

LUIS FELIPE PALACIOS ARROYO

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EL Ordenamiento Jurídico pone a disposición de las partes que se relacionan en un proceso o procedimiento diversos medios para demostrar la realidad material de los acontecimientos con trascendencia jurídica que se hayan observado.

En concreto se establecen reglas sobre la carga y sobre los medios y valoración de la prueba obtenida y aportada.

En este artículo nos ocuparemos de efectuar un breve repaso del régimen jurídico de la prueba en el ordenamiento tributario, y de analizar el régimen de la evidencia obtenida en el Procedimiento de Inspección de los Tributos como consecuencia del uso que puede hacer el órgano inspector de la facultad que se le atribuye en el artículo 141.1 de la Ley General Tributaria sobre entrada y reconocimiento de fincas.

Sumario:

- I. La prueba en el ordenamiento tributario.
 1. La prueba en el procedimiento administrativo: regulación de la prueba en la LRJ-PAC.
 - 1.1. El principio de oficialidad de la prueba.
 - 1.2. El carácter no tasado de la prueba.
 - 1.3. La valoración de la prueba.
 2. La actividad probatoria en el procedimiento de gestión de los tributos: regulación concreta de la prueba en la LGT.
 - 2.1. Artículo 114: la carga de la prueba.
 - 2.2. Artículo 115: medios de prueba.
 - 2.2.1. Prueba testifical.
 - 2.2.2. Prueba pericial.
 - 2.2.3. Prueba documental.
 - 2.2.3.1. Documentos públicos y documentos privados.
 - 2.2.3.2. Algunos medios de prueba documental en el ámbito tributario.
 - 2.2.3.2.1. Borradores.
 - 2.2.3.2.2. Folletos de propaganda.
 - 2.2.3.2.3. Fotocopias.
 - 2.2.3.2.4. Facturas.
 - 2.2.3.2.5. Albaranes.
 - 2.2.3.2.6. Contabilidad.
 - 2.2.3.2.7. Actas y diligencias de la Inspección de los Tributos.
 - 2.2.3.2.8. Sentencias judiciales firmes. El valor de cosa juzgada.
 - 2.2.4. Sistema de valoración de la prueba.
 - 2.3. Artículo 116: la presunción de certeza de la declaración tributaria.

- 2.4. Artículo 117: régimen jurídico de la confesión.
 - 2.4.1. Naturaleza jurídica de las actas de conformidad.
 - 2.4.1.1. Tesis de la naturaleza confesoria de la conformidad.
 - 2.4.1.2. Tesis de la naturaleza transaccional de la conformidad.
 - 2.4.1.3. Tesis de la naturaleza negocial de la conformidad.
- 2.5. Artículo 118: la presunción en el ámbito tributario.
 - 2.5.1. Delimitación del concepto de «Presunción».
 - 2.5.1.1. Prueba indiciaria.
 - 2.5.2. Presunciones *iuris et de iure* y presunciones *iuris tantum*.
- 2.6. Artículo 119: la inscripción en los Registros públicos.

II. Prueba obtenida previa entrada en la finca o local de negocio del interesado.

- 1. Introducción.
- 2. Precisiones terminológicas.
 - 2.1. Conceptos de entrada y reconocimiento.
 - 2.2. Concepto de domicilio.
 - 2.3. Referencia a: los establecimientos comerciales abiertos al público; las oficinas y despachos; y la «intimidad» de las personas jurídicas.
- 3. El carácter judicial de la entrada y reconocimiento del artículo 141 LGT.
 - 3.1. Consentimiento del titular.
 - 3.2. Requisitos del mandamiento judicial.
 - 3.3. Requisitos personales.
 - 3.3.1. Juez competente para autorizar la entrada.

- 3.3.2. Presencia del Secretario Judicial en la entrada y reconocimiento efectuados por la Inspección de los Tributos previa autorización judicial.
 - 3.3.3. Presencia del interesado o de su representante durante la entrada y reconocimiento.
 - 3.4. Requisitos objetivos.
 - 3.4.1. Auto motivado.
 - 3.4.2. Identificación del domicilio y de su titular.
 - 3.4.3. Identificación del contenido de la actuación a practicar.
 - 3.5. Requisitos formales.
 - 3.5.1. Documentación y firma.
 - 3.5.2. Notificación.
 - 3.6. Requisitos temporales.
4. Utilidad de la prueba obtenida en una entrada y reconocimiento domiciliario ilícito.
- 4.1. Introducción.
 - 4.2. Nulidad probatoria derivada de la vulneración de los derechos y libertades fundamentales.
 - a) Vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.
 - b) Alcance de la nulidad con origen en la vulneración de los derechos fundamentales.
 - c) Admisibilidad *pro reo* de la prueba ilícita.
 - 4.3. Nulidad absoluta derivada de la infracción de normas esenciales de procedimiento o generadora de efectiva indefensión.

I. LA PRUEBA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

La aproximación sistemática al instituto jurídico de la prueba en cuanto acto instructor del procedimiento de gestión de los tributos exige un desarrollo en dos niveles diferenciados como son:

1. La prueba en el procedimiento administrativo.

Inicialmente la prueba se manifiesta como un instituto jurídico típico del proceso judicial, en el que el Juez o Tribunal tiene el deber inexcusable de resolver todos los asuntos de que conozca desde una posición de independencia ante las partes (art. 1.7 Cc).

Frente a esta tesis «procesalista», que señala como finalidad básica de la prueba lograr la convicción psicológica del Juez obligado a resolver, se plantea otra «garantista» para la que la prueba se dirige a la acreditación objetiva del dato a que se refiera, y por ello se proyecta en todos los ámbitos de aplicación del Derecho en los que sea necesario acreditar relaciones jurídicas materiales.

De este modo queda abierta la posibilidad de que la Administración recurra a los medios de prueba admitidos en Derecho para fijar los hechos en los que fundamentará la decisión del procedimiento, asegurándose así una **actuación administrativa lícita, oportuna, acertada y conforme a Derecho**.

La regulación de la prueba que se practica y valora en el seno del procedimiento administrativo se contiene en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), destacando las siguientes notas caracterizadoras:

El principio de oficialidad de la prueba:

En el procedimiento administrativo, cualesquiera que sean los intereses de los particulares en juego, la Administración debe procurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general.

Esta circunstancia determina la vigencia del principio de «**oficialidad de la prueba**», según el cual el órgano administrativo está obligado a desarrollar, incluso de oficio, todos los actos de instrucción que considere adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución.

En este sentido el artículo 80.2 de la LRJ-PAC:

«Cuando la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados o la naturaleza del procedimiento lo exija, el instructor del mismo acordará la apertura de un período de prueba por un plazo no superior a treinta días ni inferior a diez, a fin de que puedan practicarse cuantas juzgue pertinentes».

Ahora bien, dado el carácter contradictorio del procedimiento administrativo este principio no excluye la posibilidad de que los interesados puedan aportar al mismo cuantas pruebas tengan por conveniente o de que puedan proponer la práctica de las que consideren necesarias.

En este sentido el artículo 80.3 de la LRJ-PAC:

«El instructor del procedimiento sólo podrá rechazar las pruebas propuestas por los interesados cuando sean manifiestamente improcedentes o innecesarias, mediante resolución motivada».

En definitiva el principio de oficialidad modula la carga de la prueba, que no se reparte del mismo modo que en el proceso judicial común, sino que recae principalmente sobre la Administración que está obligada a abrir un período probatorio siempre que exista contradicción sobre los hechos, ya que si no existe tal contradicción la prueba resulta improcedente.

Al respecto destacan las siguientes consideraciones:

- Admitir la práctica de la prueba exige valorar la relevancia de la misma y estimar su necesidad y utilidad. A partir de aquí la pregunta es inmediata: ¿no implica este trabajo un prejuzgamiento del caso?

Sin duda esto puede ocurrir y por ello el órgano instructor deberá fundar suficientemente la negación de la apertura de un período probatorio. En la praxis la negativa se considera fundada cuando se haya propuesto una prueba: desproporcionada en relación con el resultado perseguido; se refiera a hechos imposibles de suceder, intrascendentes, ya comprobados o no controvertidos; o que carezca de la necesaria base fáctica previa.

- Será a partir del momento en que se abra el período de prueba, y no antes, cuando entren en juego las reglas generales sobre la carga de la prueba: corresponde al actor la prueba de los hechos constitutivos de su pretensión, mientras que al demandado le corresponde la prueba de los hechos impositivos o extintivos de dicha pretensión.
- La negativa de la Administración a abrir el período de prueba o a practicar las propuestas por el interesado, siempre que éstas sean objetivamente necesarias, puede determinar la nulidad de la decisión final en la medida en que dicha negativa pueda producir indefensión (STS de 20 de noviembre de 1961).

El carácter no tasado de la prueba:

De acuerdo con el artículo 80.1 de la LRJ-PAC:

«Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho».

En definitiva se admiten como medios de prueba los señalados con carácter general en los artículos 1.214 a 1.253 del Código Civil y en los artículos 578 a 666 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

La valoración de la prueba:

Son principios generales en nuestro Derecho que también rigen en el ámbito del Derecho Administrativo:

- El **Principio de «prueba libre»** que hace excepcionales los supuestos de prueba tasada o de prueba legal, que son aquellas cuyo valor está determinado por la ley.
- El **Principio de «apreciación conjunta de las pruebas practicadas»** conforme a las reglas de la sana crítica.

Por último debemos recordar que en ningún caso la valoración de las pruebas que pueda realizar el órgano administrativo vinculará a los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

2. Actividad probatoria en el procedimiento de gestión de los tributos: regulación concreta de la prueba en la Ley General Tributaria.

Dedicaremos este apartado a repasar uno a uno los artículos 114 a 119 de la LGT.

Artículo 114 LGT:

«Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo.

Esta obligación se entiende cumplida si se designan, de modo concreto, los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria».

Se aborda en este artículo el tema de la **CARGA DE LA PRUEBA** cuya delimitación desde el punto de vista procesal se puede efectuar con las siguientes notas:

1. Las reglas de la carga de la prueba son un mecanismo para ayudar al Juez a cumplir con su misión cuando los hechos no están suficientemente probados.
2. La carga procesal es una facultad de obrar libremente en beneficio propio. Por lo tanto:
 - No es un deber puesto que no se caracteriza por la necesidad de observar una determinada conducta en interés ajeno. Por lo mismo no existe ningún derecho de otro a exigir su cumplimiento.
 - No existe coacción o sanción en el supuesto de inobservancia. La misma sólo determinará la consecuencia que para ella establezca la norma que regula la carga.
3. Por su parte el reparto de la carga de la prueba se efectuará del siguiente modo: cada parte soportará la carga de probar aquellos hechos que constituyen el supuesto fáctico de la norma que le es favorable y cuya aplicación pretende.

No obstante, este principio general se ve alterado en ocasiones por el **«Principio de Facilidad»** que implica que la prueba le corresponde a un sujeto concreto cuando se encuentra en mejores condiciones de aportar la misma, aun cuando no le corresponda exactamente a él. En este sentido se pronuncia la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 1993.

La vigencia de este principio en los procesos en los que es parte la Administración se señala en STS de 20 de junio de 1989 cuando dice que «cualquier deficiencia en el expediente enviado, imputable únicamente a la Administración, no ha de perjudicar al administrado... sin que sea posible desplazar la carga de la prueba de los hechos negativos al administra-

do que no tiene dato alguno al no proporcionárselos la Administración, que realmente los conoce... y hora es ya de que la Administración cumpla con su deber de enviar a los órganos jurisdiccionales... los expedientes administrativos completos con todos los documentos que se tuvieron en cuenta para producir el acto impugnado».

Para finalizar con el estudio de este precepto nos detendremos a analizar la posibilidad que se le da al contribuyente de designar medios de prueba en poder de la Administración:

Como consecuencia de la obligación de la Administración de conocer la verdad material y de aportar al expediente todo tipo de medios de prueba, tanto favorables como desfavorables a los contribuyentes, en el artículo 114.2 LGT se abre la posibilidad de que el contribuyente señale como medio de prueba alguno de los que se encuentren en poder de la Administración.

En definitiva nos encontramos ante una concreción legislativa del principio de facilidad más arriba expuesto.

Completaremos lo señalado con una referencia al artículo 35 f) LRJ-PAC en el que se establece que los ciudadanos tienen derecho a «no presentar documentos... que ya se encuentren en poder de la Administración actuante». En términos similares se manifiesta el artículo 17 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes cuando dice que los contribuyentes «asimismo, tienen derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados *por ellos mismos* y que se encuentren en poder de la Administración actuante».

Artículo 115 LGT:

«En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas sobre medios y valoración de prueba que se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes».

En este precepto se efectúa una remisión de segundo grado a cuantas normas de Derecho común regulan lo atinente a medios y criterios de valoración de la prueba (no obstante, nos encontramos con una redundancia dada la remisión que con carácter general se realiza en el art. 9.2 LGT).

En concreto los medios de prueba se regulan en:

- Los artículos 1.214 a 1.253 del Código Civil. En el artículo 1.214 se señalan como medios de prueba: instrumentos, confesión, inspección personal del Juez, peritos, testigos y presunciones.
- Los artículos 578 a 666 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

- Las disposiciones relativas a los libros de contabilidad que se contienen en los artículos 25 a 49 del Código de Comercio.
- Las demás normas relativas a materia de prueba que se contengan en la normativa tributaria general o en la propia de cada tributo.

Veamos algunas notas respecto a los distintos **MEDIOS DE PRUEBA**:

PRUEBA TESTIFICAL:

Se concreta en la declaración del testigo sobre unos hechos que conoce sin emitir juicios de valor u opinión sobre los mismos.

La prueba testifical será posible en todos los casos en los que no se halle expresamente prohibida, si bien siempre habrá que evitar que por la simple coincidencia de algunos testimonios, a menos que su veracidad sea evidente, queden definitivamente resueltos los negocios en que de ordinario suelen intervenir escrituras, documentos privados o algún principio de prueba por escrito.

La utilización de este medio de prueba, que en el proceso civil se identifica con la forma oral, en el procedimiento tributario parece poco usual.

Al respecto destaca la Resolución del TEAC de 8 de mayo de 1996 en cuyo considerando 7.º se señala que las manifestaciones de los compradores de inmuebles vendidos por el contribuyente, efectuadas ante la Inspección de los Tributos, constituyen «una simple prueba de testigos que debe valorarse en el conjunto de las aportadas en el procedimiento».

PRUEBA PERICIAL:

Se define como la declaración o dictamen de personas expertas o técnicas acerca de aquellas cuestiones de hecho que hayan de ser base de solución de un litigio y requieran, para su apreciación, conocimientos especializados.

La caracterización de este medio de prueba se puede efectuar a partir de las siguientes notas:

- Para que la prueba pericial sea admisible debe versar sobre hechos que sean de interés para el caso y debe haber sido efectuada por persona con titulación facultativa suficiente.
- Es muy interesante conocer la fuente de los datos que sirven de base al informe pericial. En efecto, si aquéllos han sido proporcionados por una de las partes se puede crear una apariencia de objetividad que habrá que eliminar.

- Cuando existan varios dictámenes contradictorios entre sí y el órgano competente para resolver se base en su resolución en uno de ellos con desprecio de los demás, deberá motivar su elección.
- Es posible el trasplante de la prueba pericial de un caso a otro. En este sentido destaca la STS de 19 de octubre de 1982 en la que se puede leer lo siguiente: «... aparte de que el dictamen que ahora se aduce fue valorado por el juzgador junto con los demás elementos probatorios que entraron en juego, entre los que figuran otros tres dictámenes de peritos emitidos sobre la misma finca en un pleito anterior».
- En el ámbito tributario este medio de prueba presenta ciertas peculiaridades, por cuanto se puede hablar de una prueba pericial tasada que se regula en el artículo 52 LGT y que vincula al órgano administrativo competente para resolver.

PRUEBA DOCUMENTAL:

La prueba documental se ha venido considerando como el mejor medio que existe para formar el convencimiento del juzgador.

Se distingue entre:

- a) Documentos públicos: lo son los autorizados por un notario o empleado público competente con las solemnidades requeridas por la ley (art. 1.216 CC).

Son documentos auténticos por sí mismos. No obstante, la verdad de las declaraciones vertidas en el documento por sus otorgantes no es un problema de autenticidad sino de veracidad.

Tienen fuerza probatoria entre las partes que los suscriben en cuanto a sus disposiciones; y fuerza probatoria frente a terceros con respecto a su fecha y a los hechos que los motivan (art. 1.218 CC).

- b) Documentos privados: lo son los no públicos, como por ejemplo los Estatutos Sociales de una entidad (en este sentido Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de enero de 1998).

Son documentos cuya autenticidad ha de ser probada. La prueba de esta circunstancia se puede lograr comprobando, entre otros, los siguientes extremos:

- La suscripción del documento por su autor.
- La datación del documento que señala la fecha y lugar en que fue suscrito.
- La continuidad del texto del documento para averiguar si se ha producido o no el trocado de sus hojas o sustitución de algunas de ellas por otras cuyo contenido se ajuste al interés de la parte.

Tienen la misma fuerza probatoria entre las partes que los suscriben que la de los documentos públicos. No obstante, sólo hacen prueba de su fecha frente a terceros en los casos previstos en el artículo 1.227 del Código Civil:

«La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio».

Al respecto conviene matizar que si en una escritura pública se hace referencia a un documento privado suficientemente identificado, la fecha de aquélla servirá para éste a los efectos del artículo 1.227 del Código Civil. En este sentido, Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 20 de septiembre de 1989: «Los otorgantes de un contrato, en la misma fecha del acuerdo, manifestaron ante notario haber suscrito el documento en cuestión, identificando los folios a través de su número y ratificándose en su contenido, lo que por sí solo constituye medio probatorio suficiente para justificar la realidad de la fecha que en él se consigna».

En todo caso la fuerza probatoria de unos y otros documentos debe ser contrastada con las demás pruebas. En este sentido destacan las siguientes Sentencias del Tribunal Supremo: STS de 10 de julio de 1986 (en la que se señala que los documentos públicos no siempre tienen valor preferente sobre todas las demás pruebas) y STS de 25 de junio de 1987 (en la que se señala que el documento público no basta por sí solo para enervar una valoración probatoria conjunta, vinculando al juez sólo con respecto al hecho y fecha de su otorgamiento, dado que el resto de su contenido puede ser sometido a apreciación con otras pruebas).

De entre los medios de prueba documentales destacan en el ámbito tributario:

- Los **BORRADORES** que representan una declaración potencial que no llegó a perfeccionarse, por lo que no podemos darle el valor de una voluntad declarada y firme. Ahora bien, no existe inconveniente en considerarlos como prueba de una voluntad en potencia o como demostración de una declaración de conocimiento.

Los problemas con respecto a los mismos se agudizan cuando aparecen firmados por su autor, pues entonces se puede plantear la duda de si se trata de un borrador o de un documento perfecto.

- Los **FOLLETOS DE PROPAGANDA** en los que se fijan innumerables hechos y datos y que pueden resultar particularmente útiles para fijar afirmaciones secundarias o accidentales.

A ellos se refiere la STS de 27 de enero de 1997 cuando dice que «porque, siendo muy parco el contrato privado suscrito por las partes en elementos descriptivos, es lógico, como dice la instancia, que el adquirente del piso se atenga a lo prometido en los folletos de propaganda de acuerdo con el principio de buena fe proclamado en el artículo 1.258 CC al creerlos con todo fundamento, vinculantes para la empresa».

- Las **FOTOCOPIAS** no surtirán efecto pleno mientras no hayan sido autenticadas. Ahora bien, cualquiera que sea el riesgo de trucaje, aparecen como un principio de prueba por escrito reforzado. En este sentido STS de 6 de julio de 1990: «las fotocopias de los recibos que figuran unidas a los autos, son sin lugar a dudas documentos y como tales tienen la condición de medios de prueba por lo que el Magistrado *a quo* puede, en uso de las amplias facultades que a tal respecto le reconoce el artículo 89 de la Ley de Procedimiento Laboral, enjuiciarlas y valorarlas, reconociéndoles el valor y efectos que según su criterio les corresponde; el artículo 602 de la Ley de Enjuiciamiento Civil no resulta conculcado por el hecho de que se reconozca valor o eficacia a esos documentos, pues este precepto, si bien manifiesta que "los documentos privados y la correspondencia que obren en poder de los litigantes se presentarán originales", no prohíbe en absoluto, que sean aportados a los autos copias o fotocopias ni tampoco priva a éstas, en momento alguno, de valor probatorio».

En todo caso si la fotocopia es impugnada, y no existe ningún otro elemento que corrobore lo que en ella se manifiesta, su valor probatorio será nulo.

Dentro de este apartado podemos hacer una breve referencia a los datos informáticos suministrados por un tercero a requerimiento de la Inspección de los Tributos (por ejemplo, un listado informático, o una fotocopia del mismo, remitido por una entidad financiera). A este caso se refiere la Resolución del TEAC de 12 de febrero de 1997 cuando dice que «unos datos informáticos suministrados por un tercero no gozan de presunción de veracidad. Se exige una mayor comprobación de la documentación que pueda existir para determinar la titularidad del adquirente (...)».

- Las **FACTURAS** cuya regulación básica se contiene en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de empresarios y profesionales de expedir y entregar factura.

En dicho texto se presenta la factura completa como la expresión documental de la ejecución del negocio jurídico, y por ello se exige la existencia de la misma para efectuar la deducibilidad del gasto.

Ahora bien, a juicio de SANZ GADEA esta exigencia tan dura debe ser flexibilizada. En concreto propone:

- Si la factura no es completa o no existe, pero se ofrecen al Inspector otros medios de prueba suficientes, el gasto o deducción de la cuota habrán de reputarse probados y, en consecuencia, tendrán plena efectividad, sin perjuicio de que haya de sancionarse la infracción simple cometida.

- Si la factura es completa, la partida u operaciones a que se refiera quedan probadas en principio. Sin embargo, el Inspector podrá realizar actuaciones en orden a la verificación de la factura y, en su caso, probar su falsedad, para lo cual habrá de acudir a los medios de prueba pertinentes.
- Los **ALBARANES** son documentos en los que se hace constar la naturaleza de las mercancías, su cantidad, la fecha de entrega y el nombre del vendedor y comprador, el cual, al recibirlas, pone el conforme en dicho documento, con lo cual se consigue la finalidad perseguida de tener una prueba de la entrega de tales mercancías.

Su valor probatorio está limitado por cuanto el conformado del albarán lo suele efectuar un empleado estampando un sello, lo cual plantea importantes problemas de autenticación.

- La **CONTABILIDAD** del contribuyente se califica como documento privado en STS de 30 de junio de 1976, con el valor probatorio que atribuye a los mismos el artículo 1.228 del Código Civil según el cual:

«Los asientos, registros y papeles privados hacen prueba contra el que los ha escrito en todo aquello que consta con claridad, pero el que quiera aprovecharse de ellos habrá de aceptarlos en la parte que le perjudiquen».

Al respecto conviene añadir las siguientes notas:

- Debemos evitar una consideración excesivamente formal de la contabilidad, de tal forma que: ni el valor probatorio de la misma desaparece por el hecho de que no hayan sido diligenciados los libros conforme a lo dispuesto en el Código de Comercio; ni la legalización garantiza el valor probatorio del registro contable: la contabilidad prueba la existencia del asiento, pero no el hecho a que éste se refiere.

En este sentido, STS de 8 de febrero de 1932: «Los libros de Comercio, aunque no estén llevados con arreglo a los preceptos del Código Mercantil, pueden ser estimados por los Tribunales en conjunto con otros medios de prueba».

- Puesto que no existe ninguna norma que obstaculice la investigación de antecedentes anteriores a hechos no prescritos objeto de comprobación, o que señale la prescripción de algún medio de prueba, se plantea la cuestión de cuál es la fuerza probatoria de la contabilidad con respecto a hechos ya prescritos pero con trascendencia en la determinación de la situación tributaria del contribuyente en un ejercicio no prescrito.

Al respecto se pueden efectuar dos consideraciones:

- El contribuyente debe conservar los libros y anotaciones contables correspondientes a un ejercicio ya prescrito como consecuencia de la posibilidad que el artículo 109 LGT atribuye a la Administración «para comprobar e investigar los hechos, actos,

situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible», entre las cuales pueden encontrarse eventos acaecidos en ejercicios ya prescritos (por ejemplo, la comprobación de los gastos por amortización que corresponden a la depreciación de un elemento del inmovilizado adquirido hace doce años).

En este sentido el TEAC, en Resolución de 16 de mayo de 1989, señala que «no se establece norma alguna que obstaculice la investigación de antecedentes anteriores ni que señale la prescripción de medios de prueba. Por esta razón la determinación de la deuda tributaria correspondiente a un ejercicio no prescrito implica la posible investigación de pruebas originadas en años anteriores, pero no perdiéndose de vista el punto objetivo de que el hecho imponible se ha producido en un año no prescrito».

- Supuesta la existencia de los libros contables correspondientes a un ejercicio ya prescrito se plantea la duda sobre su fuerza probatoria en el caso de que no se conserve el resto de la documentación que soporta el asiento contable como facturas, medios de pago o cobro empleados, etc.

Será en estos casos cuando adquiera importancia, a efectos probatorios frente a terceros, el diligenciado de los libros conforme a lo establecido por el Código de Comercio. Aunque el mismo no otorga veracidad respecto al contenido de aquéllos, constituye un indicio de la realidad de la operación que se refleja en el asiento contable correspondiente.

- Las **ACTAS Y DILIGENCIAS** de la Inspección de los Tributos que de acuerdo con el artículo 145.3 LGT: «tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización salvo que se acredite lo contrario».

Al respecto se pueden hacer las siguientes consideraciones:

- Los hechos consignados en actas y diligencias que hacen prueba contra el contribuyente son los constatados directamente por el actuario y no aquellos otros que éste haya intuido o no haya podido apreciar de manera efectiva.

Por este motivo no nos encontramos ante ninguna presunción: únicamente hay un hecho que es el apreciado directamente por el actuario.

- El valor probatorio de estos documentos habrá que analizarlo a la luz de los principios de libre valoración de la prueba. En consecuencia la veracidad del contenido de los mismos (que, según STSJ de Extremadura de 18 de junio de 1996, tiene su fundamento en la objetividad de la actuación de un funcionario especializado e imparcial a quien legalmente está encomendada la constatación de los hechos) puede ceder frente a otras pruebas que conduzcan a soluciones distintas.

Destaca en este sentido la STS de 17 de mayo de 1973: «Que entrando en el estudio del tema de la valoración de estas actas, y en el de las pruebas aportadas en contrario, debe puntualizarse ante todo, que aquéllas, salvo en los casos en que los particulares afecta-

dos muestren su conformidad a las aseveraciones que en ellas hagan los inspectores actuantes, nunca debe constituir una prueba irrefutable o irrefutable de los hechos que recojan, porque sólo producen una presunción *iuris tantum*, pues el grado de credibilidad que pueden merecer las mismas no puede ni debe pasar de este límite, porque ni parten de unos hechos preconstituidos, ni quienes intervienen en ellas actúan como jueces imparciales, sino que es la misma Administración que investiga y denuncia la que las formaliza y autoriza; con ello, sin poner en entredicho la rectitud y honorabilidad de los funcionarios intervinientes, no se hace otra cosa que respetar el sistema de cautelas y garantías que el régimen administrativo ofrece a los particulares, sobre los que no puede operar la prerrogativa del Poder Público sin la contrapartida de la adecuada garantía».

- Dedicaremos este punto a delimitar el carácter vinculante que tienen para la Administración los hechos que se consideran probados en **SENTENCIA JUDICIAL FIRME** con valor de cosa juzgada y cuyos efectos se despliegan desde que existe el pronunciamiento inicial del Juez o Tribunal, con independencia del momento en que se produzca la ratificación de aquél en una instancia posterior.

Conviene comenzar diferenciando entre:

- Cosa juzgada formal que hace referencia a la firmeza o inimpugnabilidad de la resolución judicial. Esto a su vez implica que el sentido de la resolución en cuestión tiene que ser respetado en los sucesivos actos que se produzcan en el mismo proceso.
- Cosa juzgada material que es el efecto propio de las resoluciones judiciales firmes sobre el fondo del asunto. Consiste en la fuerza de la resolución de vincular con su contenido otros procesos y a otros órganos jurisdiccionales.

Tras lo expuesto conviene recordar el artículo 1.252 del Código Civil:

«Para que la presunción de cosa juzgada surta efecto en otro juicio, es necesario que, entre el caso resuelto por la sentencia y aquel en que ésta sea invocada, concurra la más perfecta identidad entre las cosas, las causas, las personas de los litigantes y la calidad con que lo fueron».

Como vemos se señalan los siguientes límites a los efectos de la cosa juzgada:

- a) Límite subjetivo: la cosa juzgada despliega su eficacia sólo entre quienes hayan sido parte del proceso en que se produce la correspondiente sentencia. De este modo se trata de evitar que una conclusión adoptada afecte a quien no ha tenido ocasión de defenderse en el correspondiente proceso.
- b) Límite temporal: el transcurso del tiempo puede alterar la «cosa», haciéndola distinta a la cosa juzgada en el primer proceso.

- c) Límite objetivo que está determinado por el objeto y por la causa del proceso correspondiente.

El objeto de la cosa juzgada es, obviamente, lo juzgado. Ahora bien, ¿qué es lo que se puede considerar juzgado?

Para la práctica totalidad de la doctrina la cosa juzgada no alcanza a los fundamentos fácticos y jurídicos de la resolución firme sobre el fondo. Ahora bien, estos fundamentos no carecen de toda relevancia ya que con frecuencia, sólo a la luz de los mismos, puede determinarse correctamente el ámbito o contenido de la decisión sobre el fondo que sí se alcanzada por el valor de cosa juzgada. Esto es lógico puesto que los ingredientes prácticos y jurídicos no se suelen consignar en la parte dispositiva de la sentencia.

Tras lo expuesto parece que se puede concluir que la Administración no se encuentra vinculada por los hechos probados que se relatan en la parte de fundamentación fáctica y jurídica de la sentencia firme. Por el contrario, sí se verá vinculada por la parte dispositiva de la sentencia siempre que concurren los requisitos establecidos en el artículo 1.252 del Código Civil, y en base a que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los distintos órganos del Estado (en este sentido STC 77/1983).

Por ejemplo, si suponemos una sentencia firme en la que se fija el precio de una compraventa, tendrá valor de cosa juzgada tal precio, pero no la validez del correspondiente contrato de compraventa por mucho que el mismo sea antecedente de la existencia del derecho a cobrar el precio, a menos que la validez del contrato se haya cuestionado y juzgado en el proceso.

En todo caso la sentencia es un medio de prueba de su propia existencia y de los hechos que han llevado a ella, y por ello habrá de ser tenida en cuenta como un instrumento probatorio más de los que el órgano competente para resolver contempla en base a los principios de prueba libre y de apreciación conjunta de la prueba.

Para acabar con el repaso a este precepto haremos una referencia al **SISTEMA DE VALORACIÓN DE LA PRUEBA** que será el establecido por las normas procesales de acuerdo con la remisión normativa efectuada por el artículo 115 LGT:

- Se diferencian dos sistemas de valoración de la prueba:
 - La prueba legal o tasada cuyo valor viene determinado por la ley. Se puede observar cómo las reglas sobre la prueba legal tienden a valorar por encima o por debajo de lo corriente algunos medios probatorios, de tal forma que en realidad lo que se produce es una ordenación jerárquica de los medios de prueba.
 - La prueba libre cuyo valor es libremente apreciado por el juzgador tras un ejercicio de razón que excluirá cualquier apreciación arbitraria: se trata de efectuar una deducción lógica de las consecuencias partiendo de unos datos establecidos.

- En el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil son pruebas tasadas la confesión y la prueba documental; y son pruebas libres la testifical, la pericial y el reconocimiento judicial.
- Finalmente tenemos que completar el esquema de valoración de la prueba haciendo referencia al principio de «apreciación conjunta de la prueba» de acuerdo con el cual cada prueba se valora en función de todas las demás.

Artículo 116 LGT:

«Las declaraciones tributarias a que se refiere el artículo 102 se presumen ciertas, y sólo podrán rectificarse por el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho».

En realidad lo que se pretende es dotar de efectos probatorios a las declaraciones tributarias de tal modo que tanto lo que en ellas se consigne como lo que en ellas se omita haga prueba de la veracidad y certeza de la referida declaración.

Podemos completar el repaso de este precepto añadiendo que la Administración no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos (art. 121 LGT).

En este sentido tendremos que diferenciar entre:

- Datos de hecho declarados que son favorables a la Administración: no serán tenidos en cuenta por ella cuando disponga de comprobantes suficientes para enervar lo declarado, o cuando el particular demuestre haber incurrido en error de hecho al declararlos o que son falsos o inexactos.
- Datos de hecho declarados que son favorables al administrado: sólo serán tenidos en cuenta por la Administración cuando se puedan justificar mediante los comprobantes que obtenga ella misma o que aporte el sujeto pasivo.
- Datos de derecho de la declaración: no vinculan en absoluto ni a la Administración ni a los Tribunales.

Artículo 117 LGT:

«La confesión de los sujetos pasivos versará exclusivamente sobre los supuestos de hecho.

No será válida la confesión cuando se refiera al resultado de aplicar las correspondientes normas legales».

En este precepto no se introduce ninguna novedad con respecto al **RÉGIMEN DE LA CONFESIÓN** en Derecho Común y que se puede resumir en las siguientes notas:

- a) La confesión puede ser judicial o extrajudicial según tenga lugar en juicio o fuera de él (art. 1.231 CC). En todo caso presentan regímenes diferenciados.
- b) La confesión judicial prestada en un pleito puede ser considerada confesión extrajudicial en otro posterior.
- c) Para extraer valor probatorio de una confesión el interrogatorio debe haber sido claro y sencillo para un profano en Derecho sometido además a las tensiones del procedimiento.
- d) En el ámbito administrativo no parece aplicable la regla de la «confesión ficta» establecida en el artículo 586 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en el que se establece que si las respuestas del confesante fueran evasivas el Juez, de oficio o a instancia de parte, le apercibirá de tenerlo por confeso sobre los hechos respecto a los cuales sus respuestas no fueren categóricas y terminantes.
- e) Aunque desde el punto de vista psicológico la confesión espontánea presenta una fuerza de convicción aparentemente superior a la provocada, debemos ser muy cautos en su valoración pues en ocasiones al autor le falta consciencia de la gravedad del acto y tenderá por ello a expresarse sin control ni medida.
- f) La confesión debe recaer sobre hechos personales del confesante que habrá de tener capacidad legal para hacerla.

El Código Civil prohíbe la confesión bajo juramento decisorio sobre cuestiones acerca de las cuales las partes no puedan transigir, lo cual determina que a la Administración Tributaria no se le pueda exigir confesión, dado el carácter intransigible de los derechos de la Hacienda Pública.

- g) La confesión hace prueba contra su autor, si bien no puede dividirse contra el que la hace, salvo cuando se refiera a hechos diferentes, o cuando una parte de la confesión esté probada por otros medios, o cuando en algún extremo sea contraria a la naturaleza de las leyes (arts. 1.232 y 1.233 CC).
- h) La confesión sólo pierde eficacia probando que al hacerla se incurrió en error de hecho (art. 1.234 CC).

En este punto nos detendremos a analizar la **NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ACTAS DE CONFORMIDAD**, institución a la que se han venido aplicando las reglas establecidas en el Código Civil para la confesión.

En efecto, como consecuencia del carácter indisponible de la relación jurídico-tributaria, nuestro ordenamiento se decanta por la denominada tesis de la naturaleza confesoria de la conformidad que se basa en la Exposición de Motivos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) en el que se señala que el acta de conformidad no es una transacción sino que constituye un pronunciamiento procesal acerca de la certeza de los hechos imputados por la Inspección, «pudiendo comprender en cierto modo una confesión...». En esta misma línea se manifiesta el artículo 61.3 RGIT cuando dice que:

«En ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de los que dio su conformidad, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho».

A partir de aquí conviene precisar dos extremos:

- La conformidad respecto de los hechos que el sujeto pasivo presta en el acta equivale al reconocimiento de los mismos en cuanto acaecidos en la realidad, pero no alcanza al reconocimiento de las calificaciones jurídicas deducidas por el actuario.

En todo caso, los hechos reconocidos por la conformidad pueden ser desvirtuados mediante otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas.

- Tras la consagración constitucional del Principio de Tutela Judicial Efectiva hay que rechazar la tesis tradicional de que la conformidad del sujeto pasivo al contenido del acta implica la imposibilidad de impugnarla. En consecuencia las actas firmadas en conformidad son perfectamente recurribles, si bien, como hacen prueba de los hechos que en ellas se constatan, será muy difícil para el contribuyente destruir en sede judicial lo que asintió y reconoció como válidamente producido en sede administrativa.

Al efecto el artículo 61 RGIT, según redacción dada al mismo en la disposición final 1.^a del Real Decreto 1930/1998, establece que:

«No podrán impugnarse las actas de conformidad, sino únicamente las liquidaciones tributarias, definitivas o provisionales, resultantes de aquéllas.

En ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de los que dio su conformidad, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho.»

Artículo 118 LGT:

«Las presunciones establecidas por las leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente lo prohíban.

Para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano».

En esta disposición se introduce el tema de la **PRESUNCIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO**, cuyo estudio exige algunas consideraciones de carácter general:

- a) La eficacia de las presunciones despliega toda su intensidad en el ámbito de la prueba y su fin es facilitar la actividad administrativa.

En principio se diferencian dos tipos de presunciones:

- Las presunciones legales referidas en el artículo 118.1 transcrito y en el artículo 4.4 LDGC que reproduce literalmente el anterior. A su vez, éstas se clasifican en dos grupos según admitan o no prueba en contrario: *iuris tantum* e *iuris et de iure*. Volveremos a ellas líneas más abajo.
- Las **PRESUNCIONES HOMINI** o efectuadas por el órgano que ha de resolver el correspondiente asunto y que no han sido establecidas por la ley. A ellas se refiere el artículo 1.253 del Código Civil, cuyo contenido se reproduce literalmente en el artículo 118.2 LGT.

En el mismo sentido la STS de 13 de marzo de 1986: «La jurisprudencia exige, que para que pueda acreditarse un hecho por la vía de presunción, el hecho deducido se ha de derivar de modo directo, es decir, no por vía de presunciones intermedias, de modo que el enlace sea de tal conexión y congruencia que la realidad del primer hecho traiga como consecuencia racional e inexcusable la del segundo, por ser la relación de ambos coincidente y sin poder aplicarse a otras circunstancias».

En este mismo sentido se manifiesta la STS de 20 de julio de 1998 cuando dice que: «Tres son, pues, los elementos característicos de las presunciones ahora consideradas: La afirmación base, que es el hecho demostrado; la afirmación presumida, que es el hecho que se trata de deducir; y el enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. De ellos, para acreditar la afirmación base, pueden utilizarse cualesquiera medios de prueba, aunque deben ser suficientes para que merezca la conceptuación de hecho acreditado. La afirmación presumida, que es la única relevante para el juicio de hecho determinante de la conclusión, normalmente queda acreditada mediante la propia actividad presuntiva. Es claro que la afirmación presumida ha de ser distinta de la afirmación base y estar situada a un nivel superior, puesto que si se declara presumido un hecho sin más, no se estará ante una verdadera presunción, sino ante meras conjeturas o sospechas. Por último, las reglas del criterio humano no son otras que las de la lógica o recta razón y, en este sentido, el enlace entre el hecho acreditado y el que se trate de demostrar no ha de consistir en otra cosa que la conexión o congruencia entre ambos, de suerte que el conocimiento de uno lleve al intérprete, como consecuencia obligada de aquella lógica o recta razón, al conocimiento del otro».

En todo caso conviene recordar que el TEAC en Resolución de 9 de julio de 1998 señala que: «La doctrina de este Tribunal acerca de la aplicación de este tipo de presunciones al ámbito tributario es la de que ha de aplicarse con especial cuidado y escrupulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico-tributaria, y en este sentido tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos: a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar ésta en un orden lógico como extremadamente probable; b) Precisión, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y c) Concordancia, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión».

Directamente relacionada con la presunción *hominis* aparece la **prueba indiciaria**, con respecto a la cual se pueden destacar las siguientes notas:

- El Tribunal Constitucional no descarta la prueba indiciaria a la cual se refiere en Sentencia de 17 de diciembre de 1985 en los siguientes términos: «Una prueba indiciaria ha de partir de unos hechos (indicios) plenamente probados, pues no cabe, evidentemente, construir certezas sobre la base de simples probabilidades. De esos hechos que constituyen los indicios debe llegarse, a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, a considerar probados los hechos constitutivos de delito. Puede ocurrir que los mismos hechos probados permitan en hipótesis diversas conclusiones o se ofrezcan en el proceso interpretaciones distintas de los mismos. En este caso el tribunal debe tener en cuenta todas ellas y razonar por qué elige la que estima más conveniente».
 - El indicio y la prueba indiciaria son especialmente relevantes en la adopción de «medidas cautelares» que aseguren los resultados de ciertos procesos, creando una situación de hecho que permita esperar su término con entera confianza. Decidir sobre la adopción de la medida cautelar es una elección entre daños que ha de resolverse considerando los indicios existentes.
 - Como elemento generador de indicios merece ser resaltada la conducta procedimental del contribuyente, cuando la misma es: omisiva por cuanto el mismo se niega de forma genérica o concreta a contestar a los requerimientos del actuario; u oclusiva si el interesado destruye la prueba o se niega a su exhibición.
- b) En toda presunción existe un hecho base conocido y un hecho consecuencia ligados entre sí mediante una relación lógica de probabilidad.

Toda norma de apariencia presuntiva en cuyo contenido no se puedan distinguir con claridad estos tres elementos (hecho base, hecho consecuencia y deducción lógica) no podrá ser calificada como presunción jurídica.

Además, la concurrencia de estos tres elementos ayuda a distinguir la presunción de otras figuras afines como las ficciones jurídicas y las reglas de valoración.

c) Como ya hemos dicho las presunciones legales se clasifican en absolutas (*iuris et de iure*) y relativas (*iuris tantum*) según admitan o no, respectivamente, la prueba en contrario:

- Las presunciones ***IURIS ET DE IURE*** determinan la irrefutabilidad de aquello que se afirma, impidiendo cualquier tipo de prueba para el obligado tributario.

No obstante la Administración ha de abstenerse de aplicar la presunción cuando le conste que la verdad material es distinta. En definitiva, la prueba, que no le está permitida al particular, será obligatoria para la Administración, eliminándose así cualquier duda sobre una posible vulneración del Derecho a la Prueba constitucionalizado en el artículo 24.2 de la Constitución Española (CE) y al que más tarde volveremos a referirnos.

- En las presunciones ***IURIS TANTUM*** no se produce una inversión de la carga de la prueba sino una modificación del objeto de la misma: el órgano administrativo ha de probar el hecho base de que parte para llegar al presumido, y el contribuyente debe probar que pese a existir certeza del hecho base la consecuencia que de él se extrae no es la que arroja el hecho presunto.

d) En todo caso el órgano administrativo debe acudir a este mecanismo de forma reglada, evitando actuaciones discrecionales que conviertan el ejercicio de la prueba en un logro imposible de alcanzar para el particular.

Estas notas generales nos permiten intuir la importancia de las presunciones en el ámbito tributario en cuanto instrumentos que facilitan la acción probatoria del órgano administrativo, sin perjuicio de que el mismo haga caso omiso de ellas cuando llegue al convencimiento de que el resultado de la presunción no se corresponde con la realidad de los hechos.

La utilización de presunciones es especialmente intensa en los expedientes de **ESTIMACIÓN INDIRECTA**:

En efecto, el expediente de estimación indirecta implica la utilización de un conjunto de técnicas presuntivas que no suponen una inversión de la carga de la prueba puesto que el órgano administrativo que aplica el régimen debe justificar y probar tanto lo inevitable de su utilización como la congruencia entre aquello que está midiendo y los medios que emplea para medir.

Conviene subrayar la naturaleza subsidiaria de la estimación indirecta, de tal forma que la desaparición de los libros y registros contables no determina *per se* la aplicación del método de estimación indirecta, sino que la misma procederá cuando quede probado que la base imponible no se puede determinar con certeza mediante los correspondientes justificantes, documentos o antecedentes que obren en poder del sujeto pasivo o de la Administración.

Finalizaremos nuestro breve repaso al régimen de estimación indirecta señalando que constituye una «facultad» exclusiva de la Administración, no admitiéndose distintas estimaciones subjetivas del sujeto pasivo como elementos para la determinación de las bases.

Artículo 119 LGT:

«La Administración tributaria tendrá el derecho de considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un Registro fiscal u otros de carácter público, salvo prueba en contrario».

En este precepto se establece una presunción legal *iuris tantum* de la certeza de las **INSCRIPCIONES EN LOS REGISTROS PÚBLICOS**, aunque sólo en favor de la titularidad de determinados elementos susceptibles de integrar ciertos hechos imposables.

En el mismo sentido se manifiestan:

- El artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, en el que se establecen ciertas reglas sobre la titularidad de bienes y derechos de naturaleza patrimonial, y en el que se señala asimismo que en el caso en que no resulte debidamente acreditada aquella se tomará como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otro de carácter público.
- El artículo 38 de la Ley Hipotecaria cuando establece que, a todos los efectos legales, se presumirá que los derechos reales inscritos en el Registro existen y pertenecen a su titular en la forma determinada por el asiento respectivo.

Finalizaremos este epígrafe recordando de nuevo que la prueba deviene en acto de instrucción básico para asegurar la legitimidad del acto administrativo de liquidación, en cuanto el mismo se debe ajustar a la realidad material concurrente.

Por este motivo, en los casos de ausencia de prueba, de prueba insuficiente o de prueba ilícitamente obtenida, entrarán en juego: bien los mecanismos de que dispone el contribuyente para instar la revocación, revisión o anulación de los actos de liquidación (tanto en vía administrativa como jurisdiccional); bien los mecanismos de que dispone la Administración para revisar de oficio (declaración de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad del acto) o en vía contenciosa los actos tributarios.

II. PRUEBA OBTENIDA PREVIA ENTRADA EN LA FINCA O LOCAL DE NEGOCIO DEL INTERESADO

1. Introducción.

La adecuada gestión de los tributos exige información completa sobre las actividades económicas de los obligados tributarios para lograr un juicio acerca de la realidad material concurrente, en base a la cual se regularizará la situación tributaria del contribuyente o se declarará correcta la misma.

Con objeto de facilitar a la Inspección de los Tributos el conocimiento de tal realidad material se le atribuyen una serie de facultades, entre las que se encuentra la entrada y reconocimiento de fincas para la práctica de cualesquiera actuaciones como el reconocimiento de bienes o instalaciones o la obtención de documentación no aportada hasta ese momento por el sujeto pasivo. En definitiva, la entrada y reconocimiento de fincas tiene como objetivo la obtención de los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión que terminen las actuaciones inspectoras de acuerdo con el artículo 42 RGIT.

Concretamente esta facultad se regula en el artículo 141 LGT en los siguientes términos:

- «1. Los Inspectores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocio, y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen para ejercer las funciones prevenidas en el artículo 109 de esta Ley.
2. Cuando el dueño o morador de la finca o edificio o la persona bajo cuya custodia se hallare el mismo se opusieren a la entrada de los Inspectores, no podrán llevar a cabo éstos su reconocimiento sin la previa autorización escrita del Delegado o Subdelegado de Hacienda; cuando se refiera al domicilio particular de cualquier español o extranjero será preciso la obtención del oportuno mandamiento judicial».

La constitucionalidad de este precepto se declara en STC 50/1995, de 23 de febrero, en la cual se señala que «... ningún derecho es absoluto y puede ser objeto de limitación si colisiona con otros...»; asimismo, destaca que «... los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 CE), lleva consigo la necesidad de impedir una distribución injusta de la carga fiscal...», lo cual hace de «la lucha contra el fraude fiscal un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración Tributaria»; pues bien, es éste el motivo que justifica el hecho de que «la inviolabilidad del domicilio encuentre uno de sus límites en el supuesto de la función inspectora de la Hacienda Pública...».

El desarrollo reglamentario se contiene en el artículo 39 del RGIT según el cual:

- «1. La Inspección de los Tributos podrá entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación o bien se produzcan hechos impositivos o exista alguna prueba de los mismos, siempre que lo juzgue conveniente para la práctica de cualesquiera actuaciones y, en particular, para reconocer los bienes, despachos, instalaciones o explotaciones del interesado, practicando cuantas actuaciones probatorias conexas sean necesarias.
2. Se precisará autorización escrita, firmada por el Delegado o Administrador de Hacienda territorialmente competente, o por el Director General correspondiente, cuando la entrada y reconocimiento se intenten respecto de fincas o lugares donde no se desarrollen actividades de la Administración Pública o bien de naturaleza empresarial o profesional.

La misma autorización será precisa cuando el interesado o la persona bajo cuya custodia se encuentren las fincas se opusieren a la entrada de la Inspección, sin perjuicio, en todo caso de la adopción de las medidas cautelares que procedan. Los interesados deberán siempre, sin más trámite, permitir el acceso de la Inspección a sus oficinas donde hayan de tener a disposición de aquella durante la jornada laboral aprobada para cada empresa su contabilidad y demás documentos y justificantes concernientes a su negocio. Del mismo modo, los jefes de las Unidades administrativas correspondientes permitirán el acceso de la Inspección a los registros, despachos, dependencias u oficinas de entes integrados en cualesquiera Administraciones Públicas.

3. Cuando la entrada y reconocimiento se refieran al domicilio particular de una persona física será precisa la obtención del oportuno mandamiento judicial, si no mediare consentimiento del interesado.
4. Se considerará que el interesado o el custodio de las fincas prestan su conformidad a la entrada o reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que de ellos dependan para que aquellas operaciones puedan llevarse a cabo. No obstante, cuando la entrada y reconocimiento se refieran a un domicilio particular se requerirá expresamente del interesado si consiente el acceso, advirtiéndole de sus derechos».

La simple lectura de estas disposiciones nos permite diferenciar dos situaciones: entrada y reconocimiento de fincas que «1) constituyan o 2) no constituyan» el domicilio particular de una persona. A su vez, en cada uno de los casos anteriores pueden darse dos posibilidades: que el propietario o custodio de la finca «a) se oponga o b) no se oponga» a la entrada y reconocimiento de la misma.

Puesto que en la entrada y reconocimiento de fincas que no constituyen el domicilio de una persona sólo intervienen órganos administrativos (el Inspector Actuario y, en caso de oposición del propietario o custodio de la finca o local de negocio a la entrada de aquél, el Delegado de la AEAT

territorialmente competente o el Director General del Departamento de Inspección) vamos a limitar el objeto de nuestro estudio a las entradas y reconocimientos que tienen lugar en el domicilio de una persona y que requieren la intervención de un órgano jurisdiccional como consecuencia de la exigencia establecida en el artículo 18.2 de la Constitución:

«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».

Señalar que en los siguientes apartados vamos a efectuar algunas consideraciones de carácter terminológico, que nos ayudarán a decidir en qué casos rige la protección del artículo 18.2 CE; a continuación analizaremos el carácter de las actuaciones inspectoras de entrada y reconocimiento domiciliarios; y finalizaremos repasando las consecuencias de la prueba obtenida en un registro domiciliario ilícito.

2. Precisiones terminológicas.

Hablar de entrada y reconocimiento del domicilio exige una delimitación previa del alcance de cada uno de estos conceptos.

Conceptos de entrada y reconocimiento:

Tanto la entrada como el reconocimiento son actuaciones que afectan a la inviolabilidad del domicilio. Ahora bien, cada una de ellas constituye una medida diferente a la otra. Así:

- Mientras con la entrada se penetra en el domicilio, sin constituir en sí misma ningún acto de investigación o prueba, a través del reconocimiento se buscan y recogen tanto datos útiles para la comprobación e investigación como fuentes de prueba.
- Es la entrada la que implica la vulneración directa del derecho a la inviolabilidad del domicilio, de tal forma que el reconocimiento supone un incremento del grado de violación ya producida con la entrada.

Concepto de domicilio:

Podemos efectuar una primera aproximación al concepto de domicilio contraponiéndolo al de «lugar público» que es el espacio en el que los individuos realizan actividades que escapan del ámbito de la privacidad, en tanto en cuanto a tales espacios tiene acceso una pluralidad indiscriminada de personas. *A sensu contrario* «domicilio» será el recinto en el que la persona desarrolla las facetas más íntimas y reservadas de su actividad.

Ahora bien, junto al concepto estricto de domicilio que acabamos de presentar se puede hablar de un domicilio *lato sensu* que incluye también aquellos lugares que sin constituir la morada del interesado han sido escogidos por él para cobijar parte de su intimidad.

Es este último el concepto de domicilio acuñado por el Tribunal Constitucional en Sentencia de 17 de febrero de 1984 en la cual se define el domicilio inviolable como «aquél espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima»; o como «el espacio limitado que la propia persona elige y que tiene que caracterizarse precisamente por quedar exento o inmune a las invasiones o agresiones exteriores de otra persona o de la autoridad pública».

Esta misma concepción se recoge en STS de 19 de enero de 1995 en la cual se entiende la protección del domicilio como un aspecto de la protección de la intimidad que sirve al libre desarrollo de la personalidad. A partir de aquí se deduce que «el domicilio, en el sentido de la CE, no sólo es el lugar donde se pernocta habitualmente o donde se realizan otras actividades cotidianas habituales, sino también el ámbito cerrado erigido por unas personas con objeto de desarrollar en él alguna actividad».

Se puede completar la delimitación del concepto de domicilio haciendo una breve referencia al Auto del Tribunal Supremo de 24 de enero de 1996 en el cual se señala que aquél «comprende dos notas esenciales: la absoluta privacidad de la actividad desarrollada en su interior y la capacidad de excluir a terceros de la entrada en el ámbito domiciliario».

Tras lo expuesto haremos referencia a dos aspectos concretos como son la condición de domicilio de establecimientos comerciales y de despachos y oficinas; y el domicilio de las personas jurídicas.

Veamos cada uno de ellos:

- El Tribunal Supremo ha sido unánime a la hora de excluir a **los establecimientos comerciales abiertos al público** de la protección constitucional del domicilio en tanto en cuanto «este derecho fundamental protege la intimidad como valor esencialísimo pero no la propiedad».

Mayores problemas se plantean cuando en un mismo inmueble se comprenden tanto dependencias abiertas al público -que no serán domicilio inviolable- como dependencias que constituyen el domicilio efectivo de los que regentan el establecimiento -que son domicilio inviolable-, en cuyo caso se debe distinguir entre unas y otras en atención a la distinta protección que merecen cada una de ellas.

Con respecto a las **oficinas y despachos** las resoluciones jurisprudenciales han sido contradictorias. Así, mientras en STS de 11 de octubre de 1993 se señala que el despacho de un ciudadano pertenece a su esfera de privacidad protegida por la Constitución, en SSTS

de 20 de diciembre de 1994 y de 27 de junio de 1994 se afirma que las oficinas de una empresa no son domicilio como tampoco lo son los despachos profesionales o bufetes de abogados, si bien se señala «que en estos casos se deben extremar las garantías en cuanto que se puede poner en peligro el secreto profesional, que constituye el núcleo esencial de la actuación de los letrados».

En definitiva habrá que estudiar cada caso concreto para conocer si nos encontramos o no ante la posible entrada en un domicilio inviolable desde el punto de vista constitucional, para lo cual se atenderá especialmente a la concurrencia de las notas de privacidad y exclusión de terceros.

- Aunque los derechos fundamentales sólo son predicables *prima facie* de las personas físicas, en ocasiones puede resultar necesaria la protección de la «**intimidad**» de las **personas jurídicas** para de este modo salvaguardar la intimidad de las personas físicas titulares de las mismas.

Ahora bien, esta modalidad de protección domiciliaria no ha sido aceptada de forma pacífica y unánime.

En efecto se puede observar cómo no existen pronunciamientos claros ni del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ni del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el que no se ha reconocido de forma expresa la inviolabilidad del domicilio de las empresas, de tal forma que el reconocimiento de la misma por nuestro ordenamiento interno no se puede fundamentar en una exigencia del ordenamiento jurídico comunitario.

Nuestro Tribunal Constitucional, que mantuvo inicialmente una postura restrictiva, en Sentencia de 17 de octubre de 1985 extendió el ámbito subjetivo del artículo 18.2 CE a las personas jurídicas «desde el momento en que las mismas vengan a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de tutela constitucional», en tanto en cuanto «nuestro texto constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo, pues, extensible o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas», y sin olvidar que «la cuestión de la titularidad de los derechos fundamentales no puede ser resuelta con carácter general en relación a todos y cada uno de ellos». A partir de aquí también el Tribunal Supremo ha extendido el derecho a la inviolabilidad domiciliaria a las personas jurídicas.

Una vez reconocido este derecho el problema que se plantea es determinar qué lugares cerrados deben considerarse como tal domicilio puesto que está claro que el mismo no puede abarcar todos y cada uno de los lugares en los que la persona jurídica desarrolla su actividad.

Parece que gozarán de inviolabilidad aquellos lugares que con independencia de su designación formal o no como domicilio social de la empresa, custodien de alguna manera la intimidad inherente a la actividad privada de la misma.

3. El carácter judicial de la entrada y reconocimiento del artículo 141 LGT.

Como hemos visto el derecho a la inviolabilidad del domicilio se reconoce en el artículo 18.2 CE, en el cual se exige resolución judicial para la entrada y registro domiciliarios salvo en los casos en que exista consentimiento del titular del domicilio o de flagrante delito.

La propia Constitución establece otros límites a la inviolabilidad como son los estados de excepción y sitio (art. 55.1 CE), y las investigaciones correspondientes a la actuación de bandas armadas o elementos terroristas (art. 55.2 CE). A estos casos se añaden aquellos otros en que la limitación del derecho constitucionalmente garantizado procede de la colisión de éste con otro u otros derechos de rango superior en tales términos que opera el estado de necesidad como causa de la limitación.

Por su parte la facultad de la Inspección de los Tributos de entrar y reconocer el domicilio particular del contribuyente se establece en el artículo 141 LGT, en el cual se establece la necesidad de mandamiento judicial siempre que no medie consentimiento del interesado.

En definitiva nos encontramos ante una entrada y registro (o reconocimiento) **de carácter judicial** que será objeto de delegación por el Juez en otra autoridad (la Inspección de los Tributos) y cuyo valor será el de la prueba documental siempre que la actuación haya sido correctamente documentada.

Tras lo expuesto nos detendremos a analizar: cuándo se puede considerar que se ha producido el consentimiento del titular del domicilio afectado; y cuáles son los caracteres que debe reunir la preceptiva autorización judicial.

Consentimiento del titular:

Puesto que siempre que medie consentimiento del titular cualquier persona puede entrar legítimamente en el domicilio del mismo, es necesario acotar el concepto de «consentimiento»:

1. Si el consentimiento sólo se otorga para la entrada, será imposible el registro o reconocimiento sin autorización judicial.
2. El consentimiento se puede otorgar de forma expresa o tácita.

Al consentimiento tácito se refiere el artículo 551 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal cuando dice que:

«Se entenderá que presta su consentimiento aquel que, requerido por quien hubiere de efectuar la entrada y el registro para que los permita, ejecuta por su parte los actos necesarios que de él dependen para que puedan tener efecto, sin invocar la inviolabilidad que reconoce al domicilio el artículo 18.2 de la Constitución del Estado».

Ahora bien, el *consentimiento tácito* es interpretado por la jurisprudencia de forma restrictiva. Así:

- Ha de constar de modo inequívoco. La duda sobre el consentimiento presunto habrá que resolverla siempre a favor de la falta del mismo, de acuerdo con el carácter preeminente de los derechos fundamentales de la persona. En este sentido STS de 2 de marzo de 1994.
 - La falta de oposición a la entrada y reconocimiento se interpretará como consentimiento siempre que el requerimiento se haya realizado rodeado de una serie de garantías que aseguren que el titular conoce el objeto del requerimiento y su derecho a impedir la entrada. Además, se le ha de conceder un plazo prudencial, entre el requerimiento y el inicio de la actuación, para que pueda formarse un juicio.
3. En caso de pluralidad de moradores puede otorgar el consentimiento, para la entrada y/o reconocimiento, cualquiera de ellos siempre que tenga capacidad para comprender el significado del permiso que concede. En este sentido se manifiesta la jurisprudencia tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal Supremo. Así en STC de 21 de diciembre de 1993 se puede leer que «ninguna vulneración del derecho a la inviolabilidad de domicilio puede entenderse ocasionada en el caso de autos, toda vez que la entrada en la vivienda del recurrente fue consentida por sus propios familiares».

Con respecto al tema de quién ostenta la capacidad para prestar el consentimiento en el seno de las personas jurídicas no existe unanimidad. Así:

- Algunos autores afirman que dicha capacidad la tiene el representante legal de la entidad siempre que tenga atribución para ello de acuerdo con los estatutos sociales.
- Otros señalan que no es preciso ningún apoderamiento formal bastando con la concurrencia de una situación de hecho definida. Del mismo modo que el auto de entrada y registro se debe notificar al «encargado» del lugar, corresponderá a éste prestar o no el consentimiento.

En este sentido en STS de 2 de junio de 1995 se puede leer lo siguiente: «el acceso de los Inspectores de los Tributos al domicilio social de la entidad recurrente se realizó mediando el consentimiento espontáneo de un representante legal del máximo relieve en la sociedad como es su Consejero-Delegado, en cuya presencia y con su firma se desarrolló la inspección y extendió el acto correspondiente, sin que por el mismo se formulase oposición, reserva o reticencia de clase alguna. Así las cosas, la constatación inequívoca del consentimiento manifestado por el representante legal de la entidad titular del domicilio social al que tuvieron acceso los inspectores de tributos, a fin de realizar su misión profesional, deja vacía de contenido a la supuesta lesión del derecho fundamental reconocido en el artículo 18.2 CE».

4. Carecerá de validez la diligencia de entrada y reconocimiento si para obtener el consentimiento se ha empleado violencia, intimidación o dolo.

Más difícil resulta establecer los efectos del consentimiento prestado por error que no tiene su origen en la actuación ilícita de un tercero y que puede no suponer la vulneración del derecho fundamental. En este último caso, como líneas más abajo veremos, nada impedirá que los resultados de las actuaciones se incorporen al proceso siempre que puedan ser acreditados por otros medios de prueba.

5. Es conveniente, que no imprescindible, la intervención de testigos para probar el consentimiento.
6. El consentimiento puede ser revocado en cualquier momento, lo cual obligará a los agentes que estén practicando el reconocimiento, si no disponen de autorización judicial, a abandonar inmediatamente el domicilio.

Requisitos del mandamiento judicial:

Estudiar el mandamiento judicial de entrada y registro (o reconocimiento) de fincas exige el análisis de los cuatro tipos de requisitos que ha de reunir: personales; objetivos; formales; y temporales. Veamos cada uno de ellos:

REQUISITOS PERSONALES:

Su repaso implica responder a las siguientes preguntas:

A. ¿Qué Juez es el competente para autorizar la entrada?

- Desde el punto de vista funcional se puede contestar a la anterior pregunta señalando que: si bien en el artículo 550 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECr) se señala que en general será competente para acordar el registro el Juez instructor de la causa, en STC de 17 de febrero de 1984 se señala que «el Juez a quien se confiere la protección del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio no es necesariamente el juez penal encargado de una instrucción sumarial, el cual sólo tiene que intervenir cuando la entrada en un domicilio guarde relación directa con la investigación sumarial que lleva a cabo».

De este modo se abre la posibilidad de que la autorización la otorgue un Juez de un orden jurisdiccional distinto del penal siempre que sea el competente para la instrucción del procedimiento concreto de que se trata.

En todo caso en STC 50/95, de 23 de febrero, se establece que: «Para aquel procedimiento administrativo (Procedimiento de Ejecución Forzosa de los actos administrativos) hemos considerado acorde con la Constitución que se atribuyera a los Jueces de Instrucción la competencia de expedir o negar el mandato correspondiente. Tanta o más razón existe para

que se extienda el ámbito de la norma, por vía analógica ante el silencio de la Ley, al procedimiento de la Inspección Tributaria, con una semejanza tan notable a la (...) propia jurisdicción penal».

En cuanto a los efectos de la falta de competencia funcional:

- No determina la vulneración de un derecho fundamental en cuanto la autorización judicial se produce.
- Pero sí la nulidad absoluta del acto por vulneración de la legislación ordinaria.
- Desde el punto de vista territorial también será competente el Juez que instruye la causa con independencia de que el domicilio a reconocer se encuentre en la jurisdicción territorial de otro Juez.

No obstante, la falta de competencia territorial para autorizar la entrada y registro no supone la nulidad de la actuación por incompetencia por cuanto:

- No se vulnera el derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio ya que el artículo 18.2 sólo pide autorización judicial sin precisar más.

En este sentido SSTC: 76/92, de 14 de mayo; y 174/93, de 27 de mayo.

- No se vulnera la legalidad ordinaria puesto que el carácter necesario de la actuación que nos ocupa justifica el otorgamiento de la autorización por un Juez que no sea el competente por razón del territorio.

En este sentido se ha pronunciado en numerosas ocasiones el Tribunal Supremo. Por ejemplo en SSTC: de 22 de mayo de 1995; de 20 de febrero de 1997; o de 28 de febrero del mismo año.

Acabaremos con este apartado observando que no es obligatoria la intervención del Juez en la entrada y registro (o reconocimiento) puesto que el mismo puede delegar en otra autoridad o funcionario de acuerdo con lo establecido en el artículo 558 LECr.

No obstante, el auto del Juez que autorice la práctica del registro por otra autoridad o funcionario debe identificar con claridad de qué autoridad o funcionario se trata, y debe indicar, en base al principio de proporcionalidad, el número de personas que pueden acceder al domicilio aun cuando no se identifiquen individualmente con carácter previo (en este sentido la STC 50/95, de 23 de febrero).

B. ¿Es necesaria la presencia del Secretario Judicial en la entrada y reconocimiento efectuada por la Inspección de los Tributos previa autorización judicial?

En el artículo 569.4 LECr se establece la obligatoriedad de la presencia del Secretario Judicial en la entrada y registro domiciliario.

A partir de aquí, y dado el carácter judicial de la entrada y reconocimiento de domicilio efectuados por la Inspección de los Tributos, hay que reconocer el carácter obligatorio de la presencia del Secretario en este tipo de actuaciones.

Una vez admitida la obligatoriedad de tal intervención podemos repasar brevemente cuál es la función que desempeña. Para ello seguiremos a HINOJOSA SEGOVIA según el cual la presencia del Secretario en el registro supone una triple garantía: de legalidad en cuanto asegura el cumplimiento de las formalidades legales; de autenticidad en cuanto da fe de lo realmente acontecido en la actuación; y de correcta ejecución en cuanto garantiza que la intromisión en la inviolabilidad del domicilio se realiza dentro de los límites marcados por la resolución judicial que autorizó la entrada y registro.

Finalizaremos con este punto apuntando los efectos de la ausencia del Secretario Judicial en la actuación de entrada y reconocimiento domiciliario:

- No se vulnera ningún derecho constitucional por cuanto la presencia del fedatario judicial ni forma parte del contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, ni es una de las garantías constitucionalizadas por el artículo 24 CE.

En este sentido SSTC: 290/94, de 27 de octubre; 309/94, de 21 de noviembre; 133/95, de 25 de septiembre.

- Se vulnera la legalidad ordinaria en cuanto la presencia del fedatario público en las diligencias judiciales es una norma esencial del procedimiento: es el único funcionario competente en el orden judicial para dar fe con plenitud de efectos.

La consecuencia es la nulidad de pleno derecho de la actuación y la pérdida del valor de prueba preconstituída que la misma habría tenido si hubiera asistido el Secretario.

En esta línea se manifiestan, entre otras, las SSTS: de 10 de febrero de 1992; y de 31 de marzo de 1992.

C. ¿Es necesaria la presencia del interesado o de su representante durante la entrada y reconocimiento?

La respuesta a esta pregunta exige señalar previamente que será «**interesado**» el titular del domicilio ya que sólo él, sea o no imputado, puede prestar el consentimiento a la entrada en el domicilio. Al respecto en STS de 16 de diciembre de 1994 se puede leer que «la razón de la peculiar normativa que se establece en la Ley de Enjuiciamiento Criminal para las entradas y registros en lugares cerrados es el respeto a la inviolabilidad del domicilio de todo ciudadano y él es, en cada caso, el interesado en la protección de su propio domicilio».

Una vez identificado el sujeto al que nos referimos podemos observar cómo en el artículo 569 LECr se declara obligatoria su presencia para la práctica del registro.

A partir de aquí resultan convenientes algunas precisiones:

- En caso de domicilio compartido es suficiente la presencia de cualquiera de los titulares del mismo, en coherencia con la doctrina ya expuesta sobre la validez del consentimiento a la entrada efectuado por uno solo de ellos. El Tribunal Supremo ha mantenido recientemente esta tesis en Sentencias de 1 y de 4 de marzo de 1996.
- Basta con la presencia del interesado, no siendo necesario que el mismo acompañe en todo momento a los actuantes. No obstante, en ningún caso se puede prohibir al titular que efectúe tal seguimiento.
- Cuando el titular del domicilio afectado por las actuaciones no coincida con la persona cuya situación tributaria está siendo comprobada e investigada, no se plantea ninguna peculiaridad ya que no es obligatoria la presencia de esta última, sin perjuicio de que se garantice su derecho a ser oído en otro momento del procedimiento.
- En los casos en los que no sea posible la asistencia del interesado bastará con la presencia de las personas a que se refiere el propio artículo 569, y en defecto de las mismas, con la de los dos testigos. Al efecto podemos recordar la STS de 13 de junio de 1992 a tenor de la cual «la presencia de los testigos sólo se exige en el artículo 539 LECr para el supuesto de que el interesado, por sí o a través de representante, no presencie el registro».
- Dado el carácter urgente y sorpresivo de la actuación que analizamos, no es necesaria la presencia de letrado en el registro. En este sentido STS de 27 de enero de 1992.

Finalizaremos este apartado señalando los efectos de la ausencia del interesado en la práctica de la actuación de entrada y reconocimiento domiciliario:

- La jurisprudencia no tiene un criterio claro y unificado acerca de si la ausencia del interesado en el registro supone o no vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad domiciliaria.

En opinión de RODRÍGUEZ SOL, que compartimos, tal ausencia no vulnera el derecho a la inviolabilidad del domicilio, si bien la misma puede lesionar el derecho al debido proceso que se reconoce en el artículo 24 CE.

- Puesto que se priva al imputado de la garantía de la concurrencia de un sujeto imparcial en la práctica de la actuación se elude un requisito esencial que determinará la nulidad de lo actuado.

REQUISITOS OBJETIVOS:

Son tres los requisitos objetivos que ha de reunir el documento de autorización:

A. Debe concretarse en un auto motivado.

La autorización judicial debe exteriorizarse a través de un auto que por definición estará siempre motivado -de acuerdo con los artículos 247 y 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) la diferencia esencial entre providencia y auto radica en que la primera no precisa fundamentación y el segundo sí. En estas circunstancias cuando la resolución esté debidamente motivada pero formalmente aparezca nominada como providencia, lo que ha sido denominado providencia es en realidad un auto-.

Con respecto a la motivación del auto hay que efectuar diversas consideraciones:

- La exigencia de motivación es de carácter sustancial por cuanto supone la exteriorización de las razones que conducen, desde el punto de vista jurídico, a la adopción de la resolución.

En cuanto a cuándo se considera motivado el auto, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 24 de octubre de 1994, señala: «...que en determinados actos decisorios esa motivación, por su propia naturaleza, debe contener una justificación jurídica de carácter mínimo, no siendo exigible a los mismos hacer razonamientos sobre algo que inicialmente se desconoce en profundidad...». Por su parte en STS de 4 de marzo de 1995 se lee: «como ha recordado el Tribunal Constitucional en su Auto 10-9-86, la exigencia se cumple con una escueta motivación o incluso con una fundamentación por remisión».

- La motivación del auto debe hacer referencia a la «proporcionalidad» de la medida.

En este sentido el Tribunal Constitucional ha afirmado reiteradamente la obligación de observar el principio de proporcionalidad cuando se traten de limitar derechos fundamentales. Así en STC 37/89, de 15 de febrero, señala que «la regla de proporcionalidad de los sacrificios es de observancia obligada al proceder a la limitación de un derecho fundamental, y bien se comprende que el respeto de esta regla impone la motivación de la resolución jurídica que excepcione o restrinja el derecho, pues sólo tal fundamentación permitirá que se aprecie, en primer lugar, por el afectado, y que se pueda controlar después la razón que justificó, a juicio del órgano judicial, el sacrificio del derecho fundamental».

En línea similar en la STC 50/95, de 23 de febrero, se lee que «las medidas restrictivas de los derechos fundamentales han de reducirse a lo mínimo indispensable adoptando en su ejecución las cautelas imprescindibles al efecto, bajo la salvaguardia del Juez. (...)». Estos

mandamientos se resumen en el que veda las inspecciones inútiles, procurando no perjudicar ni importunar al interesado más de lo necesario y adoptando todo género de precauciones para no comprometer su reputación con el respeto de sus secretos si no interesan a la instrucción».

También el Tribunal Supremo ha destacado la necesidad de que concorra dicho principio. Así en Auto de 18 de junio de 1992 señala que «es inherente al valor de justicia la existencia de proporcionalidad entre la medida misma y su finalidad».

Para conocer cuándo se considera cumplimentada la exigencia de proporcionalidad podemos recurrir a la STC 207/96, de 16 de diciembre, según la cual: «para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres siguientes requisitos o condiciones: si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no existe otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)».

Por último añadir que la proporcionalidad no sólo debe ser un criterio a tener en cuenta por el Juez a la hora de acordar la medida, sino que también debe ser respetada durante la ejecución de la medida por los funcionarios que realicen la actuación.

- La jurisprudencia no se ha mostrado particularmente exigente en la intensidad de los indicios que ha de tomar en consideración el órgano judicial para autorizar la entrada y reconocimiento de domicilio, estimando suficiente la existencia de meras sospechas basadas en datos objetivos. En este sentido la STS de 26 de noviembre de 1994 indica que: «... el artículo 546 de la ley procesal no exige más que la existencia de indicios de que en el domicilio puedan existir instrumentos o efectos que pudieran servir para el descubrimiento o comprobación delictiva. Por lo tanto la motivación es suficiente, puesto que en este trámite sería absurdo exigir afirmaciones más concretas cuando sólo se trata de comprobar si pudiera haber alguna actividad delictiva».
- Es posible la motivación del auto por remisión a la solicitud de autorización, siempre que en ésta se fundamente de forma suficiente la necesidad de adoptar tal medida.

Al respecto destaca la STC 46/96, de 25 de marzo, que admite «la validez constitucional de la motivación aunque sea escueta o se haga por remisión a la motivación de otra resolución anterior».

En todo caso la remisión debe constar de modo indubitado en la parte de fundamentación jurídica del auto de autorización.

Finalizaremos este punto señalando que la ausencia de motivación del auto supone:

- Tanto la vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva reconocida en el artículo 24.1 CE, como la vulneración del derecho fundamental sustantivo que en este caso es el de la inviolabilidad del domicilio (STC 207/96, de 16 de diciembre).

B. Debe identificar el domicilio y su titular.

De acuerdo con el artículo 558 LECr:

«El auto de entrada y registro en el domicilio de un particular será siempre fundado, y el Juez expresará en él concretamente el edificio o lugar cerrado en que haya de verificarse, si tendrá lugar en un solo día y la autoridad o funcionario que los haya de practicar».

De este modo:

- Es preciso que la vivienda quede totalmente identificada, lo que normalmente se conseguirá designando la dirección completa. En todo caso, si la vivienda está suficientemente individualizada serán intrascendentes los errores que se hayan podido producir en la designación de la dirección.
- En cuanto al titular del domicilio no es necesaria la identificación del mismo siempre que el auto esté suficientemente motivado. Tampoco afectará a la validez de la diligencia la consignación del nombre de una persona distinta del titular actual de la vivienda siempre que esté exactamente identificada la misma.

C. Debe identificar claramente el contenido de la actuación a practicar.

Aunque el artículo 558 LECr no exige la especificación en el auto de los hechos que se quieren investigar, ello no quiere decir que tal contenido no sea necesario. Por el contrario, la ausencia de una mínima concreción de lo que se pretende comprobar:

- Determinará la vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Distinto es el caso que se plantea cuando el auto autoriza la entrada para buscar pruebas de un determinado hecho y en la ejecución normal del reconocimiento se encuentran pruebas de hechos desconocidos e inesperados. En estos casos se documentará el hallazgo y tendrá valor probatorio siempre que no se trate de un mero indicio de un hecho distinto.

Al respecto destaca la STS de 18 de febrero de 1994 a cuyo tenor: «aunque el auto que autorizó la entrada y registro establezca que la autorización se otorga tan sólo al objeto de comprobar la existencia de estupefacientes, la valoración de pruebas obtenidas en dicha diligencia relativas a la tenencia ilícita de armas y demás delitos diversos por los que el contribuyente fue realmente condenado, es ajustada a derecho, pues tales pruebas hubieran podido obtenerse por medio de una diligencia de entrada y registro».

Asimismo en STS de 25 de abril de 1996 se dice que «... si al practicarse se descubren efectos distintos de los buscados que puedan ser delictivos, deben intervenir y ponerse los mismos y a quienes resulten ser sus dueños a disposición de la autoridad competente».

En otro sentido se pronuncia el TSJ de Cataluña en Sentencia de 17 de abril de 1997 cuando dice que: «... dicha entrada y registro se tiene que circunscribir a recoger el material probatorio relativo al delito o delitos para cuyo descubrimiento fue concedido, pero no para recoger material inculpativo indiscriminado relativo a presuntas actividades delictivas distintas de aquella para la que se concedió el mandamiento judicial» y «... el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio no tolera que la entrada y registro acordada para el esclarecimiento de un determinado delito, sea aprovechada por la Administración Tributaria para la obtención de informes de trascendencia fiscal, pues el propio carácter excepcional de la medida judicial obliga a hacer una interpretación restrictiva y a no permitir que de la misma se extraigan consecuencias distintas de aquellas para las que fue otorgada».

En similar sentido se manifiesta la Sentencia del TSJ de Cataluña de 2 de febrero de 1998 cuando señala que «... el derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio impide que la entrada y registro acordada para el esclarecimiento de un determinado delito, sea aprovechado por la Administración Tributaria para la obtención de datos de trascendencia fiscal referentes a personas distintas a aquella contra la que se dirige la acción penal».

En definitiva nos estamos refiriendo al tema de la «infiltración» que se produce cuando se investiga de forma camuflada un medio para obtener información con vistas a un proceso distinto.

Aunque este comportamiento no se puede calificar de ético, en ocasiones se revela como la única forma de descubrir la verdad de los hechos y por ello no siempre es rechazado. En concreto en STS de 15 de noviembre de 1994 se puede leer que «la infiltración de la policía expresamente orientada a poner de manifiesto conductas delictivas anteriores o que ya están teniendo lugar en el momento de la infiltración, es una actividad perfectamente lícita que determinará sin problema alguno el castigo del presunto delincuente, pues en tales casos la policía que se infiltra no instiga la realización del delito, sino que se limita a descubrirlo o a abortar su comisión».

REQUISITOS FORMALES:

Básicamente son la documentación y firma de lo actuado y la notificación al interesado.

Veamos cada uno de ellos:

A. Documentación y firma:

Hay que diferenciar entre documentación del auto que autoriza la entrada y registro y documentación de la práctica y resultado de la actuación:

- En el caso de falta de documentación del auto de autorización se presumirá la inexistencia del mismo, a menos que existan pruebas distintas de que el mismo existió y cumplió con el requisito de proporcionalidad. En este último caso:
 - No se puede hablar de vulneración del artículo 18.2 CE puesto que la autorización judicial existió.
 - Pero sí se puede hablar de vulneración de la legalidad ordinaria en cuanto no se puede comprobar la suficiencia de la motivación del auto.
- En el caso de que no se documenten las actuaciones de entrada y reconocimiento efectuadas, o se documenten de forma insuficiente o inexacta (porque no se expresa: el nombre del Juez o de su delegado ni de las demás personas que intervengan; los incidentes ocurridos; la hora en que se hubiesen iniciado y concluido las actuaciones; y la relación del reconocimiento en el orden efectuado y de los resultados obtenidos), será imposible demostrar que se ha llevado a cabo el acto mismo del reconocimiento, a menos que éste se pueda acreditar en su realización por otros medios.
 - En este último caso la actuación será nula por vulneración de la legalidad ordinaria.

En cuanto a la firma se distinguen dos momentos:

a) Firma obligatoria del Juez en el auto de autorización. En este momento son posibles dos anomalías:

- Si en el auto de autorización no consta la firma del Juez la actuación será nula por vulnerar el artículo 18.2 CE.
- Si en el auto consta la firma del Juez, pero la misma no figura en el mandamiento remitido al funcionario o autoridad delegada, la actuación será válida siempre que en la parte dispositiva del auto se haga referencia a la delegación a favor de las personas que efectivamente han practicado la actuación.

b) Firma de la diligencia levantada con ocasión de la realización de la entrada y reconocimiento: no es esencial siempre que efectivamente hayan intervenido en la actuación las personas que debieran hacerlo con arreglo a la ley. En este sentido STS de 12 de mayo de 1994 según la cual «la asistencia de la Secretaria resulta indudable, el que no firmara la diligencia no significa su no asistencia y no puede alcanzar una nulidad, como con acierto señala el Ministerio Fiscal, lo que constituye un mero defecto formal que no debe afectar a la justicia material».

B. Notificación:

El sentido de la notificación no es prevenir al interesado para que pueda prepararse para soportar la actuación sino impedir que ésta se realice conscientemente a espaldas de aquél. Por ello, en el caso de que no se pueda localizar al mismo es suficiente la notificación a cualquier otra persona e incluso, en último término, puede ser suficiente dejar constancia de la imposibilidad de efectuar la notificación por no haberse podido localizar a nadie. En este sentido STS de 13 de noviembre de 1991.

Sobre la forma en que se ha de llevar a cabo la notificación, la misma consistirá normalmente en la exhibición y entrega del mandamiento, o copia testimoniada del mismo, justo antes de que comience la diligencia. Al respecto se pronuncia la STS de 27 de junio de 1991 en los siguientes términos: «es evidente que en absoluto puede decirse que se haya prescindido total y absolutamente de las normas del procedimiento ni de que de ellas se haya derivado indefensión, en cuanto que la notificación del acto ha sido realizada en el momento mismo inmediatamente anterior a la práctica de la diligencia de entrada y registro, aunque no en la forma debida, por lo que de la denunciada irregularidad no puede derivarse la menor limitación en orden a la defensa ...».

Señalar por último que la falta de notificación:

- Nunca supondrá la vulneración del derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio.
- Puede suponer la vulneración de la legalidad ordinaria cuando provoque verdadera indefensión material.

REQUISITOS TEMPORALES:

De acuerdo con el artículo 558 LECr la resolución que autorice la entrada y reconocimiento en un domicilio particular debe ser previa a la actuación y debe contener, como una de sus especificaciones mínimas, la del tiempo en que es posible practicar la medida. Ahora bien, la ausencia de tal extremo no es definitiva para invalidar la autorización pues la jurisprudencia viene señalando que en tales casos la entrada y reconocimiento habrá de realizarse en el mismo día en que se haya concedido la autorización (en este sentido Auto del Tribunal Supremo de 12 de enero de 1994).

Para finalizar podemos detenernos a repasar los efectos de un registro extemporáneo:

- a) En el caso de un registro efectuado fuera del plazo señalado en el correspondiente auto de autorización, el mismo carecerá de cobertura judicial y por ello supondrá una vulneración del artículo 18.2 CE. En este sentido se manifiesta el Tribunal Constitucional en Sentencia 50/95, de 23 de febrero, para el cual la delimitación temporal de la práctica del registro es una garantía exigible por el principio de proporcionalidad. Asimismo STS de 29 de abril de 1994 en la cual se puede leer que «no hay ningún precepto de la Ley adjetiva que terminantemente se *oponga* a la eficacia de un registro domiciliario practicado en la fecha siguiente a la del auto de entrada y registro siempre y cuando se haya cumplido con los requisitos de los artículos 545 al 572 procedimentales, y por supuesto a salvo de que la Autoridad judicial señale día y hora concretos».
- b) En el caso de un registro efectuado con posterioridad al día del auto de autorización que no especificó el plazo de actuación, caben dos posibilidades:
 - Si el retraso está justificado por la imposibilidad de efectuar la actuación en plazo, nos encontraremos ante una mera irregularidad no invalidante.
 - Si el retraso es manifiestamente extemporáneo se producirá una vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

4. Utilidad de la prueba obtenida en una entrada y reconocimiento domiciliario ilícito.

Introducción:

Todo intento de estructurar los distintos grados de nulidad y consiguiente ineficacia de los actos probatorios, debe partir de la consideración de las normas y principios generales de nuestro ordenamiento en esta materia.

En concreto, en materia probatoria penal nos podemos encontrar con alguna de las categorías siguientes:

- La nulidad relativa, subsanable, derivada de los defectos de forma que impliquen ausencia de los requisitos esenciales del acto, o de requisitos no esenciales pero que hayan generado efectiva indefensión. Se regula en el artículo 240 LOPJ.
- La nulidad absoluta, insubsanable, derivada de la infracción de las normas de legalidad ordinaria, de procedimiento, pero esenciales, o con infracción de los principios de audiencia, asistencia y defensa, siempre que se haya producido efectiva indefensión. Este tipo de nulidad se concreta en el artículo 238.3.º LOPJ en los siguientes términos:

«Los actos judiciales serán nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

1.º

2.º

3.º Cuando se prescinda total y absolutamente de las normas esenciales del procedimiento establecidas por la ley o con infracción de los principios de audiencia, asistencia y defensa, siempre que efectivamente se haya producido indefensión».

- Una modalidad agravada de este tipo de nulidad lo es la nulidad absoluta derivada de la violación de derechos y libertades fundamentales, que se determina en el artículo 11.1 LOPJ cuando señala:

«En todo tipo de procedimientos se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales».

Recordemos en este punto que el artículo 62.1 LRJ-PAC señala la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. Recordar asimismo que, aunque esta causa de nulidad no se menciona en el artículo 153 LGT, la misma resulta plenamente aplicable en el ámbito tributario.

Veremos a continuación los efectos de cada una de estas causas de nulidad:

Nulidad probatoria derivada de la vulneración de derechos y libertades fundamentales:

Abordaremos en este punto el debatido tema de la «prueba ilícita», entendiendo por tal, no toda prueba que se practica contraviniendo la ley, independientemente del efecto que la propia ley asigne a su inobservancia, sino aquella que se ha obtenido vulnerando los derechos fundamentales y libertades públicas comprendidos en la Sección 1.ª del Capítulo 2.º del Título I de la CE, entre los que se encuentra el derecho a la inviolabilidad del domicilio.

La prohibición de utilizar las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales se delimitó inicialmente en la STC 114/84, que señalaba que «la admisibilidad de la prueba ilícitamente obtenida se perfila siempre como una encrucijada de intereses, debiéndose así optar por la necesaria procuración de la verdad en el proceso o por la garantía de las situaciones jurídicas de los ciudadanos. Estas últimas acaso puedan ceder si se trata de infracciones infraconstitucionales pero no cuando se trate de derechos fundamentales. En tal supuesto puede afirmarse la exigencia prioritaria de atender a su plena efectividad, relegando a un segundo término los intereses públicos ligados a la fase probatoria del proceso».

Pese a todo, algunos autores afirman que, dado el carácter relativo de alguno de los derechos fundamentales, no todas las actividades de obtención de prueba contrarias a los mismos han de concluir necesariamente en la inadmisibilidad de aquéllas.

A partir de aquí se plantean tres cuestiones a tratar:

¿Cuándo se produce una vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio?

Tras todo lo expuesto hasta ahora basta con recordar lo que afirma el Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de junio de 1991: «Cosa completamente distinta es que obtenido el requisito esencial para realizar la entrada y registro en un domicilio, al llevarlos a la práctica se haya dejado de observar alguna formalidad de las establecidas sobre la manera de llevarlo a cabo, en cuyo caso, necesariamente ha de ponderarse la trascendencia de lo omitido o de lo irregularmente realizado en relación con el derecho fundamental de que se trate, así como al también constitucionalmente consagrado de erradicación de la indefensión a fin de determinar si los defectos apreciables tienen su encaje o no en los supuestos previstos en el artículo 238 LOPJ».

¿Cuál es el alcance de la nulidad con origen en la vulneración de los derechos fundamentales?

La mayor parte de la doctrina considera que el término «indirectamente» que se emplea en el artículo 11.1 LOPJ implica la introducción en nuestro ordenamiento del denominado efecto reflejo de la prohibición probatoria, de acuerdo con la doctrina norteamericana de «los frutos del árbol envenenado», en virtud de la cual son también inadmisibles las pruebas derivadas indirectamente de la vulneración de un derecho inicialmente lesionado. Es decir, no sólo es inutilizable el reconocimiento llevado a cabo violentando el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, sino cualquier otra prueba que traiga causa de dicho registro o guarde relación con él. En este sentido SSTC 85/94, de 14 de marzo; y 126/95, de 25 de julio.

En definitiva, únicamente cuando haya otras pruebas absolutamente desvinculadas del reconocimiento practicado con vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio reconocido en el artículo 18.2 CE, cabrá dictar una sentencia condenatoria. Esta teoría de la «independent source» se recoge en las SSTs de 4 de marzo, de 14 de abril y de 18 de abril de 1997 en las que se distingue entre la prueba diferente pero derivada, afectada por el efecto reflejo de la ilicitud, y la prueba independiente, sin conexión causal, que conserva su validez.

En el mismo sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional de 2 de abril de 1998 señala que «... al valorar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales u otras que sean consecuencia de dicha vulneración, puede resultar lesionado, no sólo el derecho a un proceso con todas las garantías, sino también la presunción de inocencia. Ello sucederá si la condena se ha fundado exclusivamente en tales pruebas; pero, si existen otras de cargo válidas e independientes, podrá suceder que, habiéndose vulnerado el derecho a un proceso con todas las garantías, la presunción de inocencia no resulte, finalmente, infringida».

Este planteamiento es criticado por parte de la doctrina que observa una colisión entre los artículos 11 LOPJ y 24 CE: mientras el primero de ellos prohíbe determinadas pruebas ilícitas, el segundo establece que toda persona tiene derecho a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que en ningún caso pueda producirse indefensión.

A partir de aquí la pregunta es automática: ¿acaso no se produciría indefensión si se prohíbe a una parte probar la verdad de su aserto por haber obtenido su prueba con infracción de los derechos fundamentales?

Por último añadir que para estos autores no cabe salida transaccional alguna dado el superior rango de la norma constitucional y la inexistencia en la propia Constitución de un precepto que expresamente declare la ineficacia de las pruebas obtenidas con vulneración de los derechos fundamentales.

¿Es posible la admisibilidad pro reo de la prueba ilícita?

Finalizaremos este apartado tratando una cuestión ampliamente debatida por la doctrina como es la posibilidad de la utilización de la prueba ilícita, obtenida con vulneración de derechos fundamentales, cuando la apreciación de la misma favorezca al reo.

Aunque no existen manifestaciones jurisprudenciales al respecto, se pueden distinguir posiciones doctrinales divergentes que van desde la negación absoluta de esta posibilidad a la admisión indudable de la misma.

Puesto que este artículo no es el lugar más adecuado para desarrollar cada una de tales tesis, nos limitamos a reflejar la interpretación que nos parece más razonable que es la efectuada por RUIZ VADILLO para el cual:

- Cuando se haya lesionado el derecho fundamental de una persona distinta del imputado, la prueba así obtenida no podrá ser utilizada en ningún caso.
- Cuando la prueba se haya obtenido vulnerando el derecho fundamental del propio imputado parece lógico admitir que el sacrificio del mismo juegue a favor de su presunción de inocencia.

Nulidad absoluta derivada de la infracción de normas esenciales de procedimiento o generadora de efectiva indefensión:

En el artículo 238.3.º LOPJ se contemplan los casos de nulidad de pleno derecho, absoluta y radical, como consecuencia de haberse vulnerado los derechos fundamentales de naturaleza procesal reconocidos en el artículo 24 CE, y cuya consecuencia es que no se puede derivar efecto probatorio alguno de tales actos, aunque no se produce el drástico efecto de invalidar a todas las pruebas directa o indirectamente relacionadas con el acto nulo.

Efectivamente podemos observar cómo es posible una nulidad absoluta por infracción de las normas esenciales de procedimiento, sin que se haya producido infracción del derecho reconocido en el artículo 18.2 CE y sin que, por lo tanto, sea aplicable la teoría de los frutos del árbol envenenado a la que ya nos hemos referido. En este sentido STS de 2 de julio de 1994 cuando dice: «como se sabe bien, la existencia de un mandato judicial autorizando u ordenando una entrada y registro en un domicilio, priva de toda ilegalidad constitucional a dicha diligencia, situándola dentro de la llamada legalidad ordinaria».

Ahora bien, esto no significa considerar irrelevante la infracción de los derechos constitucionales de naturaleza procesal, sino darle la relevancia exacta que le atribuye la ley: puede resultar que como consecuencia de determinadas irregularidades cometidas en la práctica de un registro se violen derechos fundamentales como el de defensa, pero ello será como consecuencia del registro, es decir, será la obtención de la prueba la que vulnera el derecho, pero no será la vulneración del derecho el medio utilizado para obtener la prueba.

A modo de resumen podemos concluir que si el reconocimiento vulnera el derecho fundamental reconocido en el artículo 18.2 CE es inconstitucional y nulo, de tal modo que no se admite ni siquiera de modo indirecto la probanza de la realidad y de sus resultados; en este caso sólo se podrán probar estos mismos hechos mediante pruebas totalmente independientes de la entrada declarada inconstitucional. Por el contrario, si el reconocimiento es ilegal pero no inconstitucional, la actuación es igualmente nula y también es nula la eficacia probatoria del documento en que se hayan plasmado los resultados, pero ello no impide que por otros medios probatorios distintos del citado documento se puedan acreditar la realidad del reconocimiento y de lo hallado en el mismo.