

LA PRÁCTICA Y EJECUCIÓN MATERIAL DE LAS INVASIONES DOMICILIARIAS AL HILO DE LA REALIZACIÓN DE ACTUACIONES INSPECTORAS: EXAMEN DE SU RÉGIMEN JURÍDICO Y DE SUS ASPECTOS MÁS CONTROVERTIDOS

Joaquín Álvarez Martínez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Zaragoza*

EXTRACTO

En los últimos tiempos, viene constituyendo un proceder habitual en la Inspección de los tributos, a fin de realizar sus actuaciones, llevar a cabo intromisiones en el denominado domicilio constitucionalmente protegido. Ello suscita no pocos problemas, pues la ejecución material de aquellas debe efectuarse con pleno respeto a lo previsto en alguno de los títulos que las legitiman. El presente trabajo pretende analizar con detalle cada uno de dichos problemas, delimitando, a su vez, el régimen jurídico al cual se encuentra sometida la práctica efectiva de las referidas intromisiones domiciliarias.

Palabras claves: inspección tributaria y ejecución intromisiones domiciliarias.

Fecha de entrada: 19-12-2013 / Fecha de aceptación: 04-02-2014

HOUSEBREAKING FOR AUDITING PURPOSES LEGAL REGIME: REVIEW AND ANALYSIS OF ITS MOST CONTROVERSIAL ASPECTS

ABSTRACT

In order to comply with its statutory foreseen duties, Tax Inspection performances are lately resulting in interfering with the so called constitutionally protected home. This raises many problems as the actual execution of the said interferences should be made in full respect for the provisions of the titles upon which is deemed to be legitimate. This paper not only analyses in detail each of these problems, but also frames the legal regime the aforementioned home interfering practices is subject to.

Keywords: tax inspection and home interfering practice.

Sumario

1. Introducción
2. Acerca de los sujetos intervinientes al hilo de la invasión domiciliaria
 - 2.1. Injerencia domiciliaria y órgano competente para llevarla a cabo
 - 2.2. ¿Debe intervenir el secretario judicial en el registro domiciliario?
 - 2.3. La presencia del obligado tributario en las actuaciones inspectoras desarrolladas en el domicilio
3. En torno a las actuaciones inspectoras a desarrollar
4. Sobre los lugares afectados por la intromisión domiciliaria y duración de la misma
5. Respecto de la diligencia en cuanto reflejo documental de la entrada y registro y la comunicación de su realización al juez autorizante

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

A la hora de examinar el contenido y alcance, en la esfera tributaria –y, más en concreto, en el ámbito de las actuaciones inspectoras–, de un derecho fundamental de la importancia y trascendencia de la inviolabilidad del domicilio, son muchas, sin duda, las cuestiones e interrogantes que pueden llegar a plantearse. A ello han venido a colaborar muy diversos factores: desde la inexistencia de un desarrollo normativo, por parte del legislador, del mencionado derecho constitucional, hasta la existencia de una profusa jurisprudencia que no siempre resulta clara en determinados aspectos, como puede ser, por citar uno de los ejemplos más obvios, la delimitación de los espacios protegidos por aquel.

En efecto, es bien sabido que la normativa tributaria relativa a esta materia –contemplada en los arts. 113 y 142.2 de la Ley General Tributaria (LGT), así como en algunos apartados del art. 172 del Régimen General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIA)– apenas recoge alguna previsión que vaya más allá del recordatorio de la necesidad de obtener el consentimiento del obligado tributario o la correspondiente autorización judicial para que la Inspección de los tributos pueda efectuar una injerencia en el «domicilio constitucionalmente protegido» de aquel a fin de llevar a cabo sus actuaciones inspectoras, circunstancia esta, por otra parte, plenamente lógica, en la medida en que, en su condición de derecho fundamental, la inviolabilidad domiciliaria solo puede ser objeto de desarrollo a través de la correspondiente ley orgánica¹.

No obstante, el hecho, precisamente, de que se aluda en tales normas al citado domicilio, unido a la mención que en las mismas aparece a los dos referidos títulos legitimadores de las invasiones domiciliarias, ha provocado que la doctrina tributaria haya venido a centrar el foco de sus estudios en esta materia en los dos aspectos arriba aludidos: la fijación del alcance del domicilio constitucionalmente protegido y el examen de la configuración y régimen de tales títulos. A ello ha contribuido, de modo indiscutible, la jurisprudencia dictada sobre ambas cuestiones por nuestros Tribunales Constitucionales (TC) y Tribunales Supremos (TS), los cuales han venido dictando sucesivos pronunciamientos acerca de aquellas², sin que, en nuestra opinión, los

¹ Tal y como dispone el artículo 81.1 de nuestra Carta Magna.

² Por citar algunos ejemplos únicamente nos limitaremos a destacar, por su relevancia, las Sentencias del TC de 17 de octubre de 1985 y 26 de abril de 1999 –en lo relativo al domicilio constitucional de las personas jurídicas– y la de 23 de febrero de 1995 –en lo referente al régimen de la autorización judicial–, así como también las Sentencias del TS de 23 de abril de 2010, 24 de abril de 2010, 30 de septiembre de 2010 y 22 de noviembre de 2010, las cuales, como es sabido, abordan de nuevo el problema de la delimitación y alcance del domicilio constitucionalmente protegido en

problemas que las mismas plantean puedan darse por cerrados de manera definitiva. Y lo mismo puede decirse, a mayor abundamiento, de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) –cuya labor en esta sede es punto de referencia inexcusable y cuya aplicación resulta obligatoria de conformidad con lo previsto en el art. 10.2 de nuestra Carta Magna³–, al haber dictado dicho tribunal pronunciamientos esenciales en lo concerniente a la determinación de los espacios protegidos por el derecho al respeto del domicilio (art. 8.1 CEDH)⁴.

Atendiendo a lo anterior, resulta plenamente lógica la postura adoptada por los tributaristas patrios al centrar su atención en los dos aspectos anteriormente mencionados –ambos esenciales en esta materia–, existiendo, en este sentido, importantes aportaciones en este ámbito⁵. Ahora bien, ello no significa que aquellos sean los únicos que reúnen una indudable importancia y –menos aún– que las demás cuestiones sean irrelevantes, puesto que, una vez delimitados los espacios que reúnen la condición de domicilio desde la perspectiva constitucional y obtenido el oportuno título legitimador de la injerencia domiciliaria, es obvio que la Inspección de los tributos procederá a la «ejecución material» de aquella, la cual deberá ajustarse, de manera estricta, a las premisas contenidas en la respectiva autorización judicial o, en su caso, consentimiento, pudiendo llegar a suscitarse además, al hilo de la realización de la misma, cuestiones singulares y específicas y, sin duda, de gran importancia.

Y a este respecto, baste señalar, a fin de poner de relieve la trascendencia de dicha ejecución, que una incorrecta realización de la entrada y/o registro, vulnerando las condiciones predeterminadas en tales títulos habilitantes, comportará, en definitiva, idénticas consecuencias a la ausen-

el caso de las personas jurídicas, así como el siempre problemático tema del consentimiento tácito. Otras Sentencias más recientes a este respecto serían las de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) de Galicia de 13 de febrero de 2013 y Castilla y León (Valladolid) de 30 de diciembre de 2011.

³ A cuyo tenor: «Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España». Téngase en cuenta, a estos efectos, que ha sido el propio TC (por todas, Sentencias de 23 de febrero de 2004, 23 de febrero de 1995 o 20 de julio de 1989) quien ha venido a resaltar la importancia de interpretar los referidos derechos fundamentales conforme a la doctrina emanada del TEDH.

⁴ Pudiendo citarse, entre las más destacables, los de 27 de septiembre de 2005 (caso Petri Sallinen), 25 de febrero de 2003 (caso Roemen y Schmit), 28 de enero de 2003 (caso Sánchez Carreté), 4 de mayo de 2000 (caso Rotaru), 16 de febrero de 2000 (caso Amann), 25 de junio de 1997 (caso Halford), 16 de diciembre de 1992 (caso Niemietz) y 30 de marzo de 1989 (caso Chappell).

⁵ Así, y entre los trabajos más recientes, cabe destacar los de NAVARRO FAURE, A.: «El domicilio constitucionalmente protegido», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 138 (2008), págs. 229 y ss. y «La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad», *Crónica Tributaria* (Boletín de actualidad) 1/2011 (2011), págs. 39 y ss.; BOSCH CHOLBI, J. L.: «La Inspección de los tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la Inspección ante una encrucijada», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 95 (2011), págs. 71 y ss. y SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Inspección, entradas domiciliarias o la fractura del Tribunal Supremo», *Impuestos*, n.º 8 (2011), págs. 291 y ss. Por su parte, y ya en lo que se refiere al ámbito internacional, puede consultarse el trabajo de PULIDO QUECEDO, M.: «La Inviolabilidad del domicilio de las personas físicas y jurídicas ante el TEDH (Caso Isildak c. Turquía)», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, n.º 16 (2009), págs. 9 y ss.

cia de uno de dichos títulos, determinando, en última instancia, la ilegitimidad de la injerencia domiciliaria llevada a cabo⁶, con las repercusiones que de ello se derivan acerca de la ineficacia de las pruebas obtenidas por la Inspección de los tributos al hilo de la invasión practicada⁷. Si a ello se une el hecho de que la ejecución de tales invasiones resulta ser, en los últimos tiempos, una práctica habitual en el desarrollo de las actuaciones inspectoras (singularmente, en las de comprobación e investigación), parece obvio que nos encontramos ante un problema de incuestionable importancia.

En consecuencia, resulta indudable que la práctica efectiva de la intromisión domiciliaria –y los problemas que en torno a ella se plantean– deben ser objeto de un estudio específico, el cual, creemos, exige abordar las siguientes interrogantes: a) la fijación del órgano competente para proceder a esa ejecución y la necesidad, en su caso, de la presencia, en estos supuestos, del secretario judicial y del obligado tributario; b) la determinación de las concretas actuaciones inspectoras a desarrollar en el domicilio respectivo; c) la delimitación de los ámbitos o lugares de aquel a los que se extiende la injerencia domiciliaria; d) la especificación de la duración de la entrada y registro y el momento concreto de su realización; y e) la concreción de los aspectos documentales anejos a la invasión del correspondiente domicilio. Dicha labor será realizada, por lo demás, sin distinguir, en un principio, entre los supuestos en que las citadas entradas y registros tienen lugar por haber otorgado el obligado tributario su consentimiento y aquellos otros en que tales actuaciones se producen bajo el amparo de una previa autorización judicial, distinción que solo tendrá lugar –efectuándose, en ese caso, las oportunas precisiones– cuando ello resulte necesario.

2. ACERCA DE LOS SUJETOS INTERVINIENTES AL HILO DE LA INVASIÓN DOMICILIARIA

Como acaba de ser apuntado, el examen de los aspectos subjetivos relativos a la práctica de una invasión en el domicilio constitucionalmente protegido conlleva, de una parte, la determinación del concreto órgano competente para efectuar dicha ejecución y, de otra, la relativa a la necesidad, en su caso, de contar, en estas hipótesis, con la presencia del secretario judicial y del obligado tributario.

⁶ Habiéndolo recordado así, entre otras, las Sentencias del TC de 31 de mayo de 1999 y del TS de 25 de abril de 2003. Por su parte, la opinión expuesta en el texto ha sido defendida asimismo, en sede doctrinal, por ROJI BUQUERAS, J. M.^º: «El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la inspección de los tributos (un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio)», *Impuestos*, n.º 12 (2000), págs. 20 y 74, y PALACIOS ARROYO, L. F.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario», *RCyT*, CEF, n.º 199 (1999), pág. 146.

⁷ En este sentido, dispone el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) que «No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales».

2.1. INJERENCIA DOMICILIARIA Y ÓRGANO COMPETENTE PARA LLEVARLA A CABO

De conformidad con el orden arriba indicado, la primera cuestión que debe ser analizada en las páginas siguientes es la referente a la delimitación de los órganos competentes para ejecutar la invasión domiciliaria, problemática esta cuyo estudio ha de ser realizado tanto desde la perspectiva objetiva como territorial.

2.1.1. Delimitación objetiva: los «funcionarios» de la Inspección de los tributos

Iniciando nuestro examen por el aspecto relativo a la competencia objetiva, es preciso recordar que ya durante la vigencia de la LGT de 1963 esta cuestión vino a suscitar un interesante problema, en la medida en que mientras que el artículo 141 de dicha ley atribuía dicha potestad, en exclusiva, a «los Inspectores de los tributos»⁸, otras normas posteriores vinieron a adoptar, en este punto, una solución diferente.

En este sentido, sin detenernos en alguna otra norma anterior⁹ y centrándonos directamente en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) de 1986, debe señalarse que el artículo 39.1 del mismo vino a reconocer la referida potestad a «la Inspección de los tributos»¹⁰, término este, sin duda, más amplio, desde la perspectiva subjetiva, que el recogido en el artículo 141 de la LGT, al abarcar a todos aquellos órganos que tuvieran reconocidas facultades inspeccionadoras en sede tributaria¹¹. Ello implicaba, a nuestro juicio, una extralimitación evidente respecto

⁸ Así, el apartado primero del mencionado precepto disponía que «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», previsión esta que el referido artículo hacía extensiva, en su apartado segundo, a las entradas efectuadas en el «domicilio particular de cualquier español o extranjero».

⁹ Como el Real Decreto 3255/1978, de 29 de diciembre, cuyo artículo 2 vino a otorgar al cuerpo de «Subinspectores de Tributos» la totalidad de «las facultades de los artículos 141 y 142 de la Ley General Tributaria». Ello implicaba, como es obvio, que dichos Subinspectores podían llevar a cabo la ejecución de intervenciones domiciliarias, posibilidad que, a nuestro juicio, resultaba muy discutible desde el punto de vista legal, dados los estrictos términos —«Inspectores de los tributos»— que utilizaba, en relación con esta cuestión, el artículo 141 de la LGT de 1963, circunstancia esta que vino a poner de manifiesto, en sede jurisprudencial, la Sentencia de la AN de 3 de diciembre de 1996.

¹⁰ En concreto, el texto literal del precepto mencionado en el texto señalaba lo siguiente: «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 imposables o exista alguna prueba de los mismos, siempre que lo juzgue conveniente para la práctica de cualesquiera actuaciones y, en particular, para reconocer los bienes, despachos, instalaciones o explotaciones del interesado, practicando cuantas actuaciones probatorias conexas sean necesarias».

¹¹ Tal y como vino a señalar CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Inspección tributaria», en *Comentario Sistemático a la Nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, pág. 420.

de lo establecido en este último precepto¹², opinión que no fue compartida, empero, por un sector doctrinal¹³ ni tampoco por la Sentencia del TS de 22 de enero de 1993, por entender –a nuestro juicio, de modo erróneo– que las dos expresiones arriba citadas resultaban idénticas¹⁴. Y esta misma problemática –que todavía vino a encontrar alguna manifestación posterior¹⁵, pero que se vería subsanada, en vía legal, en el año 1997¹⁶– podría volver a reproducirse si se atienden a los distintos términos utilizados, en este punto, por la actual LGT y el RGGIA.

En efecto, si se observa la dicción que en este aspecto presenta el inciso inicial del artículo 142.2 de la LGT se observa como el poder de efectuar entradas y registros domiciliarios se otorga en exclusiva, desde la perspectiva subjetiva, a los «funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos», potestad que, sin embargo, el artículo 172.1 del RGGIA reconoce a «Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras». Como de inmediato se aprecia, el último precepto transcrito viene a ampliar, respecto de lo previsto en la LGT, el abanico de sujetos con competencia para llevar a término un acceso y reconocimiento en el domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios, al extenderla también al conjunto del «personal al servicio de la Administración tributaria que desarrolle actuaciones inspectoras».

Frente a dicha conclusión, podría argüirse, por un lado, que las actuaciones arriba citadas serán efectuadas, por lo general, por tales «funcionarios»¹⁷, y, por otro, que el exceso cometido por el último precepto aludido en el párrafo precedente no se reitera en otros apartados del

¹² En igual sentido vinieron a pronunciarse FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 158-159, y LOZANO SERRANO, C.: «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, Tomo I (1990), pág. 228.

¹³ GUIO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, 4.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 322; LACASA SALAS, J. H. y DEL PASO BENGUA, J. M.ª: *Procedimiento General de la Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia, 1990, págs. 202-203.

¹⁴ Así, dicho tribunal vino a señalar que en este aspecto «el art. 39-1 contiene un párrafo de análoga expresión que aquel (por el art. 141 de la LGT 1963): "La Inspección de los Tributos podrá entrar en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos y lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen..."».

¹⁵ Nos referimos a la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986, por la que se desarrollaba el RGIT de 1986 en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, cuyo artículo 6.3 atribuyó la potestad de entrada en fincas y domicilios a «los Agentes tributarios».

¹⁶ En concreto, a través de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, cuya disposición adicional 12.ª, bajo la rúbrica «Facultades de la Inspección de los Tributos», dispuso que «Las normas del Capítulo VI de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que mencionan específicamente a los inspectores de los tributos se entenderán referidas a la Inspección de los Tributos». Con ello vino a darse cobertura legal, de forma sobrevenida, a las previsiones normativas aludidas con anterioridad, al ampliarse el abanico de sujetos que podían llevar a término accesos domiciliarios respecto de los estrictamente enunciados en el artículo 141 de la LGT de 1963 («los Inspectores de los tributos»).

¹⁷ Tanto más si se repara en que los agentes tributarios –considerados en su momento personal laboral– tienen atribuida, desde la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, la condición funcional.

mismo, los cuales, al hacer mención a otras posibles facultades desarrolladas al hilo de la entrada y registro, únicamente aluden a los funcionarios de la Inspección. De ello constituye un ejemplo el tema relativo a la adopción de medidas cautelares, pues el artículo 172.4 del RGGIA atribuye la posibilidad de adoptar tales medidas, al hilo de las entradas domiciliarias, a los «funcionarios de inspección», redacción esta que, unida a una interpretación conjunta y armónica con lo dispuesto en el antes citado artículo 172.1 de dicho texto reglamentario, ha llevado a alguna autora a afirmar que la extralimitación de este último precepto, en lo relativo al aspecto subjetivo ahora examinado, solo se produciría en relación con las entradas locativas –esto es, las efectuadas en locales y establecimientos–, pero no en las domiciliarias¹⁸, opinión esta que, sin embargo, no podemos compartir.

Ello se debe, a nuestro juicio, no solo a que ambas cuestiones –entrada en domicilio y adopción de medidas cautelares– deben ser objeto de una necesaria disociación –pues hacen referencia a dos potestades distintas–, sino también al hecho, todavía más relevante, de que si el artículo 172.4 del RGGIA otorga el poder de adoptar medidas cautelares, en exclusiva, a los «funcionarios» de la Inspección de los tributos simplemente lo hace porque así está previsto también, de modo expreso, en el artículo 181.1 de aquel, identidad de regulación que, como venimos advirtiendo, no se produce, en el tema objeto de controversia, entre dicha norma reglamentaria y la LGT. De ahí que nos ratifiquemos en la tesis de la evidente extralimitación en la que incurre el artículo 172.1 del RGGIA en relación con lo establecido, en esta concreta materia, en el artículo 142.2 de la LGT, lo cual podría llegar a dar lugar, en algún caso, a que las actuaciones realizadas incurrieran en un vicio de ilegalidad.

2.1.2. Delimitación territorial

La segunda de las vertientes relativa a la delimitación de los concretos órganos competentes para efectuar las entradas y registros domiciliarios necesarios para la realización de actuaciones inspectoras de naturaleza tributaria hace referencia, como ya hemos indicado, a la competencia territorial, aspecto este que reviste, asimismo, una importancia fundamental¹⁹ y que, en el instante actual, aparece regulado, con carácter general, en el artículo 84 de la LGT, de acuerdo con el cual aquella se atribuirá «al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente. En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario».

¹⁸ NAVARRO FAURE, A.: «El domicilio constitucionalmente protegido», *op. cit.*, págs. 254-255.

¹⁹ Habiéndolo apuntado así, con todo acierto, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, *op. cit.*, pág. 158.

Como puede verse, dicho precepto –al que se remite, a su vez, el art. 59.1 del RGGIA²⁰– viene a establecer en esta sede, como criterio principal, una remisión global a las específicas disposiciones que en esta materia se dicten, por las distintas Administraciones tributarias, en desarrollo de las facultades organizativas que les son propias, las cuales, como es sabido, pueden recoger una serie de criterios que determinen la adscripción de ciertos sujetos a un órgano concreto de aquellas.

En este sentido, y en lo atinente, en concreto, al ámbito estatal, es el punto tercero de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, el que enumera las personas físicas y entidades adscritas a tal Delegación y respecto de las cuales la misma ejerce sus funciones y competencias, las cuales se extienden, de acuerdo con el punto primero.2 de la citada resolución, a «todo el territorio nacional». De acuerdo con ello, resulta evidente que la efectiva realización de las entradas y registros domiciliarios no dará lugar, en esta concreta hipótesis, a problema competencial alguno, dado que los órganos de la Inspección de los tributos encargados de ejecutarlas, en virtud de su adscripción a la referida Delegación, pueden desempeñar sus funciones –así como los diversos poderes inherentes a las mismas– en la totalidad del territorio nacional.

Frente a lo anterior, tales problemas sí pueden llegar a suscitarse cuando, sea por razón de una determinada disposición expresa, sea, en ausencia de esta, por la aplicación del criterio subsidiario previsto en el artículo 84, *in fine*, de la LGT, la competencia corresponda a un órgano de la Inspección de los tributos adscrito a una de las Delegaciones que conforman la administración periférica de la AEAT. Ello se debe, como de inmediato cabe imaginar, a que en estos supuestos el órgano inspector competente –en cuya determinación sigue desempeñando un papel relevante el domicilio fiscal del obligado tributario²¹– verá limitado el ejercicio de sus funciones a una demarcación espacial específica, limitación esta que, como es obvio, debe ser respetada, so pena de provocar, en caso contrario, la nulidad de las actuaciones practicadas²², lo cual suscita, de inmediato, la interrogante de qué sucederá en aquellas situaciones –sin duda, posibles– en que el acceso y reconocimiento deban practicarse en un recinto domiciliario que radique fuera de las lindes de la respectiva circunscripción territorial.

²⁰ De conformidad con el cual: «La competencia territorial en la aplicación de los tributos se atribuirá de acuerdo con lo previsto en el artículo 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

²¹ Pues no en vano, y en ausencia de disposición organizativa específica, el artículo 84, *in fine*, de la LGT atribuye la competencia territorial, en el marco de la aplicación de los tributos, «al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario». Y a la misma conclusión nos conduce el artículo 59.3 del RGGIA, el cual establece que en la esfera del procedimiento inspector «el domicilio fiscal determinante de la competencia del órgano actuante será el que el obligado tributario tenga al inicio de las actuaciones y procedimientos, incluso respecto de obligaciones anteriores».

²² Debiendo recordarse, en este punto, que el artículo 62.1 b) de la LPAC proclama la nulidad de pleno derecho de los actos dictados por un órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

Y a fin de resolver tal incógnita, cabe recordar que el artículo 59.5 del RGGIA contempla la posibilidad de que, a través de las normas de organización específicas, los órganos de la Inspección de los tributos puedan realizar sus actuaciones inspectoras fuera del ámbito territorial de su competencia, habiéndose contemplado asimismo, por parte del artículo 167 del referido reglamento, determinadas fórmulas de colaboración entre funcionarios de Administraciones tributarias distintas²³, lo cual permitirá, de un modo u otro, dar solución al problema planteado en el párrafo precedente, haciendo factible, en cualquier caso, la práctica de los referidos accesos y reconocimientos domiciliarios²⁴.

2.2. ¿DEBE INTERVENIR EL SECRETARIO JUDICIAL EN EL REGISTRO DOMICILIARIO?

La siguiente cuestión que se suscita, desde una perspectiva subjetiva, en torno a la ejecución material de las entradas y registros domiciliarios realizados por la Inspección de los tributos, es la relativa a si resulta o no necesaria, en este tipo de situaciones, la presencia e intervención de un secretario judicial.

Abordando el examen de la cuestión debatida –que solamente presenta interés cuando tales actuaciones se desarrollan sobre la base de una previa autorización judicial²⁵–, es preciso señalar que la obligatoriedad de la intervención del secretario judicial en este tipo de actuaciones no aparece recogida ni en la normativa tributaria ni tampoco en el texto constitucional²⁶, siendo el artículo 569 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECr.) el que, al regular esta materia en sede de las instrucciones sumariales por delito, dispone en la actualidad, en su párrafo cuarto, que «El registro se practicará siempre en presencia del Secretario del Juzgado o Tribunal que lo hubiera autorizado, o del Secretario del servicio de guardia que le sustituya, quien levantará acta del resultado, de la diligencia y

²³ Así, el último de los preceptos citados en el texto, tras señalar inicialmente, en su apartado primero, que «Las actuaciones inspectoras podrán realizarse mediante colaboración entre las distintas Administraciones tributarias, de oficio o mediante requerimiento», indica, en el inciso final de su apartado segundo, que «Los órganos de inspección deberán prestar la colaboración necesaria a otros órganos inspectores de la misma Administración tributaria».

²⁴ De este modo, la normativa tributaria viene a asumir, en cierta manera, la solución prevista, en materia de auxilio judicial, en sede de la legislación procesal penal, pues no en vano el artículo 563 de la LECr. dispone que «Cuando el edificio o lugar cerrado estuviere fuera del territorio del Juez (que instruye la causa –art. 546 LECr.–) encomendará este la práctica de las operaciones al Juez de su propia categoría del territorio en que aquellos radiquen».

²⁵ A este respecto, pueden consultarse las Sentencias del TS de 4 de noviembre de 2002, 12 de abril de 2002, 5 de marzo de 1996, 6 de noviembre de 1995, 4 de febrero de 1994, 8 de julio de 1993 y 21 de junio de 1993. Ello se debe, en opinión del citado tribunal, a que solo en los casos en que medie una autorización judicial nos encontraremos, en puridad, ante una diligencia de idéntica naturaleza, teniendo las invasiones domiciliarias realizadas sobre la base del flagrante delito o el consentimiento del titular la consideración de «diligencias policiales».

²⁶ Por lo que la ausencia del referido secretario en el desarrollo de la injerencia domiciliaria no implica, en modo alguno, la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio (Sentencias del TC de 2 de abril de 2001, 27 de septiembre de 1999, 22 de julio de 1999, 31 de mayo de 1999, 24 de febrero de 1998 y 16 de diciembre de 1997, entre muchas otras).

de sus incidencias y que será firmada por todos los asistentes. No obstante, en caso de necesidad, el Secretario Judicial podrá ser sustituido en la forma prevista en la Ley Orgánica del Poder Judicial».

Atendiendo al uso que en dicho precepto se efectúa del término «siempre», no resulta extraño que un sector de nuestra doctrina haya entendido que también será necesaria la intervención del referido secretario en todos aquellos reconocimientos domiciliarios que, habiendo sido judicialmente autorizados, sean llevados a cabo por la Inspección de los tributos²⁷, tesis esta que, si bien cuenta con el respaldo de algunos pronunciamientos judiciales aislados²⁸, entendemos que no resulta acertada. Ello se debe a que la previsión normativa antes enunciada se inserta dentro de un texto legal –la LECr.– que regula, en exclusiva, el procedimiento de instrucción sumarial de las causas por delito, debiendo recordarse al respecto que el TC, en su Auto de 18 de junio de 1990, rechazó la aplicación «en bloque» de la totalidad de los preceptos de la LECr. concernientes a las entradas y registros a los casos en que estos tienen lugar con ocasión de procedimientos de naturaleza administrativa. Cierto es que el citado tribunal puso de relieve, en su Sentencia de 23 de febrero de 1995, la similitud existente entre los reconocimientos domiciliarios ejecutados en la fase instructora del proceso penal y los desarrollados en sede del procedimiento inspector tributario, mas también lo es que con posterioridad a aquella dicho tribunal precisó que la asimilación entre ambos debe efectuarse no sin matices²⁹, circunstancia que, en lo que afecta al aspecto aquí examinado, quedó ya reflejada en el último de los pronunciamientos aludidos en el texto.

Así, en la mencionada Sentencia de 23 de febrero de 1995, dicho tribunal, al enjuiciar una injerencia domiciliaria practicada por la Inspección de los tributos, vino a proclamar, con total rotundidad, la aplicación analógica, al supuesto debatido, de «ciertos preceptos» de la LECr., entre los cuales no se encontraba el artículo 569 de la misma; es más, dicho pronunciamiento hizo especial hincapié en la necesidad de que en el auto judicial que autorizase la invasión domiciliaria se recogiera la obligación que incumbe a tales órganos de comunicar al juez autorizante los hechos e incidentes acaecidos y los resultados obtenidos con ocasión de tal actuación³⁰ y cuyo adecuado cumplimiento permite dejar constancia de aquellos en la oficina judicial, función esta que, como bien se ha indicado, está llamada a desempeñar precisamente, en la órbita de las causas por delito, el propio secretario judicial³¹.

Por lo demás, la conclusión anterior queda de nuevo corroborada si se repara en el «plus de garantía» que supone la presencia del secretario judicial en el proceso penal respecto del procedi-

²⁷ PALACIOS ARROYO, L. F.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario», *op. cit.*, pág. 138, y SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 74.

²⁸ Sentencias de los TSJ de Cataluña de 13 de noviembre de 2003 y Canarias (Las Palmas) de 3 de mayo de 1999.

²⁹ Sentencia del TC de 26 de abril de 1999.

³⁰ Exigencia que aparece establecida en el artículo 172.4 del RGGIA.

³¹ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, *op. cit.*, pág. 195.

miento administrativo, circunstancia que se comprueba al examinar las diferentes repercusiones que, desde la perspectiva probatoria, se derivan, en las esferas penal y tributaria, de la intervención (o no) del referido secretario en los registros domiciliarios. Así, y como han señalado tanto la doctrina procesalista³² como nuestros tribunales³³, la ausencia del secretario judicial en este tipo de actuaciones, cuando las mismas tienen lugar en el ámbito de las causas criminales, provoca que el registro efectuado no pase de ser sino un acto más de investigación policial, el cual carece del valor de prueba preconstituida –pues solo dicho secretario tiene atribuido el ejercicio de la fe pública judicial (art. 453.1 LOPJ)–, otorgándose a tal diligencia la consideración de mero atestado o denuncia (art. 297 LECr.). Frente a ello, la falta de presencia de aquel en el ámbito inspector no comporta tales efectos, dado que, como es sabido, las diligencias extendidas por los órganos de la Inspección de los tributos en el curso de sus actuaciones van más allá de una simple denuncia³⁴, al gozar aquellas del valor probatorio indicado en el artículo 107.1 de la LGT³⁵.

Atendiendo a lo anterior, no puede sino suscribirse la afirmación realizada a este respecto por algún autor³⁶ en el sentido de que «no es aplicable (en sede del procedimiento inspector) la exigencia contenida en la LECr. –art. 569–, según la cual el registro debe practicarse en presencia del Secretario del Juzgado que autorizó la intervención, por la sencilla razón de que no se trata de una actuación sumarial, sino de una actuación administrativa, en el marco de la cual los funcionarios actuantes están facultados para dar fe –en los términos y condiciones probatorias arriba apuntadas– de la misma», opinión esta que cuenta de la que se ha hecho eco, asimismo, un sector de nuestra doctrina³⁷.

2.3. LA PRESENCIA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO EN LAS ACTUACIONES INSPECTORAS DESARROLLADAS EN EL DOMICILIO

La última de las cuestiones que se suscita, desde la perspectiva subjetiva, en relación con la ejecución material de las entradas y registros domiciliarios llevados a cabo por la Inspección de

³² Por todos, RIVES SEVA, A. P.: *La diligencia de entrada y registro domiciliario*, ed. Bosch, Barcelona, 2004, págs. 105-112, y RODRÍGUEZ SOL, L.: *Registro domiciliario y prueba ilícita*, Comares, Granada, 1998, págs. 156-171 y 182-183.

³³ Sentencias del TC de 2 de abril de 2001, 16 de diciembre de 1997 y 14 de junio de 1993 y del TS de 13 de marzo de 2002, 1 de octubre de 1998, 14 de noviembre de 1997, 7 de noviembre de 1997, 28 de junio de 1993, 23 de abril de 1993 y 12 de enero de 1993.

³⁴ Sentencias del TC de 21 de julio de 1998 y 26 de abril de 1990.

³⁵ Precepto cuyo alcance debe ser interpretado atendiendo a las pautas marcadas por la Sentencia del TC de 26 de abril de 1990, constituyendo, por tanto, «un primer medio de prueba sobre los hechos (que en ellas constan) cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba».

³⁶ FERNÁNDEZ RAMOS, S.: *La actividad administrativa de inspección. (El régimen jurídico general de la función inspectora)*, Comares, Granada, 2002, pág. 309.

³⁷ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, op. cit., pág. 195; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Artículos 113 a 115», en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004, págs. 784-785.

los tributos es la referente a la presencia del obligado tributario –el propio titular domiciliario– en las actuaciones inspectoras que se desarrollen en el domicilio afectado por dichas intromisiones, cuestión esta que debe ser abordada distinguiendo aquellas hipótesis en que la invasión tiene lugar mediando el consentimiento de su titular de aquellas otras en que la misma se produce bajo la cobertura de la autorización judicial correspondiente, y ello por existir, en este punto, algunos aspectos y problemas que pueden no resultar comunes en ambas situaciones.

A este respecto, cuando la injerencia se lleve a término sobre la base del consentimiento del titular domiciliario, es indudable que la presencia de este último al inicio de las referidas actuaciones constituirá un hecho incuestionable³⁸, dado que las mismas solo podrán tener lugar si aquel ha otorgado su anuencia previa a tal fin³⁹, pudiendo prolongarse dicha presencia, además, durante todo el transcurso de la invasión, conclusión esta que encuentra su fundamento no solo en elementales razones de tipo práctico –dado que, en caso contrario, el titular domiciliario podría revocar de inmediato el consentimiento otorgado en su momento–, sino también en el propio contenido de algunas previsiones normativas tributarias.

Así, y de acuerdo con los artículos 142.3 de la LGT y 173 del RGGIA, los obligados tributarios deben atender a la Inspección de los tributos y prestarles la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones, deber este que también se exige en aquellos supuestos (como las entradas y registros domiciliarios) en que los órganos de aquella se personen, sin previa comunicación, en el lugar en el que hayan de practicarse las actuaciones y que mal puede ser cumplido si se niega al titular del domicilio el derecho a estar presente en las actuaciones desarrolladas en el mismo; es más, la imposibilidad de prohibir la asistencia de dicho titular queda reafirmada a la vista del artículo 177.2 del referido reglamento, el cual prevé, en relación con las hipótesis en que el procedimiento de inspección se inicie mediante personación directa, que en estos casos «las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviera presente». Junto a ella, tampoco puede olvidarse que entre los diversos derechos reconocidos por la LGT a los obligados tributarios se encuentra el relativo a que sus manifestaciones con relevancia tributaria se recojan en las respectivas diligencias [art. 34.1 q)], derecho cuyo ejercicio debe ser facilitado en todo momento por la Administración en el desarrollo de los respectivos procedimientos y actuaciones (art. 99.1), lo cual, como es obvio, no se hará realidad de impedirse al sujeto titular del domicilio su asistencia a las que tengan lugar con ocasión de la intervención practicada en el mismo, supuesto este en el cual las actuaciones desarrolladas por los referidos órganos a raíz de la invasión domiciliaria carecerán de validez alguna⁴⁰.

Por su parte, y para los supuestos en que la injerencia en el domicilio tenga lugar al amparo de una autorización judicial, estimamos que el titular del mismo, cuando se encuentre presente al

³⁸ PALACIOS ARROYO, L. F.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario», *op. cit.*, pág. 139.

³⁹ RODRÍGUEZ SOL, L.: *Registro domiciliario y prueba ilícita*, *op. cit.*, pág. 20.

⁴⁰ Véase nota 38.

inicio de tal intervención, podrá también efectuar, sin ningún género de duda, el seguimiento de las distintas actuaciones que realice la Inspección de los tributos con ocasión de dicha invasión, siendo reproducibles, en este punto, los diversos argumentos plasmados en los párrafos precedentes. Mayores problemas se suscitan, en cambio, en aquellas situaciones –sin duda, posibles– en que ninguno de los titulares del domicilio se encuentre presente en el instante en que da comienzo la intromisión practicada en este por los órganos de aquella.

A este respecto, y aunque algún autor ha venido a sostener la aplicabilidad, en este punto, de las previsiones contenidas en la LECr.⁴¹, entendemos que la respuesta a la cuestión arriba planteada se encuentra recogida en la propia normativa tributaria, pues, no en vano, el artículo 173.2 del RGGIA dispone que «Cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes», añadiendo, acto seguido, que «En su defecto, deberá colaborar cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares (...)», previsión que aparece reiterada, en similares términos, en el artículo 177.2 del referido reglamento. En consecuencia, estimamos que en la hipótesis ahora examinada estarán legitimados para asistir a las actuaciones desarrolladas en el respectivo domicilio los responsables del mismo (p.e., un familiar mayor de edad, el personal de servicio o el gerente de una empresa) en el instante de producirse la entrada en aquel, solución esta que resulta plenamente coherente –pues aquellos «sustituyen» a los titulares ausentes–, evitando, a la par, que la realización de las mencionadas actuaciones –para la cual se ha obtenido la autorización judicial– pueda verse frustrada ante la circunstancia de la ausencia, intencionada o no, de dichos titulares.

3. EN TORNO A LAS ACTUACIONES INSPECTORAS A DESARROLLAR

La siguiente cuestión que se plantea alrededor de la ejecución material de las entradas y registros domiciliarios realizados por la Inspección de los tributos guarda relación con los aspectos objetivos de la misma, esto es, con la delimitación de las específicas actuaciones que aquella va a poder efectuar en el domicilio protegido.

Y es indudable que en la determinación de tales actuaciones desempeñan un papel esencial, bien la voluntad del obligado tributario titular del respectivo domicilio –cuando la injerencia se produzca mediando el consentimiento de aquel–, bien el contenido de la autorización judicial correspondiente –cuando tal intromisión tenga lugar al amparo de la misma–. Ello es obvio, pues en la primera de dichas hipótesis el referido obligado otorga su anuencia para un asunto concreto del que habrá debido ser previamente informado por la Inspección de los tributos, habiendo podido, incluso, limitar las actuaciones a desarrollar, mientras que, en el segundo supuesto, el auto

⁴¹ PALACIOS ARROYO, L. F.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario», *op. cit.*, pág. 139.

judicial debe recoger, entre otras circunstancias, el específico objeto o finalidad para la cual se permite la injerencia domiciliaria.

No obstante lo anterior, ha existido alguna previsión tributaria que parece contrariar las afirmaciones arriba realizadas, pues no en vano el artículo 12.2 del RGIT de 1986 vino a disponer que «(...) cuando la Inspección de los Tributos desarrolle actuaciones de comprobación e investigación deberá obtener cuantos datos o antecedentes obren en poder del obligado tributario y puedan ser, a juicio de aquella, de especial relevancia tributaria para otras personas y Entidades». De este modo, el precepto citado imponía a la Inspección de los tributos el deber de llevar a cabo, al hilo de sus actuaciones de comprobación e investigación, «la búsqueda sistemática de cualquier información tributaria relevante»⁴², inclusive la de terceras personas distintas al sujeto inspeccionado, exigencia esta cuyo estricto cumplimiento podía llegar a provocar, cuando tales actuaciones tuvieran lugar en un recinto domiciliario, la conculcación del derecho contemplado en el artículo 18.2 de nuestra Carta Magna; así sucedería, a nuestro juicio, en todos aquellos supuestos en que el consentimiento del titular del domicilio invadido o el contenido de la correspondiente autorización judicial se encontrasen limitados, desde el punto de vista objetivo, a las referidas actividades comprobadoras e investigadoras, sin extenderse, de modo expreso y específico, a las de obtención de información antes mencionadas.

De ahí que no resulte extraño que el precepto al que venimos haciendo alusión fuera criticado en su momento por la doctrina, y ello, como se indicó con acierto, porque «una cosa es que a través de la comprobación pueda obtenerse información con relevancia para terceros (porque dicha información afecta, también, al propio sujeto inspeccionado), e incluso que pueda usarse dicha información en el futuro para eventuales comprobaciones de la situación tributaria de dichos terceros (...) y otra muy distinta (...) que la actividad de comprobación e investigación se encamine directamente, en todo o en parte, a la obtención de datos que solo tienen trascendencia para terceros, y no para el sujeto inspeccionado, lo que constituye una auténtica desviación de poder»⁴³, opinión que compartimos en su totalidad y cuyas ideas centrales aparecen también reflejadas en la denominada «teoría del hallazgo casual», la cual ha sido elaborada por nuestros tribunales al hilo de las actuaciones investigadoras realizadas, en el ámbito de las instrucciones por delito, en el domicilio constitucionalmente protegido.

En concreto, la idea central sostenida por la referida teoría se concreta en que la investigación de unos determinados hechos delictivos para los cuales se autorizó, mediante el respectivo

⁴² PALAO TABOADA, C.: «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites», *Gaceta Fiscal*, n.º 45 (1987), pág. 137.

⁴³ FALCÓN Y TELLA, R.: «La utilización del procedimiento inspector para obtener datos de terceros: una posible desviación de poder», *Quincena Fiscal*, n.º 4 (1996), pág. 6. Por su parte, otros autores que se pronunciaron asimismo en contra del artículo 12.2 del RGIT de 1986 son LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 117-118; SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de información tributaria*, op. cit., págs. 72-75, y HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 189-191 y 291.

auto judicial, la invasión en un concreto domicilio «no impide la persecución de cualesquiera otros hechos delictivos que sean descubiertos por casualidad al investigar aquellos», y ello porque «la Constitución no exige (...) que el funcionario que se encuentra investigando unos hechos de apariencia delictiva cierre los ojos ante los indicios de delito que se presentaren a su vista, aunque los hallados casualmente sean distintos a los comprendidos en su investigación oficial, siempre que esta no sea utilizada fraudulentamente para burlar las garantías de los derechos fundamentales»⁴⁴. En otros términos: que la ejecución de una invasión domiciliaria autorizada para un fin específico (investigar un delito concreto) no impide la toma de conocimiento –e, incluso, la persecución– de otro distinto que sea descubierto con ocasión de la entrada y registro practicados, siempre y cuando dicho descubrimiento sea «casual», esto es, «no buscado de forma deliberada».

Siendo esto así, es evidente que en las injerencias domiciliarias efectuadas por la Inspección tributaria que tengan por objeto exclusivo la realización de actuaciones de comprobación e investigación no existirá inconveniente alguno para admitir la legitimidad de los datos que, de forma casual o incidental, pueda obtener aquella acerca de terceras personas diferentes al sujeto inspeccionado –lo que, en ocasiones, será inevitable, por afectar también tal información a este último–, debiendo rechazarse, por el contrario, la validez de los captados a raíz de una búsqueda intencionada de los mismos carente de cobertura constitucional, conclusión esta que confirma que las actuaciones susceptibles de ser desarrolladas por la Inspección de los tributos en el domicilio constitucionalmente protegido dependen, en exclusiva, bien de la voluntad del obligado tributario titular de aquel (consentimiento), bien del contenido de la respectiva autorización judicial, sin que la entrada y, en su caso, registro puedan ser utilizados con otra finalidad diferente⁴⁵.

4. SOBRE LOS LUGARES AFECTADOS POR LA INTROMISIÓN DOMICILIARIA Y DURACIÓN DE LA MISMA

Procediendo ya al análisis de los aspectos especiales y temporales de las entradas y registros domiciliarios practicados por la Inspección de los tributos, e iniciando dicha tarea en lo que concierne al aspecto espacial, no es preciso efectuar excesivas reflexiones para concluir, sobre la base de lo ya apuntado en epígrafes anteriores, que aquella solo podrán penetrar, a fin de llevar a cabo sus actuaciones (cualesquiera que estas sean), en el concreto recinto domiciliario al que se refiera, bien el consentimiento del obligado tributario titular de aquel, bien la autorización judi-

⁴⁴ Afirmaciones recogidas en la Sentencia del TC de 24 de febrero de 1998, en el Auto del mismo Tribunal de 6 de mayo de 2004 y en las Sentencias del TS de 3 de julio de 2003, 22 de mayo de 2003, 3 de diciembre de 2002, 22 de noviembre de 2001, entre otras muchas.

⁴⁵ Sentencias del TS de 25 de abril de 2003 y 4 de noviembre de 2002 y del TSJ de Cataluña de 26 de junio de 2002, 15 de enero de 1998 y 17 de abril de 1997.

cial correspondiente⁴⁶, pudiendo incluso llegar a estar constreñida tal posibilidad, en exclusiva, a ciertas dependencias específicas del domicilio de que se trate⁴⁷.

En lo atinente ya al aspecto temporal, es preciso recordar que el artículo 152 de la LGT recoge un conjunto de previsiones relativas al horario en el que deben desarrollarse las actuaciones inspectoras, lo cual –cabría pensar– podría llegar a condicionar, desde la perspectiva ahora examinada, la práctica de la intromisión domiciliaria, dado que esta resulta un paso previo necesario para la ejecución de aquellas en el ámbito del respectivo domicilio; empero, la lectura de dicho precepto, así como la de los artículos 90 y 182 del RGGIA, nos conducen a una conclusión distinta. Ello se debe a que todos los preceptos citados establecen reglas temporales referidas, bien a las actuaciones que se desarrollen en las oficinas públicas, bien a las realizadas en los locales del obligado tributario (entradas locativas), sin recoger previsión alguna en lo que concierne a la cuestión ahora examinada, por lo que resulta evidente, a nuestro juicio, que las mismas no pueden condicionar, desde la perspectiva temporal, la realización de las entradas en aquel, debiendo determinarse, por tanto, cuáles son entonces los criterios que rigen en este concreto aspecto.

Y como no podía ser de otra manera, tales criterios son la voluntad del propio obligado tributario expresada en el respectivo consentimiento o, en su caso, el contenido de la correspondiente autorización judicial⁴⁸, conclusión que encuentra reflejo normativo, por lo menos en lo referente a este último supuesto, en algún precepto del propio RGGIA. Así, recuerda el artículo 90.3 del mismo que «Cuando se disponga de autorización judicial para la entrada en el domicilio del obligado tributario constitucionalmente protegido, las actuaciones (de aplicación de los tributos) se ajustarán a lo que disponga la autorización en relación con la jornada y el horario para realizarlas».

Mucho más dudosa se torna, sin embargo, la afirmación realizada en el párrafo precedente a la vista de lo previsto en el artículo 172.5, *in fine*, del RGGIA pues no en vano el mismo afirma que «si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de la Inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

⁴⁶ La necesidad de que la autorización judicial recoja las circunstancias espaciales de la intromisión domiciliaria aparece recogida, entre otras muchas, en la Sentencia del TC 239/1999 y, ya más recientemente, en la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de marzo de 2012.

⁴⁷ A este respecto, la Sentencia del TS de 20 de marzo de 2002 estimó que la autorización otorgada en el supuesto allí enjuiciado, al no establecer restricciones específicas, «facultaba para inspeccionar la casa con todas las estancias, piezas y departamentos accesorios que aquella tuviera», tesis esta que –estimamos– resulta extrapolable, asimismo, a los supuestos de otorgamiento del consentimiento.

⁴⁸ En relación con esta problemática, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de marzo de 2012, tomando como referencia la Sentencia del TC 239/1999, recuerda que «el órgano judicial (debe precisar) las circunstancias temporales (momento y plazo) de la entrada y registro».

Como puede verse, el precepto arriba transcrito parece permitir a los referidos funcionarios, una vez que el titular domiciliario ha revocado su consentimiento, la posibilidad de adoptar las medidas cautelares que procedan, dentro de las cuales se incluyen, a tenor del referido artículo 146 de la LGT, el precinto o incautación de mercancías, libros, documentos, equipos electrónicos, etc., medidas todas ellas cuya adecuada ejecución exigirá, en un buen número de casos –cuando no en todos–, permanecer en el respectivo domicilio. Ello constituye una circunstancia ciertamente sorprendente, en la medida en que –entendemos– una vez que ha tenido lugar la referida revocación, la permanencia de los referidos funcionarios en el respectivo domicilio carecerá, sin duda, de cobertura constitucional *ex* artículo 18.2 de la Carta Magna, dato este que comportará, entre otras consecuencias, la nulidad de pleno derecho de las medidas cautelares adoptadas [art. 62.1 a) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC)].

Por otra parte, y añadido a las anteriores consideraciones, cabe señalar que cuando la ejecución de las entradas y registros en el domicilio constitucionalmente protegido tenga lugar bajo el amparo de una autorización judicial pueden llegar a suscitarse, desde la perspectiva temporal, una serie de cuestiones adicionales cuyo planteamiento ha sido frecuente en el ámbito penal a raíz de las injerencias de esta naturaleza llevadas a cabo en sede de las instrucciones por delicto.

Y en este sentido, la primera de las referidas cuestiones guarda conexión con el hecho de que la referida autorización disponga que la injerencia domiciliaria deba ejecutarse, desde el punto de vista temporal, «durante el día»⁴⁹, dada la inexistencia, en nuestro ordenamiento jurídico, de una previsión normativa que permita distinguir el horario diurno del nocturno⁵⁰, por lo que el significado de dicha expresión debe ser interpretada de conformidad con la doctrina dictada, acerca de este punto, por el TS, el cual ha venido rechazando una interpretación de aquella basada en un criterio meramente cronológico (horas del reloj).

Bien al contrario –indica el citado tribunal–, la referida expresión debe ser entendida, de forma variable, en función de las circunstancias concurrentes en cada supuesto concreto –en especial, la época/mes del año en que tiene lugar el registro⁵¹– y atendiendo, de modo inexcusable, a la finalidad perseguida por los preceptos de la LECr. que regulan esta cuestión y que no otra que la de

⁴⁹ Expresión esta que apareció recogida, en relación con la cuestión que nos ocupa, en algunos de nuestros textos constitucionales, como los de 1808 (art. 126) y 1869 (art. 5).

⁵⁰ Ausencia que no se da en el ordenamiento alemán, cuya ordenanza procesal, como bien ha puesto de manifiesto CABEZUDO BAJO (*La inviolabilidad del domicilio y el proceso penal*, ed. Iustel, Madrid, 2004, pág. 233), sí recoge, en su parágrafo 104 (3), tal distinción, indicando al respecto que «el horario nocturno comprenderá, en el periodo de tiempo entre el primero de abril y el 30 de septiembre, desde las 9 de la noche hasta las 4 de la mañana, y en el periodo de tiempo entre el primero de octubre al 31 de marzo, desde las 9 de la noche hasta las 6 de la mañana».

⁵¹ Así, se ha concluido que no son horas nocturnas para la realización de un registro las 21.50 horas del mes de junio (Sentencia del TS de 24 de junio de 1997), las 22.00 horas del mes de junio (Sentencia del TS de 28 de enero de 1994), entre las 20.30 y las 22 horas del mes de septiembre (Sentencia del TS de 9 de febrero de 1996) o las 18.30 horas del mes de diciembre, momento este en el que ya se había puesto el sol (Sentencia del TS de 10 de junio de 2002).

evitar, en la medida de lo posible, que el mismo se desarrolle en las horas destinadas al descanso nocturno⁵². De ahí que la adecuada resolución de la cuestión ahora suscitada habrá de efectuarse caso por caso y conforme a las máximas de la experiencia, siendo el órgano judicial encargado de enjuiciar la corrección del acceso y reconocimientos practicados el que deberá determinar, en último extremo, si se han producido excesos temporales en la ejecución de la intromisión domiciliaria.

Pasando ya al examen de la posibilidad de llevar a cabo entradas y registros «nocturnos», la primera idea que debe ponerse de relieve, a este respecto, es que nos encontramos ante una medida que, según han venido declarando nuestros tribunales, ha de ser autorizada por una resolución judicial ad hoc⁵³ y que resulta claramente excepcional, debiendo constituir, en este punto, la regla general de que tales actuaciones sean desarrolladas durante el día⁵⁴, pudiendo tener lugar durante la noche solo cuando concurren razones o motivos de urgencia⁵⁵.

Dichas exigencias –sin duda, del todo lógicas– derivan, en definitiva, del mandato contenido en el artículo 552 de la LECr., en cuya virtud la práctica de los susodichos registros debe efectuarse procurando no perjudicar ni importunar al titular domiciliario más de lo necesario, precepto este que, como es sabido, el TC ha declarado analógicamente aplicable en el ámbito del procedimiento de inspección tributaria⁵⁶; de ahí que estimemos que incluso en los casos en que la Inspección de los tributos goce de la posibilidad ahora examinada, aquellos deberán evitar, en la medida de lo posible, la ejecución de estas intervenciones nocturnas, proceder este que resulta ser, por otra parte, el más coherente con el principio de proporcionalidad que rige la aplicación del sistema tributario (art. 3.2 LGT).

Junto a los arriba mencionados, las intromisiones domiciliarias judicialmente autorizadas suscitan también, desde la perspectiva temporal, el problema de qué sucederá en las situaciones en que aquellas sean llevadas a término sin que el juez competente para ello haya autorizado dicha medida, obteniéndose, no obstante, la preceptiva autorización «durante el transcurso» del registro practicado en aquel, hipótesis estas en las cuales, nuestros tribunales, de forma plenamente acertada, han negado, con base en la doctrina de «unidad de acto», la validez y eficacia de las actuaciones desarrolladas –así como de las pruebas obtenidas– al hilo de la injerencia en el domicilio de que se trate, efecto este que debe entenderse, incluso, respecto de las conseguidas cuando ya se disponía de la citada autorización judicial⁵⁷.

⁵² Sentencias del TS de 10 de junio de 2002, 10 de mayo de 2001, 11 de mayo de 1998, 28 de enero de 1994 y 17 de abril de 1993.

⁵³ Sentencia del TC de 23 de febrero de 1995.

⁵⁴ Sentencia del TS de 2 de octubre de 1991.

⁵⁵ Auto del TC de 18 de junio de 1990.

⁵⁶ Sentencia del TC de 23 de febrero de 1995.

⁵⁷ Siendo una buena muestra de ello la Sentencia del TS de 6 de febrero de 1997, la cual afirma «que cuando se produce la entrada de forma indebida o ilegal, ya se ha conculcado el principio constitucional de la inviolabilidad domicilia-

Por nuestra parte, compartimos en su plenitud la doctrina expuesta, la cual encuentra su base en el hecho –incuestionable– de que el auto autorizante de la entrada y registro ha de ser dictado, en todo caso, «con antelación» a la ejecución de aquella, sin que sea posible entender que la realización de tal actuación pueda escindirse en dos partes diferenciadas y sin que la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio producida en un primer instante pueda ser convalidada, a posteriori, por la autorización judicial obtenida de forma tardía⁵⁸, conclusiones todas ellas que, a nuestro juicio, resultan plenamente aplicables en la esfera de las intromisiones domiciliarias efectuadas por la Inspección de los tributos⁵⁹.

A tenor de las anteriores consideraciones, y siguiendo idénticos postulados, entendemos que tampoco podrán ser consideradas constitucionalmente legítimas aquellas entradas domiciliarias que no hayan contando, desde el instante inicial, con el consentimiento otorgado por el titular domiciliario (ya sea una persona física o el representante legal de una persona jurídica), sin que pueda entenderse –como han pretendido sostener los votos particulares recogidos en diversos pronunciamientos del TS⁶⁰– que la ulterior firma, por parte de dicho representante –personado en la empresa con posterioridad a la ejecución de la entrada–, de la diligencia de las actuaciones desarrolladas por la Inspección de los tributos convalide el defecto originario.

Por lo demás, una última cuestión que puede suscitarse en torno a la ejecución de las intervenciones domiciliarias aquí examinadas, y que tiene también incidencia en los aspectos temporales relativos a la ejecución de aquellas, es la relativa a si la propia actuación conforme a la cual la Inspección de los tributos pretende efectuar el acceso al correspondiente domicilio debe considerarse impugnabile y, por ende, susceptible de ser suspendida.

A este respecto, algún autor ha venido a proporcionar a las interrogantes arriba expuestas una respuesta afirmativa, por entender que las injerencias domiciliarias examinadas en estas líneas no constituyen «un acto finalizador del procedimiento en el que el administrado ha podido manifestar sus motivos para oponerse al mismo, sino de una actuación dentro de un procedimiento en curso en el que el ciudadano a cuyo domicilio se va a acceder (...) puede ser otro distinto de aquel cuya situación tributaria se está investigando, y, por tanto, ser un sujeto totalmente ajeno al procedimiento», razón por lo cual –concluye– en estas situaciones debería admitirse la posibilidad de impugnar y suspender el referido acto de entrada en cuanto tal⁶¹.

ria (...), de tal modo que todo lo demás (el registro) que se realice como consecuencia de ese acto inicial queda necesariamente contaminado y debe ser también tachado de ilegalidad por transgredir lo dispuesto en el artículo 18 de la Constitución».

⁵⁸ Tal y como afirma la Sentencia del propio TS de 30 de septiembre de 2002.

⁵⁹ En esta línea vino a manifestarse el Auto de la Audiencia Provincial de Gerona de 9 de noviembre de 1998.

⁶⁰ Sentencias del TS de 23 de abril de 2010, 24 de abril de 2010 y 30 de septiembre de 2010.

⁶¹ ROJI BUQUERAS, J. M.ª: «El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la inspección de los tributos (un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio), *op. cit.*, págs. 51-52.

Por nuestra parte, estimamos que dicha propuesta resulta inviable desde la perspectiva normativa, al encontrarnos ante un acto de trámite que ni pone término al procedimiento, ni –menos aún– impide continuarlo, ni decide, de forma directa o indirecta, el fondo del asunto, ni causa indefensión al obligado tributario afectado por la entrada, por lo cual no es posible, en términos de estricta legalidad, interponer recurso o reclamación alguna contra aquel [arts. 227.1 b) LGT y 107.1 LPAC]⁶². Dicha conclusión –avalada en sede jurisprudencial⁶³– impide admitir la suspensión de la mencionada entrada, la cual, por otra parte, hubiera provocado, de hacerse realidad, problemas de no poco calado en todo lo concerniente a la eficacia de la actuación administrativa.

5. RESPECTO DE LA DILIGENCIA EN CUANTO REFLEJO DOCUMENTAL DE LA ENTRADA Y REGISTRO Y LA COMUNICACIÓN DE SU REALIZACIÓN AL JUEZ AUTORIZANTE

La última de las cuestiones concernientes al régimen jurídico aplicable a la ejecución de las intervenciones domiciliarias practicadas por la Inspección de los tributos al objeto de llevar a cabo las actuaciones inspectoras es el relativo a sus aspectos documentales, materia esta que exige abordar, de una parte, la problemática relativa a la documentación específica en la cual va a reflejarse el desarrollo de tales intromisiones y, de otra, la referente al deber que incumbe a los órganos inspectores de comunicar al juez autorizante de las mismas las circunstancias e incidencias producidas y los resultados obtenidos con ocasión de su realización.

Comenzando por la primera de las cuestiones apuntadas, entendemos, en línea con algún otro autor, que los diversos extremos con relevancia tributaria concernientes a las susodichas injerencias deberán consignarse en las respectivas diligencias⁶⁴, documento este de indudable relevancia en el ámbito de las actuaciones inspectoras⁶⁵ y que, como es bien sabido, debe extenderse «para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o de la persona con la que se entiendan las actuaciones» (art. 99.7 LGT). De acuerdo con ello, las referidas diligencias vendrán a recoger la historia de la ejecución y desarrollo de la entrada y registro; en otras pala-

⁶² En idéntica línea vino a manifestarse FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, *op. cit.*, págs. 162 y 200.

⁶³ Pudiendo traerse a colación, en este sentido, la Sentencia del TS de 4 de mayo de 2005, la cual, con base en pronunciamientos anteriores del mismo tribunal, afirma que «son actos de trámite, y, por tanto, inimpugnables, los de iniciación o impulso del procedimiento (...)», entendiéndose por tales aquellos que tengan la única función «de iniciar e impulsar el procedimiento, esto es, que solo vengán a poner en marcha la maquinaria administrativa posibilitando una futura resolución, sin predeterminar ni condicionar en forma alguna el acto definitivo o resolutorio».

⁶⁴ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Artículos 113 a 115», *op. cit.*, pág. 784.

⁶⁵ La cual se refleja, entre otros aspectos, y como bien señala MONTALVO SANTAMARÍA (*Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, CISS, Valencia, 2000, pág. 198), en la función preparatoria que cumplen las referidas diligencias respecto de las actas de inspección que con posterioridad se incoen.

bras: los diferentes hechos, circunstancias y manifestaciones que durante su transcurso se hayan ido produciendo y que presenten trascendencia tributaria⁶⁶, los cuales no resultarán del todo coincidentes en los casos en que la invasión en el domicilio tenga lugar mediando consentimiento de su titular y aquellos otros en que aquella se produzca al amparo de una autorización judicial.

Así, en el primero de los supuestos aludidos deberán recogerse, en lo básico: el lugar y la fecha de expedición de la diligencia; la identificación de los sujetos inspectores que han intervenido en las actuaciones; la referente a la persona –o personas– con las que se hayan entendido aquellas (y el carácter o representación con el que intervinieron), así como la del obligado tributario al que se refieren; y el procedimiento o actuación en cuyo curso se expide. Junto a ello, tendrán que consignarse también, además de las manifestaciones con relevancia tributaria efectuadas por las personas arriba aludidas, la puesta en conocimiento del titular del domicilio de los derechos que le asisten (en particular, el de poder oponerse a la intromisión que se pretende); el consentimiento prestado por aquel (y, de haberlas, las limitaciones –espaciales, temporales o de otro tipo– del mismo y su revocación); las horas de comienzo y finalización de la intervención practicada; las medidas cautelares adoptadas a lo largo de su desarrollo (incluida la descripción de aquellas); y, por último, los incidentes ocurridos y los resultados obtenidos a raíz de su ejecución⁶⁷.

Por su parte, en los supuestos de existencia de autorización judicial, estimamos que, salvando las menciones relativas a la posibilidad de oponerse a la entrada y la referida al consentimiento, el resto de las enunciadas en el párrafo precedente habrán de quedar también reflejadas en las correspondientes diligencias⁶⁸, las cuales, por lo demás, tendrán que ser incorporadas al expediente respectivo, entregándose siempre un ejemplar de aquellas al sujeto con el que se hubieran entendido las actuaciones y que, en nuestro caso, coincidirá, por lo general, con el titular del recinto domiciliario invadido (art. 99.2 RGGIA).

Evidentemente, el correcto cumplimiento de las exigencias enunciadas en los dos párrafos precedentes presenta una especial importancia para la Inspección de los tributos, al constituir las susodichas diligencias un primer medio de prueba sobre los hechos en ellas reflejadas, por lo que la ausencia de alguna de las menciones indicadas (p.e., las horas de inicio y fin de las actuaciones o los resultados del registro) obligará a aquella a demostrar tales extremos por otras vías

⁶⁶ A este respecto, y aunque el artículo 99.7 de la LGT no alude a la necesidad de que tales hechos o manifestaciones tengan la relevancia mencionada en el texto para quedar consignados en la respectiva diligencia, sí lo hace, con buen criterio, el artículo 98.1 g) del RGGIA.

⁶⁷ Los diferentes aspectos consignados en el texto encuentran base normativa en los diversos apartados –y letras– del artículo 100 del RGGIA.

⁶⁸ Aseméjandose así las referidas diligencias al acta que debe extender el secretario judicial con ocasión de las entradas y registros en lugar cerrado efectuados en el marco de las instrucciones sumariales por delito (arts. 569 y 572 LECr.), precepto este último que la Sentencia del TC de 23 de febrero de 1995 declaró analógicamente aplicable a los accesos y reconocimientos domiciliarios practicados (con la venia judicial) en sede del procedimiento de inspección tributaria.

probatorias distintas⁶⁹, lo cual no resultará sencillo en un buen número de ocasiones y que, de no efectuarse, podrá dar lugar no solo a la imposibilidad de utilizar, en el respectivo procedimiento tributario que se estuviese tramitando, los datos relevantes que, habiéndose obtenido a raíz de la intromisión domiciliaria, se hubieran omitido en la diligencia, sino también, incluso, a la nulidad de las actuaciones practicadas⁷⁰.

Por lo que respecta ya a la obligación que atañe a la Inspección de los tributos de comunicar a la autoridad judicial las circunstancias, incidencias y resultados de la entrada y registro practicada en el domicilio del obligado tributario, debe señalarse que esta se encuentra circunscrita, como es obvio, a aquellos supuestos en que la invasión en aquel se produce, precisamente, al amparo de una autorización previa otorgada por el juez competente a estos efectos, circunstancia de la que se hace eco, al establecer dicho mandato, el artículo 172.4 del RGGIA⁷¹.

Dicha previsión normativa —que, muy posiblemente, encuentra su origen en la doctrina sentada, en esta materia, por la Sentencia del TC de 23 de febrero de 1995⁷²— persigue, como finalidad obvia, dejar constancia en la oficina judicial de aquellos hechos y circunstancias significativas acaecidas durante la ejecución de la intromisión practicada⁷³; de ahí que, por ello, estimemos que los datos que deberán ser comunicados al juez autorizante coinciden, en lo sustancial, con aquellos que han de hacerse constar, por parte de la Inspección de los tributos, en las respectivas diligencias.

Por lo demás, y ya en lo que se refiere a los efectos que pueden derivarse del incumplimiento de la obligación de comunicación arriba mencionada, estimamos que el mismo no implicará la nulidad de pleno derecho, *ex* artículo 62.1 a) de la LPAC, de las actuaciones desarrolladas por la Inspección de los tributos, pues tal proceder no comporta, por sí mismo, la transgresión del derecho recogido en el artículo 18.2 de la Carta Magna. Es más, entendemos, de conformidad con la legalidad vigente, que en ningún caso cabe atribuir al susodicho comportamiento virtualidad anulatoria alguna, al no provocar indefensión en el obligado tributario afectado por la invasión practicada en el domicilio constitucionalmente protegido.

⁶⁹ En idéntico sentido se pronuncia, en lo que concierne a los registros domiciliarios llevados a cabo en sede de la instrucción de las causas penales, RODRÍGUEZ SOL, L.: *Registro domiciliario y prueba ilícita*, *op. cit.*, págs. 248-249.

⁷⁰ Consecuencia esta última que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 62.1 a) de la LPAC, se producirá, por ejemplo, en aquellas situaciones en que la Inspección de los tributos haya penetrado en un recinto domiciliario desprovista de autorización judicial y no pueda demostrar que el obligado tributario otorgó su consentimiento a dicha intromisión, pues ello supondrá la vulneración del derecho fundamental del artículo 18.2 de la Carta Magna.

⁷¹ A cuyo tenor: «Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que los autorizó las circunstancias, incidencias y resultados».

⁷² La cual, como es bien sabido, vino a proclamar la aplicación analógica al procedimiento de inspección tributaria de ciertos preceptos de la LECr., entre los cuales se encontraba su artículo 572, en cuya virtud en la diligencia de entrada y registro deberán expresarse los incidentes ocurridos en el transcurso de la misma, así como los resultados obtenidos.

⁷³ Habiéndose pronunciado de idéntico modo, con anterioridad a la aprobación del RGGIA, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, *op. cit.*, pág. 195.

Ello se debe, a nuestro juicio, a que los distintos extremos de tal invasión que presenten relevancia tributaria tendrán su reflejo en las respectivas diligencias, de las cuales se habrá proporcionado un ejemplar al sujeto con el que se hayan entendido las actuaciones (normalmente, el propio titular del domicilio), habiéndose incorporado las mismas, además, al expediente respectivo, por lo que no existe óbice alguno para que aquel tenga conocimiento de los diferentes pormenores de la entrada y registro efectuados y, por tanto, pueda impugnar los posibles excesos cometidos durante su ejecución con ocasión de los diversos recursos que quepa interponer contra el acto definitivo (singularmente, la liquidación) dictado en el correspondiente procedimiento.

Una opinión contraria a la anterior ha sido mantenida por algún autor de nuestra doctrina, el cual ha defendido los posibles efectos anulatorios que podrían derivarse de la falta de comunicación al juez del resultado de la entrada y registro con base en el contenido de la Sentencia del TC de 23 de febrero de 1995⁷⁴ –la cual vino a proclamar la ausencia de cobertura constitucional de un auto judicial de entrada y registro dictado en favor de la Inspección de los tributos–, y ello sobre la base del recordatorio efectuado por dicho tribunal, en el referido pronunciamiento, acerca de la importancia de llevar a cabo dicha comunicación.

Sin embargo, dicha opinión no nos resulta convincente, y ello, en definitiva, porque la causa esencial de la anulación del auto judicial, en el supuesto enjuiciado en la sentencia aludida en el párrafo precedente, vino a encontrar su fundamento no en el hecho –posterior en el tiempo– de que no se comunicaran los referidos resultados al juez, sino en la circunstancia –previa y anterior a la entrada– de que aquel no reunía las condiciones necesarias para legitimar la invasión domiciliaria, lo que determinaba, por la ausencia de un requisito básico, la inconstitucionalidad del mismo. De ahí que, a nuestro entender, deba mantenerse la opinión anteriormente expuesta acerca de la ausencia de efectos relevantes en el caso de incumplimiento de la obligación antes mencionada de la comunicación de los resultados al órgano judicial autorizante.

⁷⁴ BOSCH CHOLBI, J. L.: «La Inspección de los tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la Inspección ante una encrucijada», *op. cit.*, pág. 114.

Bibliografía

- BOSCH CHOLBI, J. L. [2011]: «La Inspección de los tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la Inspección ante una encrucijada», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 95.
- CABEZUDO BAJO, M.ª J. [2004]: *La inviolabilidad del domicilio y el proceso penal*, ed. Iustel, Madrid.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [2004]: «Inspección tributaria», en *Comentario Sistemático a la Nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1996]: «La utilización del procedimiento inspector para obtener datos de terceros: una posible desviación de poder», *Quincena Fiscal*, n.º 4.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. [1998]: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Marcial Pons, Madrid.
- FERNÁNDEZ RAMOS, S. [2002]: *La actividad administrativa de inspección. (El régimen jurídico general de la función inspectora)*, Comares, Granada.
- GUIO MONTERO, F. [1996]: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, 4.ª ed., Lex Nova, Valladolid.
- HURTADO GONZÁLEZ, J. F. [2001]: *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid.
- LACASA SALAS, J. H. y DEL PASO BENGOA, J. M.ª [1990]: *Procedimiento General de la Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. [1992]: *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- LOZANO SERRANO, C. [1990]: «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, Tomo I.
- MONTALVO SANTAMARÍA, M. [2000]: *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, CISS, Valencia.
- NAVARRO FAURE, A. [2008]: «El domicilio constitucionalmente protegido», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 138.
- NAVARRO FAURE, A. [2011]: «La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad», *Crónica Tributaria* (Boletín de actualidad) 1/2011.
- PALACIOS ARROYO, L. F. [1999]: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario», *RCyT*, CEF, n.º 199.
- PALAO TABOADA, C. [1987]: «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites», *Gaceta Fiscal*, n.º 45.
- PULIDO QUECEDO, M. [2009]: «La Inviolabilidad del domicilio de las personas físicas y jurídicas ante el TEDH (Caso Isildak c. Turquía)», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, n.º 16.
- RIVES SEVA, A. P. [2004]: *La diligencia de entrada y registro domiciliario*, ed. Bosch, Barcelona.
- RODRÍGUEZ SOL, L. [1998]: *Registro domiciliario y prueba ilícita*, Comares, Granada.
- ROJI BUQUERAS, J. M.ª [2000]: «El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la inspección de los tributos (un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio)», *Impuestos*, n.º 12.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2011]: «Inspección, entradas domiciliarias o la fractura del Tribunal Supremo», *Impuestos*, n.º 8.

SESMA SÁNCHEZ, B. [2001]: *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Pamplona.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. [2004]: «Artículos 113 a 115», en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.