por ejemplo, un elevado porcentaje de cobros en efectivo respecto de la facturación total (en concreto a personas físicas acogidas al régimen de estimación objetiva o a particulares no obligados a informar de sus actividades a la administración), la utilización de cajas fuertes, el descubrimiento de rentas en el patrimonio de los socios por importes no correspondientes al dividendo aprobado y repartido en junta general, la discordancia del margen neto de la sociedad respecto de informes estadísticos relativos al sector al que la misma pertenece, operaciones de condonación de deuda a sociedades con domicilio social en el extranjero que no respondan a criterios razonables, y otras liberalidades que impliquen pérdidas consistentes en gastos fiscalmente deducibles traducidas en la contabilidad y en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, siempre aunadas a otras circunstancias que conviertan tales liberalidades en indicios razonables<sup>40</sup>.

#### **VI.IV.- Proporcionalidad en sentido estricto.**

La tercera y última pata de este taburete es la que se refiere a la proporcionalidad en sentido estricto, interdicción de aquellas actuaciones injerentes en la esfera de derechos fundamentales del obligado tributario que no sean imprescindibles en relación con el fin perseguido.

Este principio se encuentra positivado legalmente en el art. 3.2 LGT como criterio inspirador de la actuación de los órganos de aplicación de los tributos -si bien dicha positivación no resultaba necesaria, pues el rango del principio emana directamente de la CE- y, al mismo se han referido TC y TEDH.

---

<sup>40</sup> Al respecto, ver las siguientes SSTSJ de Catalunya, Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección 1.ª), recientes y entre muchas otras:

- 1.ª Sentencia núm. 866/2019, de 28 de junio.
- 2.ª Sentencia núm. 905/2019, de 5 de julio.
- 3.ª Sentencia núm. 1270/2019, 16 de octubre.

El fin legítimo a la hora de solicitar y obtener la autorización judicial de entrada y registro lo encontramos en las ya citadas SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, 76/1990, de 26 de febrero y 50/1995, de 23 de febrero que es, en suma, la justa distribución de la carga fiscal y la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios de igualdad y progresividad.

En este sentido, debemos atender también al principio de carga de la prueba en materia tributaria (art. 105 LGT), utilizado por el TS en la STS 1343/2019, de 10 de octubre, pues el sacrificio de un derecho fundamental debe ser la última ratio a la que acceder a fin de regularizar una situación tributaria. La carga de la prueba opera en estos supuestos pues es evidente que no es equivalente la comprobación del cumplimiento de los requisitos para la obtención de un determinado beneficio fiscal, a la comprobación de una situación tributaria en la que se sospecha que se está llevando a cabo un supuesto de defraudación, cuya existencia lleva aparejada la imposición de sanciones. En el primero de los casos, como puso de manifiesto el TS, corresponde al obligado la carga de acreditar ante la Administración Tributaria la concurrencia de los requisitos para la obtención de un determinado beneficio y, por tanto, será este el perjudicado ante la insuficiente acreditación de la existencia de los mismos. En el segundo, en sentido contrario, corresponde a la Administración Tributaria la de obtener y recoger en las liquidaciones contenidas en actas o resultados de procedimiento de comprobación limitada aquellas pruebas que acrediten que se ha cometido un determinado ilícito en materia impositiva pues la perjudicada por la falta de acreditación es la Hacienda Pública en última instancia, frente a las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.

Ello se traduce en que, *prima facie*, no resulta un medio proporcionado la entrada y registro mediante auto judicial en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado para la comprobación de la primera situación, mientras que para la comprobación de la segunda, acreditada por la Inspección la no disposición de otros medios menos invasivos a fin de regularizar la situación (juicio de necesidad), junto a indicios suficientes de que se está cometiendo un ilícito

consistente en defraudación para el fisco, sí puede tal actuación superar el juicio de proporcionalidad realizado por el Tribunal que dicte el Auto.

**VI.V.-** El Auto del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2019.

La Sección 1.<sup>a</sup> de la Sala 3.<sup>a</sup> del TS admitió a trámite, mediante Auto de fecha de 3 de octubre de 2019, el Recurso de casación núm. 2966/2019<sup>41</sup>.

Mediante dicho recurso se impugnaba una sentencia del TSJ de Andalucía que confirmó un Auto de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido de la sociedad Taberna la Montillana. La solicitud que la AEAT formuló al Juzgado de lo Contencioso de Córdoba para que este autorizara la entrada y registro se basó en los siguientes indicios -suficientemente acreditativos de defraudación a juicio de dicho tribunal y del TSJ de Andalucía-:

1.- Los bajos resultados declarados por la sociedad en su actividad económica. En particular, ratio cifra de negocios/aprovisionamientos inferior a la media nacional en un 33,33 %. Para la Inspección, dicha circunstancia induce a pensar que el obligado puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas.

2.- Gran cobro de ingresos mediante efectivo. Ingresos en efectivo en cuentas bancarias comprobados mediante modelo 171 correspondientes al 1% del importe neto de la cifra de negocios, respecto del 27,54% de la media nacional. Dicha circunstancia, el no ingreso en cuentas corrientes de los importes referentes a los ingresos, conlleva una enorme dificultad para comprobar los ingresos realmente obtenidos.

3.- Eventual negativa de la entidad al acceso a los documentos reales de facturación y a los archivos informáticos.

---

<sup>41</sup> Tribunal Supremo, Sala 3.<sup>a</sup> (Sección 1.<sup>a</sup>). Casación núm. 2966/2019, de 3 de octubre.

Son hechos relevantes en este supuesto que la sociedad respondió a un requerimiento de información remitido por la AEAT dos meses antes de solicitarse la autorización de entrada y que el procedimiento inspector se inició mediante personación, artículo 177.2 RGAT, en la que los actuarios portaban la autorización judicial que habían obtenido mediante solicitud.

Como vemos, estos indicios coinciden por los utilizados por la Inspección para solicitar el dictado de Auto en otros supuestos, tal y como indicaba en el apartado VI.III (refiriéndome en ese caso al TSJ de Catalunya), y dichos Autos fueron confirmados por el correspondiente TSJ.

No obstante, el recurrente en casación cita otras sentencias de otros TSJ en las que, ante indicios idénticos o similares, los Tribunales Superiores de las distintas Comunidades Autónomas resuelven de forma distinta. Por ello el TS admite el recurso de casación por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

El objeto del recurso o las cuestiones que deben ser esclarecidas se fijaron en las siguientes:

*«1) Determinar el grado de concreción de la información de las solicitudes de autorización de entrada en domicilio -o en la sede social de una empresa- formuladas por la Administración Tributaria, así como el alcance y extensión del control judicial de tales peticiones de autorización.*

*2) Precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en solicitud de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.*

*3) Especificar si la decisión administrativa deliberada de no iniciar procedimiento inspector previo, la preservación del secreto en que se basa esa omisión y la presunción -por conjetura o suposición- de fraude fiscal que parece ampararlo, son constitucionalmente válidos, desde la perspectiva de la necesidad, la proporcionalidad y la accesoriedad de la medida pedida de entrada en domicilio y, en consecuencia, si las resoluciones judiciales que amparan la petición y autorizan la entrada vulneran tales límites y exigencias constitucionales.*

*4) En particular, si la entrada en domicilio puede justificarse, en el auto judicial que lo autoriza, preponderantemente, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, con base en los datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese solo dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas.»*

Como puede observarse, el alcance de las cuestiones sobre las que debe fijarse jurisprudencia es mucho más amplio y ambicioso que en el caso del Auto de 18 de octubre de 2017 por el que se admitió a trámite el recurso que motivó el dictamen de la citada sentencia de 10 de octubre de 2019.

Además, en este caso estamos ante el segundo de los supuestos a que me refería en el epígrafe anterior, aquellos supuestos en que la carga de la prueba de acreditar que, efectivamente, ha existido defraudación, recae sobre la Administración Tributaria quien, a la vista de los indicios de que dispone, considera que la misma ha existido y está obligada a perseguir la capacidad económica en aras de cumplir con el mandato constitucional a que tanto me he referido en las páginas precedentes, y no en un supuesto de comprobación de cumplimiento de los requisitos para la obtención de un determinado beneficio fiscal.

Si las cuestiones que el TS estableció como a ser esclarecidas -las cuales se acaban de reproducir íntegramente- quedan resueltas en sede de sentencia, el panorama jurisprudencial en torno a la cuestión hasta la fecha expuesto en este estudio puede variar completamente en cuanto al juicio de proporcionalidad pero, en el mejor de los supuestos, Administración Tributaria y obligados vivirán en un escenario de mayor seguridad jurídica. Sólo me queda por decir que espero que la resolución de tales cuestiones goce del respaldo suficiente por parte del TS para permitir que los operadores jurídicos que juegan en esta ecuación tengan un pronunciamiento claro al que acogerse a la hora de enfrentarse a esta clase de situaciones; en definitiva, seguridad jurídica.

## VII.- CONCLUSIONES.

Como objetivo a la hora de realizar este estudio me propuse arrojar luz sobre tres cuestiones en particular en referencia a la actuación de entrada y registro de la Inspección de los Tributos en el domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas. Estas constan en la introducción de este estudio y son:

1.º Qué espacios merecen la consideración de domicilio constitucionalmente protegido de personas jurídicas.

2.º Cuándo debe entenderse prestado el consentimiento por el obligado persona jurídica a la entrada y registro de la Inspección en el domicilio constitucional.

3.º Qué requisitos deben cumplir la solicitud de la Inspección y el Auto de entrada y registro para superar el juicio de proporcionalidad, adquiriendo la consideración de válidos.

En cuanto a la primera cuestión, podemos afirmar a estas alturas que, respecto de las personas jurídicas, la intensidad de la protección del derecho consagrado en el artículo 18.2 CE para las personas jurídicas es menor que la propia de las personas físicas.

En concreta referencia a las sociedades mercantiles, merecerán la consideración de domicilio constitucionalmente protegido aquellos espacios que constituyan el centro de dirección de la sociedad o establecimiento dependiente del mismo, o sirvan a la custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento. Asimismo, podemos también afirmar que la reserva, elemento fundamental de la teoría del TC sobre los espacios que merecen la protección constitucional, ha sido desplazada en cuanto a requisito esencial para la consideración de un espacio como tal, ocupando hoy un segundo plano, desde el dictado de la sentencia de 23 de abril de 2010 por el Pleno de la Sala 3.ª del Tribunal

Supremo, considerándose a tenor de la interpretación contenida en tal pronunciamiento que aquellos lugares en que no exista reserva por parte de la entidad pueden también ser considerados domicilio constitucional si concurre uno de los dos requisitos referidos, o ambos.

Con respecto a los despachos de abogados se ha resuelto por la jurisprudencia que tales espacios pueden ser considerados domicilio constitucionalmente protegido, también, en aquellos casos en que el despacho suponga para el profesional domicilio profesional y particular, absorbiendo el segundo al primero y con independencia de los requisitos de llevanza de documentación mercantil y dirección efectiva. En referencia a tales espacios, cuando sirvan al depósito o llevanza de la contabilidad de otras sociedades o custodien información sensible de las mismas, podrán constituir domicilio constitucionalmente protegido de tales entidades y no sólo del profesional, aplicándose el régimen constitucional tuitivo a los espacios del despacho en que se almacene la referida información.

En cuanto al consentimiento como título legitimador de la entrada y registro, en referencia a las sociedades mercantiles, a nivel objetivo, debe ser libremente prestado, en ausencia de vicios, *desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo*.

Ello conlleva para la Inspección de los Tributos los siguientes deberes de información:

1.º Información del derecho a negarse a la entrada.

2.º Información de que se ha recabado autorización administrativa para la entrada, en su caso, en cuanto elemento a considerar por quien debe prestar el consentimiento a fin de formar su voluntad a la hora de permitir o no la entrada.

3.º Información, en su caso, de haber solicitado una autorización judicial y el resultado de dicha solicitud: concesión o no de la autorización judicial.

El consentimiento puede entenderse prestado de forma tácita, y así lo reconoce el art. 172.5 del RGAT, sin perjuicio de que, a la luz de la interpretación del TC, la interpretación de la prestación tácita por no oposición de los representantes legales debe reservarse a *casos excepcionales*, en ausencia de los cuales no deberá entenderse prestado. Nada se dijo en el pronunciamiento a que nos referimos sobre cuáles son esos casos excepcionales, o cuáles no lo son.

En cuanto al ámbito subjetivo del consentimiento a prestar por una sociedad mercantil, este debe ser prestado por el administrador social. En caso de administración mancomunada, puede prestarlo cualquiera de los administradores siempre que no medie la oposición de cualquiera de los restantes. En el caso de encontrarse la sociedad en situación de concurso en intervención de facultades, el consentimiento deberá prestarlo la administración concursal. Por último, ni el jefe de contabilidad ni un asesor informático externo están legitimados, salvo apoderamiento expreso, para prestar el consentimiento.

En cuanto a los requisitos que deben cumplir la solicitud de la Inspección y el Auto de entrada y registro para superar el juicio de proporcionalidad, adquiriendo con ellos la consideración de válidos, procede reiterar que la persecución del fraude fiscal es un título suficiente para permitir la injerencia en el derecho que consagra el artículo 18.2 CE, en cumplimiento del mandato que recoge el artículo 31 de la Carta Magna. No obstante, no es el único de los requisitos que deben concurrir a una determinada situación para que la solicitud y el auto autorizante superen el juicio de proporcionalidad.

Hasta la fecha sabemos que dos son los escollos a superar por la Inspección a la hora de solicitar y obtener un pronunciamiento judicial en tal sentido: la necesidad y la proporcionalidad de la medida.

Una medida de entrada y registro será necesaria cuando consiga acreditarse por la Inspección la concurrencia de requisitos suficientes de que se está cometiendo una infracción en el deber de contribuir a los gastos públicos. En este sentido, unida a los indicios, debe acreditarse la circunstancia de que la Inspección no dispone de otros mecanismos a su alcance a fin de regularizar la situación que, a la luz de dichos indicios, se está produciendo. Se valorará aquí la posibilidad de obtener información mediante requerimientos de información u otras fuentes de información al alcance de la Inspección y distintas a la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido (por ejemplo, entrada en fincas distintas del domicilio protegido por el art. 18.2 CE). La Inspección deberá plantearse con carácter previo a la solicitud del dictamen de Auto si la medida es imprescindible o no en atención al fin perseguido; si puede sustituirse por la adopción de otras menos invasivas a su alcance. Si la respuesta es negativa, la medida de entrada y registro podrá considerarse necesaria.

Han sido consideradas por los distintos Tribunales Superiores de Justicia de nuestro Estado como indicios legitimadores de la entrada en el domicilio constitucional aquellas actuaciones de los obligados que, pese a no estar proscritas por el ordenamiento, impiden o privan a la Inspección de la posibilidad de regularizar una determinada situación tributaria. Estas son, a título ejemplificativo, y me remito aquí a la jurisprudencia citada en las páginas precedentes, el cobro de gran parte de la facturación en efectivo y a particulares o a personas físicas adscritas al método de estimación objetiva, la utilización de cajas fuertes, el descubrimiento de discordancias entre las rentas declaradas por los partícipes de una entidad (o, en ocasiones, no declaradas pero descubiertas por ingresos sin justificar en cuentas corrientes) y el dividendo aprobado en referencia a tal entidad en junta general, la discordancia del importe neto de la cifra de negocios de la entidad con respecto a estimaciones del sector, las operaciones de condonación de deudas a otras entidades que no respondan a criterios razonables y, en remisión a lo que exponía en la introducción, la utilización de *software de doble uso* o llevanza de doble contabilidad (práctica que se ha venido extendiendo y que ha motivado la incorporación por la Inspección de personal informático a sus filas).

En referencia concreta a la declaración de una cuota (no base, ni importe neto de la cifra de negocios) inferior a la recogida en estudios del sector de la hostelería, el Auto de 3 de octubre de 2019 se ha propuesto determinar si tal circunstancia puede suponer un indicio de defraudación a valorar en el juicio de necesidad.

En último lugar, y en cuanto a la proporcionalidad en sentido estricto respecta, debe ponderarse la finalidad que persigue una determinada actuación inspectora con respecto a la injerencia que la misma supondrá en la esfera de derechos del obligado y, en particular, sobre el comprendido en el art. 18.2 CE. En este sentido, se ha considerado recientemente que la comprobación de los requisitos para la obtención de un determinado beneficio fiscal no es título legitimador para autorizar una actuación de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido.

Procederá llevar a cabo una valoración de la finalidad de la Inspección, comprobar e investigar, para cada procedimiento en concreto, respecto de la injerencia que se pretende en el derecho a la inviolabilidad del domicilio.

Deberán valorarse, en atención a los indicios facilitados para el juicio de necesidad, elementos -recogidos en la solicitud de dictado de auto- tales como la cantidad estimada defraudada o el ilícito cometido, la gravedad, seriedad y entidad del mismo, con explicación de por qué el medio de entrada y registro es el instrumento único y eficaz para su constatación, así como, en su caso, la posible infructuosidad de otros medios o medidas menos gravosos para la obtención del fin perseguido por la Inspección, debiendo considerarse en este sentido las negativas previas del obligado a facilitar la información solicitada, si concurren, y cuando el procedimiento no se inicie mediante personación.

Destaca en particular la citada sentencia del TEDH, caso Enduran Exports EM contra Turquía, en que se valoró por el citado órgano la cuantía estimada de la defraudación, 77.000 euros, como elemento a tener en cuenta a la hora de legitimar

la actuación de entrada y registro. Quizás en un futuro se planteará un caso ante el TS o el TC al respecto de la cantidad defraudada como elemento a tener en cuenta en el juicio de proporcionalidad si bien, a mi juicio, ello iría -salvo casos excepcionales- en contra del principio de igualdad en la tributación, art. 31.1 CE.

Asimismo, se encuentra pendiente de resolución el Recurso de Casación 2966/2019, admitido por la Sala 3.<sup>a</sup> del TS mediante auto de 3 de octubre de 2019, en el cual dicha Sala se ha propuesto -entre otras cuestiones- concretar qué requisitos debe cumplir el auto que autorice la entrada y registro de la Inspección y a qué grado de concreción deben ajustarse los indicios apreciados por la Inspección en cuanto a la defraudación o ilícito que se está cometiendo, en particular, en referencia a la necesidad y a la proporcionalidad.

Como he comentado más arriba, el presente estudio será entregado sin haberse resuelto mediante sentencia el recurso planteado, quedando por ello limitado a lo resuelto por nuestros tribunales hasta la fecha. Así, una futura línea de investigación de la materia que trato sería la consistente en el análisis del pronunciamiento que resuelva tal recurso.

Con todo, y a corte de consideración final, dada la tendencia jurisprudencial expansiva al respecto de la consideración de ciertos espacios como domicilio constitucionalmente protegido y, en concreto, en aquellos supuestos en que tales espacios almacenen o custodien información cuyo conocimiento se pretenda reservar a terceros, como por ejemplo la contabilidad, debería tratarse de rearticular legalmente el sistema de facultades de la Inspección mediante una reforma de los arts. 142 y 151 LGT pues, como es sabido, el examen de la contabilidad debe llevarse a cabo allí donde el obligado la almacene, y tal almacenamiento, si se consolida la tendencia a que me vengo refiriendo, convertirá a un determinado espacio en domicilio constitucionalmente protegido.

La situación derivada de una interpretación en este sentido conllevará la necesidad de obtención de auto judicial cuando la Inspección pretenda acceder a tal información, vaciándose a su vez y parcialmente de contenido la facultad de acceso a documentación y elementos de prueba con trascendencia tributaria.

## VIII.- BIBLIOGRAFÍA.

Notas a la bibliografía:

1.<sup>a</sup> Para la cita de jurisprudencia y legislación me he ceñido a las normas ISO 690:2010 y UNE 50-104-194.

2.<sup>a</sup> La jurisprudencia se ha compilado a parte y ordenado por Tribunal y orden de aparición en el escrito.

### 1.- General.

.- AEAT (7 de agosto de 2019). La Agencia Tributaria realizó en 2018 más de 27.600 actuaciones de control sobre grandes empresas, patrimonios y economía sumergida. AEAT, Sala de Prensa, Notas de prensa, 2019. Disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Sala\\_de\\_prensa/Notas\\_de\\_prensa/2019/2019.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2019/2019.shtml). Consultado en: 2020.04.09.

.- AEAT (19 de marzo de 2018). La Agencia Tributaria obtiene 14.792 millones de euros en 2017 como resultado de la lucha contra el fraude. AEAT, Sala de Prensa, Notas de prensa, 2018. Disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Sala\\_de\\_prensa/Notas\\_de\\_prensa/2018/2018.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2018/2018.shtml). Consultado en: 2020.04.09.

.- AEAT (7 de marzo de 2017) La Agencia Tributaria obtiene 14.883 millones en 2016 como resultado de la lucha contra el fraude. AEAT, Sala de Prensa, Notas de prensa, 2017. Disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Sala\\_de\\_prensa/Notas\\_de\\_prensa/2017/2017.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2017/2017.shtml) Consultado en: 2020.04.09

.- AEAT (2 de febrero de 2016). La Agencia Tributaria eleva un 27% sus resultados de lucha contra el fraude hasta alcanzar los 15.664 millones. AEAT, Sala de Prensa, Notas de prensa, 2016. Disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Sala\\_de\\_prensa/Notas\\_de\\_prensa/2016/2016.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2016/2016.shtml). Consultado en: 2020.04.09

.- España. Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Boletín Oficial del Estado, núm. 77, de 30 de marzo de 1992, páginas 10682 a 10685.

.- Real Academia Española, colaboración con el Consejo General del Poder Judicial (2016). Diccionario del español jurídico (1.<sup>a</sup> edición). Madrid: Espasa. Consultado en 10.01.2020.

.- Roca Trías, E., Ahumada Ruiz, M.<sup>a</sup> A., Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española (2013). Roma: XV Conferencia Trilateral 24-27 de octubre 2013.

## **2.- Jurisprudencia.**

### **A.- TC**

- .- Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 76/1990, de 26 de abril.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 110/1984, de 26 de noviembre.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 22/1984, de 17 de febrero.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 94/1999, de 31 de mayo.
- .- Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 119/2001, de 24 de mayo.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 94/1999, de 31 de mayo.
- .- Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 10/2002, de 17 de enero.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 137/1985, de 17 de octubre.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 69/1999, de 26 de abril.
- .- Tribunal Constitucional (Sección 4.<sup>a</sup>). Auto núm. 171/1989, de 3 de abril.
- .- Tribunal Constitucional (Sección 4.<sup>a</sup>). Auto núm. 58/1992, de 2 de marzo.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 1.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 228/1997, de 16 de diciembre.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 69/1999, de 4 de abril.
- .- Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 10/2002, de 17 de enero.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 1.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 283/2000, de 27 de noviembre.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 94/1999, de 31 de mayo.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 171/1999, de 27 de septiembre.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 54/2015, de 16 de marzo.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 66/1995, de 8 de mayo.
- .- Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 55/1996, de 28 de marzo.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 1.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 207/1996, de 16 de diciembre.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 1.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 50/1995, de 23 de febrero.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 1.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 8/2000, de 17 de enero.
- .- Tribunal Constitucional (Sala 1.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 136/2000, de 30 de junio.
- .- Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 49/1999, de 5 de abril.

## **B.- TEDH**

.- Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Court). Caso Niemietz contra Alemania, sentencia de 16 de diciembre de 1992, Apelación núm. 13710/88

.- Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Court). Caso Halford contra Reino Unido, sentencia de 25 de junio de 1997, Apelación núm. 20605/92

.- Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Gran Cámara). Caso Rotaru contra Rumanía, sentencia de 4 de mayo de 2000, Apelación núm. 28341/95

.- Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Gran Cámara). Caso Amann contra Suiza, sentencia de 16 de febrero de 2000, Apelación núm. 27798/95

.- Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sección 2.<sup>a</sup>). Caso Enduran y EM Exports contra Turquía, sentencia de 18 de marzo de 2019, Apelaciones núms. 25707/05 and 28614/06.

## **C.- TS**

.- Tribunal Supremo, Sala 3.<sup>a</sup> (Sección 2.<sup>a</sup>). Sentencia Casación 3510/2012, de 10.01.2012.

.- Tribunal Supremo, Sala 3.<sup>a</sup> (Pleno). Sentencia Casación 4572/2004, de 23 de abril de 2010.

.- Tribunal Supremo, Sala 3.<sup>a</sup> (Sección 3.<sup>a</sup>). Sentencia Casación 1407/2014, de 15 de junio de 2015.

.- Tribunal Supremo, Sala 3.<sup>a</sup> (Sección 3.<sup>a</sup>). Sentencia núm. 1374/2018, de 17 de septiembre.

.- Tribunal Supremo, Sala 3.<sup>a</sup>, Sección 7.<sup>a</sup> en todas ellas, Casaciones 2273, 2796, 2464, 2461, de 17 de julio las dos primeras, de 23 y 25 de septiembre respectivamente las siguientes.

.- Tribunal Supremo, Sala 3.<sup>a</sup> (Sección 2.<sup>a</sup>) núm. 1343/2019, de 10 de octubre.

.- Tribunal Supremo, Sala 3.<sup>a</sup> (Sección 1.<sup>a</sup>). Casación núm. 2966/2019, de 3 de octubre.

## **D.- TSJC**

.- Tribunal Superior de Justicia de Catalunya (Sala de lo Contencioso Administrativo). Sentencia núm. 194/2019, de 28 de febrero.

.- Tribunal Superior de Justicia de Catalunya (Sala de lo Contencioso Administrativo). Sentencia núm. 866/2019, de 28 de junio.

.- Tribunal Superior de Justicia de Catalunya (Sala de lo Contencioso Administrativo). Sentencia núm. 905/2019, de 5 de julio.

.- Tribunal Superior de Justicia de Catalunya (Sala de lo Contencioso Administrativo). Sentencia núm. 1270/2019, 16 de octubre.