

ENTRADA EN EL DOMICILIO Y LOCALES DEL OBLIGADO TRIBUTARIO EN EL MARCO DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA

ENTRY INTO THE HOME AND COMERCIAL PREMISES OF THE TAXPAYER WITHIN THE FRAMEWORK OF ADMINISTRATIVE ACTIVITY

JUAN CARLOS PEREA PORTELA
Graduado en Derecho
Máster Acceso a la Abogacía

Resumen: Qué se entiende por domicilio y locales del obligado tributario en el marco de la actividad administrativa. Derechos y garantías que tienen los contribuyentes en las relaciones con las Administraciones Públicas.

Estudiamos la naturaleza y el fundamento del derecho en cuestión, con el fin de estructurar su contenido, analizar las diferencias existentes en función de su titular y ciertos extremos de la regulación legal en la materia tributaria, con el propósito de saber diferenciar cuando una Administración actúa de forma arbitraria, sin sujeción a los requisitos marcados por las leyes y jurisprudencia.

Palabras claves: domicilio, actividad administrativa, derechos y garantías, arbitraria.

Summary: What is meant by the domicile and comercial premises of the taxpayer in the context of administrative activity. Rights and guarantees that taxpayers have in their relations with public administrations.

We study the nature and basis of the right in question, in order to structure its content, analyse the existing differences according to its holder and certain aspects of legal regulation in tax matters, in order to be able to differentiate when an administration acts arbitrarily, without being subject to the requirements set out by the law and law.

Keywords: domicile, activity, administrative, rights and guarantees, arbitrary

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de la entrada en el domicilio y locales del obligado tributario, regulado en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria. Norma que, tal y como se señala en su propia Exposición de Motivos¹, supone el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios y regulan las relaciones entre las Administraciones tributarias y los obligados-tributarios.

El tema principal es la entrada en el domicilio y locales del obligado tributario, por ello, es propósito, por un lado, intentar exponer de una manera clara y con una perspectiva analítica cuestiones atinentes al derecho de inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido. Cuestiones como qué ha de entenderse por domicilio constitucionalmente protegido, su fundamento y naturaleza, quiénes son sus titulares, cuál es el bien jurídico protegido. Por ello, debemos analizar este derecho a partir de la función nomofiláctica que el TC ha realizado en sus diversos pronunciamientos, con el fin de fijar el alcance y los límites de la facultad de la Administración tributaria en relación con el precitado derecho.

Por otro lado, con un enfoque más práctico, analizaremos los requisitos legales que se contienen en los artículos 113 y 142 de la LGT y su desarrollo en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, así como; las facultades de la Administración y requisitos para su práctica, los lugares donde se pueden desarrollar las actuaciones inspectoras, diversos aspectos relativos a la autorización judicial de entrada en los domicilios, con una especial mención en los espacios no protegidos constitucionalmente. Y por último las medidas cautelares que se pueden adoptar en un procedimiento de inspección.

2. ASPECTOS DEL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO

2.1. Fundamento y naturaleza jurídica

Dice textualmente el artículo 113 de la Ley General Tributaria: *“Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial”*. Podemos observar que el precepto nos remite a la Constitución Española para definir al domicilio constitucionalmente protegido y en la Sección 1ª, De los derechos fundamentales y de las Libertades públicas, el artículo 18.2 dice expresamente: *“El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento de titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”*. Pero, de este precepto no podemos delimitar el contenido del derecho recogido, así como los límites constitucionalmente establecidos, dada la falta de una definición en el mismo. Esta tarea la acometió el TC mediante la sentencia 22/1984, de 17 de febrero, en la que se sentaron las líneas básicas al respecto, las cuales han venido manteniéndose en lo sustancial prácticamente inalteradas desde entonces.

¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Exposición de Motivos

En primer lugar, debemos analizar el objeto de protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio, por lo que debemos concretar su fundamento. Sostiene el TC²: “*la protección constitucional del domicilio es una protección de carácter instrumental, que defiende los ámbitos en que se desarrolla la vida privada de la persona*”. Por ello, existe un nexo de unión indisoluble entre la norma que prohíbe la entrada y el registro en un domicilio (art. 18.2 de la CE) y la que impone la defensa y garantía del ámbito de privacidad (art. 18.1 de la CE)³.

Para el TC el fundamento del derecho a la inviolabilidad del domicilio es la protección de la vida privada, el ámbito de la privacidad o la intimidad. Éste utiliza los términos de vida privada y ámbito de privacidad como sinónimos del concepto de intimidad recogido en el art. 18.1 de la CE, al que se refiere expresamente. Pero no así para la mayoría de la doctrina, que sostienen que el concepto de vida privada es un concepto amplio, bajo el cual se entienden subsumidos los distintos derechos de la persona, incluidos en los diferentes puntos del art. 18 de la CE; como son el honor, la propia imagen, la intimidad, la inviolabilidad del domicilio y el secreto de las comunicaciones⁴.

Además, según jurisprudencia del TC, el derecho a la intimidad personal y familiar tiene por objeto la protección de un ámbito reservado de la vida de la persona excluido del conocimiento de terceros, sean éstos poderes públicos o particulares⁵; implica la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás, necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de vida humana⁶. Por ello, podemos concluir que para el TC el derecho a la inviolabilidad del domicilio encuentra su fundamento, primordialmente, en su estrecha relación con el derecho a la intimidad⁷.

También, el TC proclama la autonomía del derecho a la inviolabilidad en el fundamento jurídico 5º de la STC 22/1984. Ésta se establece respecto del derecho a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 de la CE; es decir, si el fundamento de la protección del domicilio es la garantía subyacente del derecho a la intimidad, el domicilio constitucional constituye en sí mismo un bien jurídicamente relevante para la norma fundamental, su protección no se erige únicamente en orden a la protección de la intimidad personal y familiar, sino en orden a la protección de aquel espacio que es emanación de dicha intimidad.

Sin embargo, la doctrina cuestiona y hace una valoración crítica de la jurisprudencia del TC relativa a este carácter autónomo del derecho a la inviolabilidad, en base a que el Tribunal en otros supuestos da cobertura constitucional entrando en contradicción con la visión que se sustenta del derecho a la inviolabilidad del domicilio, y sin que ello encuentre reflejo en el modo de entender este derecho, que permanece inalterado⁸, por ejemplo el trato diferenciado entre las personas jurídicas y físicas.

² STC 22/1984, de 17 de febrero, FJ. 2º

³ SALAMERO TEIXIDÓ, L.: *La autorización judicial de la entrada en el marco de la actividad administrativa*, Marcial Pons, Madrid, 2014, págs. 59-60.

⁴ NAVAS SÁNCHEZ, M.: “¿Inviolabilidad o intimidad domiciliaria?”, *Revista de Derecho Político*, UNED, España, 2011, pág. 165.

⁵ Cfr., en este sentido, SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op.cit.*, pag.61.

⁶ Vid., STC 119/2001, de 29 de mayo, FJ. 5º y STC 173/2011, de 7 de noviembre, FJ2º

⁷ Conclusión generalizada por la mayoría de la doctrina, véase a SERRANO PÉREZ, M., en su obra *Los derechos fundamentales. La vida, la igualdad y los derechos de libertad*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, págs. 473-474, y cfr., en este sentido, NAVAS SÁNCHEZ, M., *Op. cit.*, págs. 160-162.

⁸ Cfr., NAVAS SÁNCHEZ, M., *Op. cit.*, págs. 180-181.

Diversa doctrina se pronuncia en esta misma línea respecto a la argumentación que hace el TC, concluyendo que es imposible distinguir entre vida privada e intimidad, porque define aquélla en un sentido similar al de la intimidad, lo que conduce a una interpretación restrictiva del domicilio, pues identifica vivienda con domicilio constitucional, al menos en lo que a las personas físicas se refiere, vinculándose con el ámbito espacial de la vida íntima o familiar.

De esta forma, el TC no hace sino constreñir la interpretación del domicilio constitucional, pues la protección sólo alcanza a los actos más personales de un individuo, esto es, a aquéllos que quedarían protegidos por la noción de intimidad, por lo que le priva de una verdadera y auténtica autonomía, convirtiéndolo en una mera concreción de la intimidad en el ámbito domiciliario⁹.

No debemos confundir el derecho a la inviolabilidad con la protección de la propiedad de los inmuebles ni otras titularidades reales y obligacionales relativas a dichos bienes que puedan otorgar una facultad de exclusión de los terceros, aspecto no controvertido entre la doctrina ni tampoco en la jurisprudencia constitucional¹⁰. Tampoco plantea dudas que el derecho a la libertad deambulatoria o libre elección de residencia es distinto al que estamos tratando.

Defendemos que el derecho de inviolabilidad tiene un carácter de derecho de la personalidad, por su fundamento y vinculación con el derecho a la intimidad. Tratándose de un derecho personal, es también su carácter individual; es decir, cada sujeto ejerce su derecho de forma particular independientemente de compartir el espacio físico en el que se ejerce, sin que se pueda compartir su titularidad¹¹.

2.2. Concepto

Como ya hemos apuntado, el concepto de domicilio no está definido en la CE, sino que se limita a señalar su inviolabilidad y los supuestos constitucionales en los que aquél aparece restringido, por lo tanto, ha sido creado con los diversos pronunciamientos del TC, es decir, con una construcción jurisprudencial.

En la Sentencia 22/1984¹² el TC dice: “[...] *el domicilio inviolable es un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima*”, podemos concluir que el TC quiere incidir en dar un carácter amplio al concepto del domicilio constitucionalmente protegido. Dicha definición no coincide con la que otorgan otras normas como el Código Civil o la Ley General Tributaria, ni con las normas del ámbito penal. El Tribunal defiende así un concepto más amplio de domicilio, siendo ésta la primera característica a destacar de su configuración. Además, se trata de un concepto jurídico indeterminado cuya concurrencia del mismo deberá valorarse en cada supuesto concreto, ampliándose su contenido con el paso de los años a través de la jurisprudencia¹³.

De la doctrina y jurisprudencia pueden extraerse una doble dimensión del concepto de domicilio como la que encontramos en la sentencia del TC 10/2002, que dice: “*El rasgo esencial que define el domicilio a los efectos de la protección dispensada por el art. 18.2 CE reside en la aptitud para desarrollar en él vida privada y en su destino específico a tal desarrollo, aunque sea eventual*”¹⁴.

⁹ Cfr., SERRANO PÉREZ, M., *Op.cit.*, pág. 476, que viene a confirmar la valoración crítica que hace Salamero Teixidó relativo al carácter autónomo del derecho a la inviolabilidad.

¹⁰ Vid., STC 69/1999, de 26 de abril de 1999, FJ. 2º

¹¹ Cfr., SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op.cit.*, pág.63

¹² Vid., STC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 5º.

¹³ Cfr., SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op.cit.*, pág. 69-70.

¹⁴ Vid., STC 10/2002, de 17 de enero, FJ 7º.

Una dimensión objetiva con un concepto espacial, que ha de tratarse de un espacio cerrado, separado del exterior y de acceso restringido. Esta característica no exige que se trate de un inmueble, pudiendo ser un bien mueble el domicilio, por ejemplo, una caravana o una embarcación. Tampoco depende de su calificación arquitectónica o urbanística, por lo que puede ser una chabola o tienda de campaña.

Asimismo, es irrelevante el título por el que ocupa el domicilio, pudiendo ser en calidad de propietario, usufructuario, arrendatario, precarista, etc. De modo que la protección no alcanzará a aquellos lugares que no son de acceso restringido y en los que no exista limitación o control alguno para el acceso.

La otra dimensión es la subjetiva siendo imprescindible que en ese lugar se aprecie alguna manifestación de intimidad o de privacidad incorporado por el propio sujeto. Es decir, un lugar donde una persona actúa sin intromisiones, la realización en el domicilio de actos que pertenecen a la esfera de la intimidad del individuo alejados de la indiscreción social y la exclusión de los demás en el espacio al que tal consideración se le da en virtud de una disposición de su titular sobre el mismo¹⁵.

Estos dos elementos (objetivo y subjetivo) están íntimamente relacionados, ya que resulta muy difícil encontrar un lugar privado o íntimo de acceso restringido en un lugar de acceso general o abierto al público. El requisito objetivo sólo es una condición necesaria, pero no suficiente, dado que un lugar cerrado no conlleva necesariamente la característica de privacidad o intimidad. Por lo que es necesario que se cumpla también el requisito subjetivo de intimidad en el supuesto de personas físicas o de privacidad para el caso de personas jurídicas. Aptitud y destino, elemento objetivo y subjetivo respectivamente, son las principales claves interpretativas que conducen a la concreción de la concurrencia de domicilio constitucional. Ahora bien, el análisis de ambos elementos debe realizarse en todo caso conjuntamente; es decir, no sólo con el elemento objetivo podrá valorarse la concurrencia de domicilio constitucionalmente protegido, ni tampoco únicamente desde la perspectiva subjetiva, lo cual nos llevaría a un concepto de domicilio inagotable.

De la copiosa jurisprudencia del TC advertimos que es irrelevante a efectos constitucionales la intensidad, la periodicidad o habitualidad del uso privado del espacio, si puede inferirse el efectivo desarrollo de la vida privada a partir de otros datos como su situación, destino natural, configuración física u objetos en él hallados. El Tribunal ha otorgado mayor relevancia al elemento subjetivo, el destino o uso, es decir, se exige que en el espacio llamado a ser un espacio protegido exista por parte del sujeto la voluntad de destinar dicho espacio al desarrollo de su intimidad personal o familiar otorgándole el carácter de domicilio¹⁶.

Así, el TC configuró como domicilio constitucional la habitación de un hotel¹⁷, chabolas¹⁸, habitaciones de una residencia militar¹⁹, caravanas²⁰, las tiendas de campaña²¹. Existen otros lugares que el propio TC ha excluido como los locales destinados a almacén de

¹⁵ Concepto de domicilio de la obra, que aludiremos en más ocasiones, ORENA DOMÍNGUEZ, A., *La entrada en el domicilio de las personas físicas, jurídicas y en los despachos profesionales*, J.M. Bosch, Barcelona, 2014, pág.284.

¹⁶ En la concreción qué se entiende por domicilio constitucional es primordial resaltar los dos elementos que lo constituyen y principalmente el subjetivo, cfr., en este sentido, SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op.cit.*, pág. 71 y SERRANO PÉREZ, M., *Op.cit.*, pág.16.

¹⁷ STC 10/2002, de 17 de enero, FJ 4º y la jurisprudencia allí citada.

¹⁸ STS 1140/1997, de 23 de septiembre, FJ 2º y STS 824/1999, de 19 de mayo, FJ 2º.

¹⁹ STC189/2004, de 2 de noviembre, FJ 2º.

²⁰ STS 13585/1994, de 19 de septiembre, FJ 2º y STS 721/1996, de 18 de octubre, FJ 3º

²¹ STS 181/1997, de 15 de febrero, FJ 1º.

mercancías²², un bar²³, los locales abiertos al público de negocios²⁴. Lo determinante en estos casos resulta ser la incompatibilidad de tales espacios con la idea de privacidad, bien por su aptitud, bien por su efectivo. A igual que ocurre con los espacios abiertos, cuya falta de aptitud intrínseca para el desarrollo de la vida privada impide que puedan ser considerados domicilio a efectos constitucionales. Las celdas de los presos es también un espacio excluido de protección ante la imposibilidad de excluir de ese espacio, en todos los casos, a los poderes públicos y, por tanto, no gozar el individuo de un poder de disposición absoluto sobre el mismo. Por ello, el registro de la celda y de las pertenencias del sujeto que la ocupa constituye una restricción de la intimidad, falta el elemento subjetivo; el sujeto no destina por voluntad propia dicho espacio al desarrollo de su intimidad, con lo que la celda no puede recibir la consideración de domicilio²⁵.

2.3. Los titulares del derecho

2.3.1 Las personas físicas

De lo analizado hasta ahora, no existe duda alguna respecto a que la inviolabilidad del domicilio resulta sin equívocos de total aplicación a las personas físicas. El derecho a la inviolabilidad del domicilio es un derecho personal, por lo que es palmario que su titularidad se atribuya a las personas físicas.

Lo que sí conviene analizar son las diversas casuísticas que se pueden dar como el caso de varios titulares del derecho a la inviolabilidad respecto de un mismo domicilio, supuestos a los que el TC también se ha pronunciado en varias ocasiones según los casos. En estos supuestos la jurisprudencia los ha denominado de *comoradores*²⁶, surgiendo el dilema respecto del consentimiento. ¿El consentimiento a la entrada otorgado por uno de ellos basta para que dicha entrada sea legítima o es necesario que concorra el consentimiento de cada uno de ellos?

Si el derecho a la inviolabilidad tiene un carácter personal e individual, el consentimiento, por lo tanto, también debe ser personal. Así se ha manifestado el TC en sus Sentencia 22/2003, de 10 de febrero y 209/2007, de 24 de septiembre, según el cual la inviolabilidad domiciliaria corresponde individualmente a cada uno de los que moran en el domicilio, sin que esa titularidad individual se pierda por el hecho de que un mismo domicilio sea compartido por varias personas. Además, añade el Tribunal en la sentencia 209/2007, fundamento jurídico 3º, en su argumentación “*que si la convivencia en un mismo domicilio no altera ni la titularidad del derecho ni la posibilidad de su ejercicio, así resulta que cada titular del mismo mantiene una facultad de exclusión de terceros del domicilio que se impone al ejercicio del libre desarrollo de la personalidad del comorador que desea la visita de un tercero que no mora en él*”. Lo que prima el TC es el derecho a la inviolabilidad, e incide en la facultad de exclusión de uno de los comoradores para proteger su inviolabilidad domiciliaria, frente al posible consentimiento a la entrada por parte de otro comorador.

Resulta posible el pacto entre los comoradores en cuanto a la tolerancia de las entradas ajenas, consentidas por otro comorador y, que los terceros que entren en el domicilio, puedan así confiar a priori en que la autorización de uno de ellos comporta la de los demás; como así se desprende de la STC 209/2007, de 24 de septiembre. Supuesto muy habitual entre cónyuges o parejas de hecho. Pero se puede dar el supuesto de que, a pesar de existir el pacto, existan intereses contrapuestos entre los comoradores, la entrada aceptada por uno de ellos no puede

²² STC 228/1997, de 16 de diciembre, FJ 7º.

²³ STC 283/2000, de 27 de noviembre, FJ 2º.

²⁴ TC 10/2002, de 17 de enero, FJ 6º.

²⁵ STC 283/2000, de 27 de noviembre, FJ 2º y STC 89/2002, de 22 de abril, FJ 2º.

²⁶ Términos empleados, entre otras, en las STC 22/2003, de 10 de febrero; STC 209/2007, de 24 de septiembre.

reputarse consentida por el resto; de producirse la entrada, se vulneraría el derecho del otro comorador que no autorizó la entrada.

2.3.2 Las personas jurídicas

Nos recuerda Navas Sánchez²⁷, que la primera vez que se pronuncia el TC sobre el problema del derecho a la inviolabilidad del domicilio respecto a las personas jurídicas es en su Sentencia 137/1985 de 17 de octubre, pero las principales líneas de su doctrina sobre esta cuestión se contienen primordialmente en la STC 69/1999, de 26 de abril de 1999.

El TC hace extensible la titularidad del derecho en cuestión a las personas jurídicas, como así se extrae en su Sentencia 137/1985, de 17 de octubre, en el fundamento jurídico 3º, que dice: “*parece claro que nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas [...]*”. El TC es bastante escueto en la argumentación del derecho a la inviolabilidad del domicilio respecto a las personas jurídicas, más aún, quedando descartado que éstas sean titulares del derecho a la intimidad. Y máxime si tenemos en cuenta que este reconocimiento resulta incongruente con la doctrina constitucional acerca de su fundamentación de la inviolabilidad del domicilio y la estrecha relación con la intimidad.

En efecto, el TC se había pronunciado en varias ocasiones en el sentido que el fundamento del amparo del domicilio es la protección de la intimidad personal y familiar que se desenvuelve en el ámbito domiciliario, y que resulta que aquélla está ausente en el caso de las personas jurídicas dado que no son titulares del derecho de la intimidad. El Tribunal en su sentencia 137/1985, de 17 de octubre, en el fundamento jurídico 3º, se limitó a señalar que: “En suma, la libertad del domicilio se califica como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento de la persona, pero no necesariamente a la persona física, desde el momento en que la persona jurídica venga a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional, y todas las hipótesis en que la instrumentación del derecho a la libertad no aparezcan o sean incompatibles con la naturaleza y la especialidad de fines del ente colectivo”.

Como bien nos apunta y compartimos con Salamero Teixidó²⁸, no puede decirse que el TC fuese muy explícito al delimitar el reconocimiento del derecho fundamental del art. 18.2 de la CE a las personas jurídicas a través del fragmento transcrito, puesto que no deja claro el criterio bajo el cual debe realizarse dicha delimitación. Así de esta manera, son varios los interrogantes que habría que despejar como: en qué sentido son relevantes la naturaleza y fines de la persona jurídica en relación con la inviolabilidad del domicilio, cuándo debe apreciarse que la persona jurídica ocupa el lugar de la física, cómo puede serles reconocida la inviolabilidad domiciliaria si carecen de intimidad personal o familiar que proteger.

Mediante la Sentencia 69/1999, de 1 de junio, el TC ha intentado dar respuesta a los interrogantes planteados, conformando un perfil propio del derecho a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas y que éste lo califica de peculiar derecho a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas.

En la citada sentencia²⁹, dice que en el caso de las personas jurídicas sólo pueden considerarse domicilios a efectos constitucionales los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de

²⁷ Cfr., NAVAS SÁNCHEZ, M., *Op. cit.*, pág. 169.

²⁸ Cfr., SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.*, pág. 79.

²⁹ Vid., STC 69/1999, de 26 de abril, FJ 2º

dirección de la sociedad o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros. De ello se concreta la protección con rango fundamental del ámbito espacial en el que dirigir sus actividades sin intromisiones ajenas o en el que custodiar documentación o información que podría calificarse de privada.

Por un lado, lo que hace el TC es graduar, es decir, debilitar la protección que se proyecta sobre tales espacios. Esta graduación varía en función de los espacios o lugares a proteger, distinguiendo entre el núcleo esencial de domicilio constitucionalmente protegido y otros domicilios que también merecen de protección, siquiera de menor intensidad³⁰. El Tribunal sitúa esta graduación de la protección en el juicio de proporcionalidad en sentido estricto que tiene que realizar el juez que autoriza la entrada y registro domiciliario.

Y por otro, el TC al reconocer a las personas jurídicas el derecho de inviolabilidad domiciliaria, éste amplía el ámbito constitucionalmente protegido por el derecho, tanto por lo que se refiere a los sujetos titulares, como respecto de los domicilios que pueden ser objeto de protección. Esta ampliación lo ha realizado al margen de la intimidad, por la vía de reconocer otros supuestos en los que el espacio en cuestión merece la consideración de domicilio y consiguiente protección constitucional, en atención a otras razones ajenas a la intimidad. Por lo que se configura el derecho a la inviolabilidad del domicilio en función de quien es su titular³¹.

Podemos concluir que al obrar de esta manera el TC está privando al derecho de la inviolabilidad domiciliaria de su coherencia interna, al imponerle una estructura dual, que partiendo de la distinción entre sus posibles titulares recorre otros tantos elementos del derecho. Así, el bien jurídico protegido varía en función de su titular; persona física o jurídica, y de la noción del domicilio; núcleo esencial del domicilio u otros domicilios no esenciales. En definitiva, de la jurisprudencia constitucional sobre la inviolabilidad del domicilio se desprende una estructura dual de este derecho que resulta perturbadora tanto en su coherencia interna como para una adecuada comprensión del mismo.

La postura que mantiene Salameiro Teixidó³² a la vista de los pronunciamientos del TC, entiende que éste tenía dos posibilidades ante la petición de amparo del derecho a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido. Una opción, sería tratar con un concepto más amplio del bien jurídicamente protegido que el de la intimidad y no estrictamente arraigado a la persona física y su proyección vital de lo íntimo. De esta manera, incluso encontraría el TC acomodo con la jurisprudencia del TEDH y en el art. 10.2 de la CE para sustentar una nueva interpretación del contenido del derecho a la inviolabilidad del domicilio. La segunda opción, era ser congruente con la configuración del derecho a la inviolabilidad domiciliaria establecida y su vinculación con el derecho de la intimidad, innata a las personas físicas, con la correspondiente exclusión de las jurídicas del alcance constitucional de protección por esta vía.

Pronunciándose esta autora por la segunda opción y protegiendo el domicilio de las personas jurídicas con la llamada “vida privada social”, no quedando por ello desprotegida, sino que tal protección se articularía por los cauces de la regulación ordinaria o a través del derecho fundamental al secreto de las comunicaciones, el secreto profesional, la libertad de la expresión o el derecho de asociación, pero en ningún caso en atención a la inviolabilidad del domicilio, evitando así una construcción voluble del contenido del derecho en cuestión según sea su titular³³.

³⁰ Cfr., en este sentido, Navas Sánchez, María, *Op.cit.*, págs. 169-173.

³¹ Cfr., NAVAS SÁNCHEZ, M., *Op. cit.*, pág. 173.

³² Cfr., SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op.cit.*, págs. 84-88.

³³ Cfr., en este sentido, SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.* págs. 84-85.

Como ya hemos mencionado, tanto las personas físicas como las jurídicas quedan amparadas por la CE sobre su derecho a la inviolabilidad del domicilio, pero qué ocurre con aquellos espacios físicos en los que las personas físicas desarrollan una actividad comercial, empresarial, industrial o profesional; como puede ser un despacho profesional. La respuesta dependerá de la titularidad de tales espacios, así como de la forma individual o colectiva bajo la que se desarrolla tal actividad.

En el supuesto de un despacho profesional, como puede ser el de un abogado, no cabe duda de que estaría protegido, según jurisprudencia del TC³⁴, si dicho despacho adopta forma societaria. Pero qué ocurre si no fuera así, es decir, si el despacho jurídico se presta bajo la forma individual, ¿estaría ese local bajo la protección del amparo constitucional?, al respecto podemos decir que no hay pronunciamientos expresos por nuestro TC. En cualquier caso, lo que parece indudable es que, una hipotética cobertura constitucional de estos despachos profesionales, implicaría necesariamente un entendimiento más amplio del concepto de la vida privada, que resulta protegida por la inviolabilidad domiciliaria, para abarcar asimismo su faceta profesional, las actividades y relaciones de este tipo. Esta protección es entendida de esta manera con la jurisprudencia del TEDH, así como del TS³⁵.

De esta doctrina del TEDH a la cuestión de los locales de negocio, que el TS³⁶ ha incorporado a través de varias sentencias, podemos inferir que quedan protegidos por el derecho a la inviolabilidad del domicilio en tanto que también son una manifestación de la vida privada o intimidad del sujeto y gozan de la protección que otorga el art. 18.2 de la CE.

Por ende, tanto en las personas jurídicas como en las físicas, los espacios o lugares que resulten indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, en el ejercicio y dirección de su actividad y custodia de documentos están protegidos en los mismos términos por el derecho de la inviolabilidad del domicilio, siempre que exista la efectiva voluntad de exclusión de terceros ajenos³⁷.

En opinión del Consejo General de la Abogacía Española, inicia su argumentación en el art. 18.2 de la CE, dos son los principios básicos; *se garantiza la inviolabilidad del domicilio y se garantiza que no se podrá afectar al mismo, salvo casos de flagrante delito, con el consentimiento del afectado o con una autorización judicial. De ello el domicilio de prestación de servicios, en este caso lógicamente el despacho de abogados no es sino una proyección profesional de esta privilegiada consideración constitucional*³⁸.

A modo de resumen, podemos extraer primordialmente que a la vista del TC el derecho a la inviolabilidad del domicilio debemos diferenciarlo en función de la persona. Si se trata de una persona física el domicilio (ámbito espacial) a proteger es aquél que está íntimamente vinculado con el derecho a la intimidad (ámbito subjetivo) del mismo, de tal modo, que queda excluido de las intromisiones ajenas de cualquier persona incluido las instituciones públicas. Si se trata de una persona jurídica el domicilio (ámbito espacial) está relacionado con la privacidad de ésta (ámbito subjetivo), como aquél que son indispensables para el desarrollo de su actividad sin intromisiones, por constituir el centro de dirección de la sociedad o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad, reservados al conocimiento de

³⁴ Vid., STC 69/1999, de 26 de abril, FJ2º, en la extensión que hace del derecho a la inviolabilidad del domicilio respecto a las personas jurídicas.

³⁵ Cfr., NAVAS SÁNCHEZ, M., *op. cit.* págs.175-177.

³⁶ Vid., SSTS 2206/1993, de 11 de octubre, FJ 2º, 773/2002, de 30 de abril, FJ 1º, 384/2004, de 22 de marzo, FJ 1º y 2351/2010 de 30 abril, FJ 1º

³⁷ Cfr., ORENA DOMÍNGUEZ, A., *Op. cit.*, pág. 292 y SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.*, págs. 86-87.

³⁸ Era importante saber la opinión de una institución que vela por el desarrollo de una profesión como la de la abogacía. Informe 8/2015 del Consejo General de la Abogacía Española, *Comisión jurídica Consejo General de la Abogacía Española*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pág. 87

terceros.

Respecto a los despachos profesionales a la vista de los distintos pronunciamientos de los tribunales, por falta de regulación específica, concluimos que han de considerarse protegidos como domicilio constitucional a ciertos lugares donde las personas físicas desarrollan su actividad profesional o empresarial. De lo contrario surgirían discriminaciones en función de si dichas actividades se ejercen como persona física o como persona jurídica, aspecto que no tiene sentido alguno, en cuanto que lo que se trata de proteger es un espacio físico. Por lo tanto, cabe decir lo mismo que para las personas jurídicas.

3. REGULACIÓN LEGAL EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1. Facultades de la Administración

3.1.1 Naturaleza, fundamento y objetivo

Las facultades que se atribuyen a las Administraciones Públicas deben encontrarse expresamente en el ordenamiento jurídico, como así nos recuerda Eduardo García de Enterría: *toda acción administrativa se nos presenta, así como ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y por ella delimitado y construido*, aquí nos encontramos indudablemente ante una auténtica potestad. Y nos concluye diciendo: *no se genera en relación jurídica alguna, ni en pactos, negocios jurídicos o actos o hechos singulares, sino que procede directamente del Ordenamiento*³⁹. Como ya hemos expuesto, la materia tributaria está regulado en el art. 142.2 de la vigente LGT.

Estas facultades están dirigidas a dotar a los órganos inspectores, en el ejercicio de sus funciones y sustancialmente en el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación, de los medios necesarios para obtener información, comprobar, examinar, vigilar, investigar, etc., actividades en general, situaciones, operaciones, siempre que tales elementos sean debidos, esto es, que los obligados tributarios estén obligados a llevar a cabo de manera determinada por las normas⁴⁰.

Hay que destacar que, a pesar de la denominación del artículo 142 de la LGT, Las Facultades de la Inspección, esto no significa que éstas sean la totalidad de las que dispone la Inspección para el ejercicio de sus funciones, sino que hay que entender que la relación contenida en el citado artículo suponen un plus de facultades singulares que se atribuyen a la Administración, sobre las que con carácter general se asignan al conjunto de los órganos de la Administración tributaria, facultades que aparecen dispersas a lo largo de la ley⁴¹. Este plus de facultades que se adjudican a la Inspección tiene su justificación:

-En la mayor complejidad que supone las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación y, primordialmente ésta última.

-A esta labor de investigación hay que complementarla con la obtención de las pruebas necesarias para proceder a la regularización tributaria, lo que supone destruir la presunción de veracidad de la declaración presentada por el sujeto pasivo. Si a ello le unimos el hecho de que las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por la Inspección son las únicas que pueden

³⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, tomo I, 8ª ed., Madrid, 1997, págs. 433 y ss.

⁴⁰ BERMEJO VERA, J., *El Derecho Administrativo en el umbral del siglo XXI*. Homenaje al profesor Dr. D. Ramón Martín Mateo, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, págs. 1253 y ss.

⁴¹ Aportación realizada por CORONADO SIERRA, M., *Ley General Tributaria (LEY 58/2003)*. *Comentarios y Casos Prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, págs. 608-609.

tener alcance general, que pueden dar lugar a liquidaciones definitivas, lo que supone cerrar en consecuencia la puerta a nuevas comprobaciones, y que éstas sólo podrán ser rectificadas por los procedimientos especiales de revisión, ambas circunstancias justifican plenamente la atribución a la Inspección de un plus de facultades respecto a otros órganos tributarios⁴².

-Otra justificación lo encontramos en la liberalización de la economía o la reducción del intervencionismo del Estado, con la consiguiente abstención de la Administración en las prestaciones directas de los servicios públicos en régimen de gestión directa o indirecta, ejecutándose éstos por concesionarios o autorizados. Lo que conlleva un incremento de la función o actividad de inspección de las actividades reconvertidas⁴³.

Estas facultades atribuidas a la administración tienen como objetivo lograr el cumplimiento de la legalidad, pues garantiza el respeto de las normas reguladoras y supone uno de los medios por los que la Administración lleva a cabo su misión de vigilancia y control.

El problema será encontrar el equilibrio entre las facultades que ostenta la Inspección para hacer cumplir con el deber de los ciudadanos a contribuir en virtud de lo dispuesto en el art. 31 de la CE y los derechos que les otorga el texto constitucional en sus relaciones con la Administración tributaria⁴⁴.

3.1.2. ¿Qué requisitos han de tener las actuaciones de la Administración para su práctica?

Las facultades que el ordenamiento tributario reconoce, por ejemplo, a la AEAT para la entrada en el domicilio no quedan circunscritas a la ejecución de las meras actuaciones de comprobación e investigación, pudiéndose extender a cualesquiera otras desarrolladas por aquélla. Siguiendo a Caamaño Anido, la vigente LGT en su art. 93 con el título de *obligaciones de información* nada dice al respecto, sin embargo, el RGAT en sus artículos 30.3 y 57.3 sí dispone que la administración en dichas actuaciones de información pueda personarse en su oficina, despacho o domicilio del obligado tributario para examinar los documentos en los que consten. No obstante, el art. 142.2 de la LGT supedita la posibilidad de la entrada a que sea necesaria para el ejercicio de las actuaciones.

Éste mismo autor indica, que en la nueva LGT se consigue un avance muy significativo y se asimila no sólo con el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, sino también, con el principio de mínima incidencia de la actividad inspectora en la esfera privada de los interesados, en concordancia con el art. 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales⁴⁵. Sólo cabe una solución justa, que será aquella en la que se demuestre que la entrada es imprescindible para el desarrollo de las actuaciones inspectoras y no cuando simplemente resulte provechosa para la comodidad de los funcionarios⁴⁶.

Requisitos que recientemente confirma el TS en su sentencia 3286/2019 de 10 de octubre, en el fundamento jurídico 2º: “[...] *de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria*,[...]”.

⁴² Cfr., punto a) y b), CORONADO SIERRA, M., *Op. cit.*, pág. 609.

⁴³ Cfr. punto c), BERMEJO MORA, J., *Op. cit.*, pág. 1255.

⁴⁴ Cfr., ORENA DOMINÍNGUEZ, A., *Op. cit.*, págs. 264-265.

⁴⁵ Véase, STS 3286/2019, de 10 de octubre, FJ 2º.

⁴⁶ Reflexiones, que extraemos y mencionaremos en más ocasiones, CAAMAÑO ANIDO, M., *Derecho y práctica tributaria*, Wolters Kluwer, Valencia, 2013, pág. 880.

3.1.3 ¿Cuándo puede considerarse necesaria la entrada en el domicilio o dependencias del contribuyente?

Como hemos dicho en el punto anterior, únicamente cuando se entienda precisa y necesaria la entrada podrá la Administración recurrir a esta potestad exorbitante en sus facultades inquisitivas. El TEDH ha interpretado el art. 8.2 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, para dar respuesta al interrogante, cuándo puede considerarse necesario la entrada en el domicilio, señalando que debe responder a una exigencia social imperiosa, siguiendo su estela nuestros tribunales⁴⁷. Pronunciándose éstos en el sentido de que las entradas y registros domiciliarios resultarían necesarios en todos aquellos supuestos en que la obtención de pruebas fuese imposible acudiendo a otros medios alternativos menos onerosos. Según Caamaño Anido, ello supone que, si el objetivo de la Administración puede ser conseguido por otros medios que causen menor perjuicio a los interesados, a pesar de ser más gravosos para aquélla, habrían de preservarse la intimidad personal y familiar, así como la inviolabilidad del domicilio. Por ende, ello equivale a decir que la entrada domiciliaria únicamente será ajustada a derecho cuando, para el desarrollo de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo, hubieran sido ineficaz otros posibles medios o medidas alternativas.

Por otra parte, y al margen del ejercicio de las facultades y funciones inspectoras, las actuaciones del procedimiento han de practicarse de forma que se perturbe lo menos posible el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas del obligado tributario⁴⁸. Así, conseguimos que la actuación de la Administración sea respetuosa con los derechos y garantías de los ciudadanos reconocidos en la CE y, al mismo tiempo, aquélla pueda cumplir con las funciones encomendadas, también, en la Carta Magna.

3.2. Lugares de las actuaciones inspectoras

La inspección, como ya hemos analizado en el punto anterior, cuenta, entre otras, con la facultad de entrada y reconocimiento de fincas contempladas en el art. 142 LGT y desarrollada por el art. 172 del RGAT. Esta facultad se extiende a fincas, locales y demás lugares donde se realicen explotaciones, existan bienes sometidos a gravamen o se encuentren una prueba, aunque sea parcial, del hecho imponible. Esta enumeración es realmente amplia y parece incluir todo lugar físico donde el acceso se encuentre limitado, controlado o restringido. Si bien no es menos cierto, que dicha actuación debe realizarse en el ámbito de una inspección, como así expone el art. 142.2: “*Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, [...]*”, siquiera sea con la finalidad de captar hechos o elementos previsiblemente relevantes o con transcendencia tributaria respecto del cumplimiento de las obligaciones propias del comprobado o de un tercero⁴⁹.

Como hemos mencionado supra, el art. 142.2 de la vigente LGT hace una enumeración un tanto amplia, pero el art. 151.1 de la precitada ley señala que las actuaciones de comprobación e investigación podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección, de modo que el lugar donde se desplieguen las actuaciones lo eligen los funcionarios encargados de dichas actuaciones. Asimismo, el indicado artículo establece que son varios los lugares donde se pueden desarrollar indistintamente las actuaciones inspectoras (Véase el citado artículo).

⁴⁷ STC 69/1999, de 26 de abril, FJ 4º y STS 3941/2001, de 14 de mayo, FJ 5º.

⁴⁸ Cfr., CAAMAÑO ANIDO, M., *Op. cit.*, pág. 809.

⁴⁹ Cfr., CAAMAÑO ANIDO, M., *Op. cit.*, pág. 781.

No obstante, tampoco cabe decir que pueda desarrollarse indistintamente en uno u otro lugar, como regula la norma desafortunadamente⁵⁰. Dentro de los lugares que prevé la ley, las actuaciones deberán desplegarse en un lugar necesario para garantizar el buen fin de la concreta acción inspectora. En caso de que ese fin se consiga en cualquiera de ellos, la elección habrá de realizarse en el lugar menos gravoso para el obligado. En caso de persona con discapacidad o movilidad reducida, en el lugar más apropiado a la misma, criterio que novedosamente introduce la LGT. en el art. 151.6: “*Cuando el obligado tributario fuese una persona con discapacidad o con movilidad reducida, la inspección se desarrollará en el lugar que resulte más apropiado a la misma, de entre los descritos en el apartado 1 de este artículo*”.

No debemos olvidar, si uno de esos lugares se trata del domicilio constitucionalmente protegido de la persona física o jurídica habrá de estar a lo dispuesto por el art. 113 de la LGT, que regula la necesidad de que la Inspección obtenga el consentimiento del contribuyente o la oportuna autorización judicial, como requisitos para poder entrar en el indicado domicilio. En cuanto al lugar nos remitimos a lo ya analizado en el punto segundo de este trabajo, qué se entiende por domicilio tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas.

Queremos resaltar a tenor de lo mencionado, que independientemente del lugar y de su titular, en toda actuación de la administración debe respetarse el principio de proporcionalidad, de tal manera que la entrada en el domicilio ha de ser necesaria y objetivamente justificada en el sentido de que no existe una alternativa menos gravosa

3.3. La autorización judicial

3.3.1. Naturaleza y función

Tanto la naturaleza como la función de la autorización judicial son conceptos íntimamente relacionados e inseparables, tanto es así, que debemos tener en cuenta ambas instituciones para poder dar una definición de la autorización judicial. Ergo, ésta es la reclamada para proteger apriorísticamente el derecho a la inviolabilidad del domicilio y el derecho a la propiedad privada en el marco de la actividad administrativa de ejecución, por medio de un juicio esencialmente de ponderación entre el interés público perseguido y los derechos de los ciudadanos⁵¹.

Además, añadimos que una de las características de la autorización como resolución judicial es que la misma no resulta del ejercicio de la actividad jurisdiccional, sino del ejercicio judicial en garantía de un derecho⁵². Así nos recuerda recientemente el TS en su sentencia 3286/2019, de 10 de octubre, en el fundamento jurídico 2º, que dice: “*habida cuenta que la posible autorización judicial ni es el resultado de un proceso jurisdiccional,[...]*”. A saber, la autorización no es fruto de la potestad de la jurisdicción en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, según dispone el apartado 3º del art. 117 de la CE, sino que pertenece a las funciones expresamente atribuidas por la Ley en garantía de cualquier derecho, a las que se refiere el apartado 4º de dicho precepto: “*Los Juzgados y Tribunales no ejercerán más funciones que las señaladas en el apartado anterior y las que expresamente les sean atribuidas por ley en garantía de cualquier derecho*”.

Como podemos observar, es este apartado 4º el que delimita las diferencias entre las funciones jurisdiccionales y aquellas otras que la ley atribuye a los jueces y tribunales

⁵⁰ PARRA GARCÍA-MOLINER, A., *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 952.

⁵¹ Cfr., SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.*, pág. 373.

⁵² ATC 129/1990, de 26 marzo, FJ 5º, ATC 85/1992, de 30 de marzo, FJ 2º y STC 174/1993, de 27 de mayo, FJ 2º.

para la consecución de un fin específico, es decir, la garantía de otro derecho. En la precitada sentencia del TS 3286/2019, en el fundamento jurídico 2º dice: *“En cuanto al alcance de las potestades del órgano judicial al que se pide la autorización, éste no es, ciertamente, el juez de la legalidad de la actuación administrativa necesitada de ejecución -juez del proceso-, sino el juez encargado de garantizar la ponderación previa de los derechos e intereses en conflicto y de prevenir eventuales vulneraciones del derecho fundamental subjetivo a la inviolabilidad del domicilio -juez de garantías- reconocido en el artículo 18.2 de la Constitución Española”*. Por ende, podemos decir que la autorización judicial de entrada consiste en el ejercicio de una función judicial no jurisdiccional.

Como consecuencia de esa función no jurisdiccional de los tribunales, el TC⁵³ en sus pronunciamientos viene a reforzar que las resoluciones de los órganos de la jurisdicción ordinaria, además de reconocer el principio general de la autotutela coactiva con fines de ejecución forzosa, aquéllas forman parte de las actuaciones integrantes del expediente en el que se exige esa actuación judicial. Por lo tanto, así puede considerarse, pero no sólo de los procedimientos de ejecución forzosa, sino también en los procedimientos de inspección, en los de expropiación forzosa, en definitiva, en todas aquellas actuaciones en las que las potestades de autotutela ejecutiva se dirijan a los lugares protegidos⁵⁴.

Cabe resaltar que la autorización judicial de entrada no se conecta con la ejecutividad del acto administrativo, sino que constituye un requisito de su ejecutoriedad, por lo tanto, si la Administración no dispone previamente de dicha autorización, no podrá entrar en el domicilio constitucionalmente protegido, ni el privado, y consecuentemente no podrá ejercer el ejercicio de la potestad de autotutela ejecutiva, porque faltará de ejecutoriedad.

Otra conclusión que podemos esbozar de la autorización judicial de entrada como requisito de la legalidad de la actuación administrativa son los efectos que se derivarán de su ausencia en relación con la ejecución administrativa. Al concebir la autorización como un trámite más del procedimiento administrativo y asociarse a la potestad de autotutela, la falta de la preceptiva autorización judicial implicaría que la Administración hay prescindido del procedimiento legalmente establecido, la ausencia de la autorización judicial supondría que la misma fuere constitutiva de vía de hecho, mientras que la mayor parte de la jurisprudencia lo asocia a un vicio de nulidad contemplado en el art. 47.1 e) de LPAC⁵⁵

Como habíamos indicado al inicio de este punto para completar el concepto de la autorización judicial de entrada, una vez esgrimido su naturaleza, ahora corresponde deducir su función, que según esta autora⁵⁶, la cual puede ser vista desde tres ámbitos distintos:

a) bajo la perspectiva de la Administración que la concibe como un obstáculo, traba al ejercicio de la potestad administrativa ejecutiva.

b) desde la perspectiva constitucional como un título habilitante de la actuación de la Administración Pública susceptible de afectar al derecho fundamental de la inviolabilidad domiciliaria.

c) desde el punto de vista del titular del derecho lo concibe como una restricción, límite a dicho derecho. Creemos que para poder determinar la función de la autorización debemos conjugar los tres puntos de vistas que acabamos de detallar y es nuevamente la jurisprudencia

⁵³ Vid., STC 137/1985 de 17 de octubre, FJ 5º y STC 76/1992 de 14 de mayo, FJ 1º.

⁵⁴ GARRIDO CUENCA, N., *El procedimiento administrativo común* (Tomo II), Tiran Lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 59-60. Cfr., SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.*, págs. 374-375.

⁵⁵ Cfr., GARRIDO CUENCA, N., *Op. cit.*, págs. 60-61, y SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.*, págs. 378-380.

⁵⁶ Cfr., SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.*, pág. 383.

del TC⁵⁷ quien despeja dicha duda en cuanto a la función de la autorización judicial de entrada. Y que según la mayoría de la doctrina⁵⁸, nos aclara que está compuesta por dos elementos, de un lado el carácter preventivo y de otro como juicio ponderativo entre los intereses en juego. A saber, la garantía judicial aparece como mecanismo de orden preventivo, con la finalidad de proteger el derecho y no a reparar su violación. Y de otro, como instrumento que previamente pondera los derechos en juego y que entran en colisión, la inviolabilidad del domicilio y la consecución eficaz del interés general y, al mismo tiempo, evita comportamientos arbitrarios de la Administración.

3.3.2) Requisito y alcance

a) *La motivación de la resolución judicial*

Para que el Juez pueda resolver el conflicto de intereses mediante un juicio ponderado, la resolución debe contener dos requisitos esenciales para cumplir su fin. De un lado, el Auto judicial debe ser motivado y, de otro, debe incluir un contenido mínimo de elementos que se someten a la cognición del Juez. Ante el silencio que guarda la legislación al respecto han sido el TC, TS y los TSJ mediante sus pronunciamientos los que han determinado dichos extremos.

La motivación de la resolución judicial es un elemento esencial y muy importante, porque su ausencia provocaría la vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, provocando la nulidad del auto de entrada. A pesar de no regular nada, sobre este extremo, la CE, la LOPJ en su artículo 91.2 regula que la entrada en el domicilio y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, corresponde a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo autorizar mediante auto. Y en la misma ley su art. 248.2 dice: “*Los autos serán siempre fundados y contendrán en párrafos separados y numerados los hechos y los razonamientos jurídicos y, por último, la parte dispositiva*”. Por ello, concluimos que la motivación es un elemento esencial que guarda relación directa con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, exigiendo la obtención de una resolución fundada en derecho como garantía frente a la arbitrariedad y desproporcionalidad de los poderes públicos y, así, se ha reiterado en numerosa jurisprudencia constitucional⁵⁹.

Mediante la motivación de la resolución obtenemos un juicio de proporcionalidad entre la limitación que se impone al derecho fundamental restringido y la finalidad perseguida, es decir, entre la necesidad de acceder y la idoneidad de la medida, así como la valoración de las circunstancias concretas que concurren en cada supuesto. De esta manera el TS en su sentencia 3286/2019, fundamento jurídico 2º dice: “*Finalmente debe concurrir y cumplirse el principio de proporcionalidad, en su triple vertiente -idoneidad de la entrada y registro, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto-, ad casum, esto es, específicamente determinada en el supuesto de hecho analizado por el juez competente para otorgar la autorización*”. De esta manera, evitamos caer en el automatismo y en un sacrificio desproporcionado del derecho⁶⁰.

⁵⁷ Vid., STC 160/1991, de 18 de julio, FJ 8º y STC 136/2000, de 29 de mayo, FJ 3º.

⁵⁸ Cfr., SERRANO PÉREZ, M., *Op. cit.*, pág. 19, GARRIDO CUENCUA, N., *op. cit.*, pág. 61 y ORENA DOMÍNGUEZ, A., *op. cit.*, págs. 273-274.

⁵⁹ SSTC 139/2004, de 13 de septiembre, FJ 2º y 76/1992, de 14 de mayo, FJ 3º.

⁶⁰ Cfr., ORENA DOMÍNGUEZ, A., *Op. cit.*, págs. 274-275, GARRIDO CUENCA, N., *Op. cit.*, págs. 61-63, SALAERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.*, págs. 386-390.

b) *El contenido de la resolución*

En este punto indicábamos ab initio, además de la motivación es necesario que la resolución incorpore un contenido mínimo⁶¹. De modo que deberá el Juez constatar y valorar: i) que la autorización judicial este orientada a la protección de un derecho debiendo articular suficientes medidas o cautelas para que la actuación administrativa sea lo menos restrictiva, ii) que el interesado sea el titular dominical del domicilio para cuya acceso se solicita la entrada, iii) que el acto cuya ejecución se pretende tenga una apariencia de legalidad, por ende, este sea dictado por la autoridad competente y fundado en Derecho, iv) que la entrada en el domicilio es necesaria para la ejecución del acto, v) aspecto como el período de duración y el tiempo de la entrada, así como el número de personas que puedan acceder al domicilio y su condición de funcionario público.

En consecuencia, el Juez que otorgue la autorización habrá de justificar la idoneidad y necesidad de las medidas adoptadas, su proporcionalidad⁶², debiendo exponer los datos o circunstancias objetivas y los indicios racionales en los cuales aquélla se basa⁶³. Teniendo en cuenta si se trata de un domicilio protegido por el art 18 de la CE o si es un domicilio privado, puesto que la intensidad de la medida afflictiva y la radicalidad del derecho a proteger son distintos en virtud del domicilio que se pretende acceder. La falta de cualquier elemento descrito provocaría la revocación de la autorización judicial y así se han pronunciado los tribunales⁶⁴.

Consideramos que era necesario hacer una exposición del concepto de la autorización judicial, puesto que dicho elemento jurídico lo encontramos en distintos procedimientos administrativo-tributarios y es fundamental conocer qué naturaleza juega en el presente caso, cuál es la función que desarrolla y los requisitos que ha de contener dicha resolución judicial. Más aún, cuando ha necesitado de los pronunciamientos de los tribunales, para concretar su naturaleza y finalidad de la resolución.

Así de esta manera, estamos en condiciones de analizar otras cuestiones como: en qué espacios, distintos al protegido constitucionalmente, se necesita la autorización judicial para la entrada y en virtud de qué norma se necesita tal autorización.

3.4. La entrada en los lugares no domiciliarios

Supra hemos visto la necesidad de la resolución judicial para la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido, empero también se necesita la autorización del juez para acceder a otros domicilios ajenos aquél. En el art. 91.2 de la LOPJ, trasladado al art. 8.6 de la LRJCA disponen que: “*Corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular [...]*”. Existen otras normas sectoriales como la Ley sobre Expropiación Forzosa que impone de forma explícita la autorización judicial de entrada para acceder a espacios no domiciliarios. A la vista de esta legislación y a la voluntad

⁶¹ Véase, STS 3286/2019, de 10 de octubre, FJ 2º, STC139/2004, 13 de septiembre, FJ 2º, STC 76/1992, de 14 de mayo, FJ 3º.

⁶² STS 3286/2019, de 10 de octubre, FJ 2º y STC 188/2013, de 4 de noviembre, FJ 4º.

⁶³ Postura doctrinal como la que se desprende en su artículo, NAVARRO FAURE, A., “El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 138/2008, Civitas, Pamplona, 2008, págs. 234-235.

⁶⁴ Cfr., ORENA DOMÍNGUEZ, A., *Op. cit.* págs. 275-277; GARRIDO CUENCA, N., *Op. cit.*, págs. 61-63, SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.*, págs. 390-417.

del legislador merece la debida atención la determinación de esos otros derechos distintos al contemplado en el art. 18.2 de la CE que se tutelan por medio de la autorización judicial⁶⁵.

3.4.1. La exégesis del artículo 91.2 de la LOPJ

Del mismo modo que ha ocurrido con otros términos jurídicos indeterminados acaece con los domicilios y restantes edificios o lugares, regulado en el art. 91.2 de la LOPJ, que surgen interrogantes, entre otros, como cuáles son los bienes jurídicos protegidos por la resolución judicial de entrada, necesitando de los pronunciamientos de los tribunales para delimitarlos.

La jurisprudencia del TC debe mirarse con cierto recelo, porque suelen citarse e interpretarse con el fin de conocer el contenido del artículo, que tiene por objeto resolver en sede de amparo sobre la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, de modo que difícilmente entra a conocer el contenido del art. 91.2 de la LOPJ, sino que se concentra en el alcance del art. 18.2 de la CE⁶⁶.

No obstante, sí existen pronunciamientos en los que el TC⁶⁷ ha entrado a conocer de una forma explícita el antiguo art. 87.2 de la LOPJ correspondiente al actual art. 91.2, en un mismo sentido; no sólo protege el domicilio constitucional también la propiedad privada. En estos pronunciamientos el TC manifiesta que otros lugares ajenos al constitucionalmente protegido por la Constitución, también requieren la autorización judicial de entrada por estar en el campo de aplicación del art. 87.2 de la LOPJ los cuales dependa del consentimiento del titular. Se tratan de sitios como un kiosco de bebidas, un local de hostelería y almacén, argumentando la protección de estos locales como bienes de la propiedad privada, que el juez de instancia tiene atribuidas dichas funciones, como juez de la legalidad de la entrada en el domicilio y en los demás lugares enumerados en el art.87.2 de la LOPJ.

De esta jurisprudencia debe entenderse que la asimilación al domicilio se produce en tanto que también se exige la autorización judicial de entrada para acceder a otros espacios no domiciliarios, como si de un domicilio se tratara a pesar de no serlo⁶⁸.

Conforme con Salamero Teixidó, existen otros pronunciamientos del TC⁶⁹ que no afronta directamente la interpretación del art. 91.2 de LOPJ, pero que de una forma implícita se constata que este precepto tiene por objeto no sólo la imposición de la autorización judicial de entrada en los supuestos de domicilios constitucionalmente protegidos, sino también otros espacios sobre los cuales el titular dispone y ejerce el derecho de exclusión, en tanto que el acceso a los mismos depende de su consentimiento, pero que en ningún caso podrán considerarse domicilios.

El TC tan sólo se pronunció mediante el ATC 198/1991, que el bien tutelado corresponde con el art. 33 de la CE, el derecho a la propiedad privada, sin hacer mención expresa en los restantes pronunciamientos. Pero también es cierto, que tampoco se refirió al derecho a la intimidad del art. 18.2 de la CE. Por ello, compartiendo la misma opinión de aquella autora, que el Tribunal como máximo intérprete de la Constitución y, por lo tanto, de derechos fundamentales, nos sirve para deducir que el bien tutelado (ajenos al domicilio) se refiere al derecho a la propiedad privada.

⁶⁵ Cfr., en este sentido, SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.*, pág. 98.

⁶⁶ Cfr., SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.*, págs 102-109.

⁶⁷ ATC 198/1991, de 1 de julio, FJ 3º, STC 76/1992, de 14 de mayo, FJ 3º y STC 283/2000, de 27 de noviembre, FJ 2º.

⁶⁸ ATC 198/1991, de 1 de julio, FJ 3º, STC 76/1992, de 14 de mayo, FJ 3º, STC 283/2000, de 27 de noviembre FJ 2º y STC 10/2002, de 17 de enero, FJ 4º.

⁶⁹ STC 69/1999, de 26 abril, FJ 2º, STC 10/2002, de 17 de enero, FJ 4º y STC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 5º.

Asimismo, hay jurisprudencia de tribunales superiores de justicia de suma importancia que acabará por conformar el contenido del aludido precepto, art. 91.2 de la LOPJ, en tanto que son éstos los encargados de la interpretación de la legalidad ordinaria.

También no es menos cierto, que existen tres grupos de pronunciamientos. Por un lado, las resoluciones que defiende que el art. 91.2 de la LOPJ sólo protege el domicilio constitucionalmente protegido. Por otro lado, siendo este grupo el mayoritario de las pronunciaciones, defienden que junto al domicilio se protege los espacios no domiciliarios o constitutivos de la propiedad privada. En tercer lugar, las resoluciones que son indiferentes, que contribuyen indirectamente, dado su mutismo sobre el particular, a fomentar la convicción de que la autorización judicial para el acceso a cualquier lugar cerrado es preceptiva en todo caso⁷⁰.

En nuestra opinión de los tres grupos de pronunciamientos, la más acertada es la segunda⁷¹, porque defiende sin ambages su postura. Distingue entre domicilios y otros espacios, declarando el derecho a la propiedad privada como bien jurídico tutelado por la autorización judicial con claridad y contundencia, que contrasta con la timidez de la jurisprudencia que defiende el domicilio como único espacio, a lo que añadimos la falta de resoluciones que denieguen la autorización de entrada por considerarlas innecesarias para acceder a espacios no domiciliarios. Por todo ello y compartiendo la misma postura que Salamero Teixidó, contribuye a que suponga la confirmación en el ámbito jurisprudencial de aquella exégesis del art. 91.2 de la LOPJ, que según el domicilio y espacios constitutivos de propiedad privada hacen a la par el objeto de tutela de la autorización judicial de entrada.

3.4.2 La voluntad del legislador

Además de la jurisprudencia comentada es conveniente estudiar la voluntad del legislador, postura que compartimos con aquella autora, puesto que la LOPJ no puede interpretarse al margen de otros preceptos legislativos con los que mantiene una vinculación respecto a la autorización judicial de entrada y registro. Con ello pretendemos dilucidar si el resto de las normas que prevén la autorización judicial de entrada se ciñen al mandato constitucional de forma estricta o amplía su alcance a otros ámbitos.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en su art. 100.3 dispone: “*Si fuese necesario entrar en el domicilio del afectado o en los restantes lugares que requieran la autorización de su titular, las Administraciones Públicas deberán obtener el consentimiento del mismo o, en su defecto, la oportuna autorización judicial*”.

La Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en su art. 8.6 regula: “*Conocerán también los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilio y restantes lugares cuyo acceso requieran el consentimiento de su titular, [...]*”.

Hasta ahora podemos constatar la voluntad del legislador ya manifestada en la LOPJ de supeditar las entradas no consentidas en domicilios y en propiedad privada a la autorización judicial de entrada. Si la voluntad hubiera sido la contraria, era sin duda la ocasión para cambiar la postura mantenida por el TC y otros pronunciamientos menores y de los tribunales superiores de justicia o, incluso, de la doctrina⁷².

⁷⁰ Cfr., SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.*, págs. 110-111.

⁷¹ Todos los pronunciamientos refuerzan la conclusión del art. 91.2 de la LOPJ, que amplió el ámbito de garantías de los ciudadanos frente al privilegio de ejecutoriedad de la Administración: STSJ del País Vasco 864/2001, de 20 de julio, STSJ de Valencia 354/2001, de 1 de marzo, ATSJ de Madrid 80/2001, de 29 de enero, STSJ de Madrid 1394/2008, de 30 de septiembre.

⁷² Cfr., SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.*, pág. 133.

La referencia explícita a la LOPJ y a la LRJCA viene a confirmar la voluntad del legislador contenidos en los arts. 91.2 y 8.6 respectivamente en relación con los espacios sometidos a la autorización judicial de entrada. Lo relevante del art. 51 de la LEP es que se requiere la autorización para los locales cerrados sin acceso al público. Del último párrafo concluimos que excluye la necesidad de autorización para acceder a los demás inmuebles o partes de los mismos en los que no sean ni domicilios ni locales cerrados sin acceso al público⁷³.

Hay más normas que podemos analizar, pero en aras de no hacer demasiado extenso el presente punto solamente las enunciamos; El Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social, la Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia y así como otras normas autonómicas⁷⁴.

De la lectura de todo ello, concluimos que, tanto de la jurisprudencia como de la legislación analizada, actualmente la autorización judicial de entrada se concibe como un instrumento no únicamente asociado a la protección del domicilio, sino también de otros intereses de los administrados ajenos a la inviolabilidad domiciliaria.

3.5. La entrada en el domicilio

Ya hemos analizado en la primera parte de este trabajo, los conceptos jurídicos de domicilio y titulares que se contienen en el art. 18.2 de la CE, como también qué se entiende por autorización judicial, sus requisitos y elementos. A continuación, vamos a analizar los conceptos que nos quedan de dicho artículo; el consentimiento del titular del derecho y la flagrancia del delito. Así de este modo, completamos el estudio del derecho de entrada en el domicilio y locales del obligado tributario en el marco de la actividad administrativa.

El derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio no es un derecho fundamental absoluto, sino que cede ante otros derechos de igual interés constitucional. La CE contempla tres situaciones en las que la entrada en dicho domicilio no supone vulnerar este derecho: cuando medie autorización judicial, en supuestos de delito flagrante y exista consentimiento de su titular.

En el primer caso, ya hemos analizado y estudiado el concepto de la autorización y allí nos remitimos.

En el segundo supuesto, por escapar del objeto de presente trabajo, tanto solo diremos que el término de flagrancia es conceptualizado cuando al delincuente es sorprendido en el momento de delinquir o en circunstancias inmediatas a la perpetración del ilícito. Los elementos de la flagrancia que están presentes en el concepto de la inviolabilidad domiciliaria son: evidencia del delito y urgencia de la intervención policial. Por lo tanto, la flagrancia es la excepción a la intervención judicial para la entrada en un domicilio, siendo la intervención del juez relegada ante la evidencia de la comisión del delito que exige necesaria e inmediatamente una actuación⁷⁵.

El último supuesto, el consentimiento del titular del domicilio inviolable, no es otro que no sea prestado por aquél que tenga el poder o la facultad de desarrollar en todas sus facetas el contenido del derecho constitucional; como la facultad de exclusión o, en sensu contrario, la de inclusión o consentir el acceso al domicilio. Por ende, el consentimiento se entiende como una de las posibles formas de ejercicio del derecho fundamental⁷⁶. Respecto de la titularidad del derecho nos remitimos al punto donde se ha tratado dicho aspecto.

⁷³ Cfr., en este sentido, SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.*, pág. 134.

⁷⁴ Cfr., SALAMERO TEIXIDÓ, L., *op. cit.*, págs. 135-140.

⁷⁵ Cfr., SERRANO PÉREZ, M., *Op. cit.*, pág. 481.

⁷⁶ Cfr., SALAMERO TEIXIDÓ, L., *Op. cit.*, pág. 92.

Lógicamente el consentimiento debe ser previo a la injerencia en el domicilio, que de existir éste, debe ser prestado libremente, puesto que no sería válido aquél consentido por error, violencia o intimidación, con la consecuencia que dicha entrada sería ilegal y surtiendo los efectos de las pruebas obtenidas directa o indirectamente, violentado los derechos o libertades fundamentales⁷⁷.

Con carácter general y de la propia jurisprudencia⁷⁸, extraemos que el consentimiento eficaz del sujeto permite la inmisión en su derecho a la intimidad, para ello, tiene como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación. Si bien no determina que debe ser expreso, admitiéndose un consentimiento tácito, salvo casos excepcionales, la mera falta de oposición a la intromisión domiciliar no podrá entenderse como un consentimiento tácito⁷⁹. La doctrina mayoritaria se inclina por entender que puede ser otorgado tanto de forma expresa como tácitamente, siempre que sea inequívoco. Consentir es acceder de forma inequívoca, prestar la conformidad de un acto que afecta al interesado. Ese consentimiento ha de ser claro y contundente, además, la interpretación de cuándo hay o no consentimiento, debe realizarse en la forma más beneficiosa para quien soporta la entrada, siendo el mayor rigor para la actuación de los inspectores que no pueden ignorar el estricto cumplimiento de la legalidad por razones profesionales⁸⁰. Sin olvidar que el titular del derecho a la inviolabilidad puede, en cualquier momento, revocar el consentimiento previamente concedido, ante lo cual los actuarios deberán abandonar el domicilio.

3.6. Medidas cautelares en el ámbito de la actividad administrativa

Queremos finalizar el trabajo con una breve exposición de la regulación de las medidas cautelares que se pueden adoptar en el ámbito de los procedimientos tributarios, con el propósito de obtener un concepto que defina esta figura jurídica, una síntesis de los caracteres fundamentales que conforma el régimen jurídico, queriéndonos centrar primordialmente en los límites de aquéllas y, así de esta forma, obtener una visión general que nos permita desenvolvemos ante cualquiera situación en las que el correspondiente órgano competente pretenda aplicarlas y, concretamente, puedan afectar al derecho de entrada en el domicilio o locales del afectado.

El art. 146 de la LGT contempla el régimen de las medidas cautelares que cabe adoptar en el procedimiento inspector, desarrollada en el art. 181 del RGAT, con el fin de asegurar la conservación de los medios de prueba en el procedimiento, destinado a tener vigencia hasta la finalización de este último y encaminada a prevenir el daño que podría producirse antes de dictarse la resolución principal que pone fin al mismo⁸¹.

También, el apartado 6 del art. 170 de la LGT, en el procedimiento de apremio, contempla una medida cautelar específica que participa de las características propia de una medida cautelar por las notas de instrumentalidad, puesto que asegura la eficacia del procedimiento principal, y se trata de una medida provisional, condicionada por la resolución principal que trata de

⁷⁷ Cfr., CAAMAÑO ANIDO, M., *Op. cit.*, pág. 818.

⁷⁸ Vid, STC 54/2015 de 16 de marzo, FJ 5º, STC 22/1984 de 17 de febrero, FJ 5º y STS 3639/2010 de 14 de octubre.

⁷⁹ CALVO VÉRGUEZ, J., "La entrada de la inspección tributaria en la sede de las empresas y en el domicilio constitucionalmente protegido (previa autorización judicial) a la luz de la jurisprudencia constitucional", *Revista fiscal* núm. 5/2019, Aranzadi, España, pág. 118.

⁸⁰ Cfr., CAAMAÑO ANIDO, M., *Op.cit.*, pág.815.

⁸¹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pág. 227.

asegurar⁸². Las medidas reguladas en los citados artículos deben ajustarse al régimen jurídico y requisitos que a continuación analizamos.

3.6.1. Régimen jurídico

Debemos diferenciar aquellos requisitos que se refieren al sujeto activo, precisando quién es el órgano competente encargado de adoptar las medidas cautelares. Y a los sujetos afectados por las mismas, para determinar contra quién pueden dirigirlas⁸³.

El *periculum in mora*. El art. 146 de la LGT dispone que *se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se nieguen posteriormente su existencia o exhibición*. Sin embargo, ni la ley ni el reglamento que regula su desarrollo hacen referencia a la necesidad de existencia de “indicios racionales” del *periculum in mora*, a diferencia del art. 81 de la LGT. No obstante, parece claro que este tipo de actuaciones no se podrán adoptar automáticamente de forma arbitraria por la Inspección⁸⁴.

El *fumus boni iuris*. La normativa que regula esta figura no realiza una mención expresa a este presupuesto. No obstante, debe entenderse implícito, a tenor de la presunción de legalidad de los actos administrativos, del carácter público de los documentos extendidos por la inspección y de los derechos y prerrogativas del personal inspector en el ejercicio de sus funciones⁸⁵.

El último de los caracteres que conforman el régimen jurídico de las medidas cautelares es el de los límites para acordarlas. A pesar de que los anteriores caracteres son necesario para la adopción de las medidas cautelares, creemos que los límites son primordiales, puesto que constituyen una garantía para el contribuyente ante unas medidas que puedan afectar a los derechos del obligado. Lo que nos permite exigir responsabilidades a la Administración en los supuestos que se hayan adoptado de una forma arbitraria e infundada superando los límites legales establecidos.

Un límite lo encontramos en el principio de proporcionalidad, por ende, lo analizado de éste es predicable a las medidas cautelares. Deben ser las menos gravosas para el interesado de lo estrictamente necesario para conseguir las finalidades propuestas por la Administración, ora sea el aseguramiento de la deuda, ora de los medios de prueba necesarios para liquidar la misma⁸⁶. Debe alcanzarse un equilibrio justo entre el fin perseguido y las medidas, de lo contrario éstas tendrían un carácter punitivo en cuanto al exceso, como nos ha afirmado el TC⁸⁷.

La medida cautelar para que sea proporcional debe ser idónea⁸⁸, y la más adecuada dentro de las previstas por la Ley para alcanzar el fin perseguido. La idoneidad vincula los medios a los fines perseguidos. Además, debe ser necesaria también para la consecución del fin pretendido, en el sentido de inferir lo menos posible en la esfera del obligado afectado. Lo que exige, qué existiendo varias posibilidades, sea utilizado aquel que conlleve menores consecuencias desfavorables para el particular. Y por último, la proporcionalidad debe cumplir el requisito de la ponderación, que en relación con las otras dos características impiden cargas excesivas, de manera que hace necesario comparar las ventajas producidas por la medida cautelar adoptada

⁸² CORDERO GONZÁLEZ, E., *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, J.M. Bosch, Barcelona, 2014, pág.140.

⁸³ Cfr., MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Op. cit.*, pág. 167.

⁸⁴ Gabinete jurídico del Centro de Estudios Financieros, “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”, *Revista Centro de Estudios Financieros*, núm.337, Madrid, abril 2011, pág. 132.

⁸⁵ Cfr., *Revista del Centro de Estudios Financieros*, *op. cit.*, págs. 132-133.

⁸⁶ Cfr., MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Op. cit.*, pág. 213-214.

⁸⁷ STC 108/1984, de 26 de noviembre, FJ 2º.

⁸⁸ Véase SSTC 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 4º y 198/2003, de 10 de noviembre, FJ 4º

con los perjuicios provocados al individuo. En este sentido, la relación de medidas cautelares que establece el art. 81.4 de la LGT invita al órgano administrativo a adoptar aquella más ponderada o proporcionada en sentido estricto al fin propuesto o al daño que se pretende evitar.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 11 de julio de 1989 establece que *Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que el principio de proporcionalidad forma parte de los principios generales del Derecho Comunitario. En virtud de este principio, la legalidad de las medidas que imponen cargas financieras a los operadores está subordinada al requisito de que estas medidas sean apropiadas y necesarias para la consecución de los objetivos legítimamente perseguidos con la normativa de que se trate, quedando claro que, cuando deba elegirse entre varias medidas apropiadas, debe recurrirse a las menos gravosas, y que las cargas impuestas no deben ser desmesuradas con respecto a los objetivos perseguidos.*

Otro límite viene constituido por la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación. Estamos ante un concepto jurídico indeterminado que exige al contribuyente la prueba de la existencia de un daño grave e irreparable derivado de la adopción⁸⁹, sin que la invocación de tales perjuicios pueda fundarse en un riesgo eventual o incierto para el afectado por la medida. El obligado debe probar, justificar o acreditar la realidad de la dificultad⁹⁰.

3.6.2. Delimitación conceptual

Una vez que hemos conocido los caracteres del régimen jurídico de las medidas cautelares estamos en disposición de poder formular un concepto de éstas. Las hay que garantizan la eficacia de la Administración por así disponerlo la CE⁹¹, y otras que benefician al contribuyente y que encuentran su fundamento en el derecho a la tutela judicial efectiva⁹². De acuerdo a esta distinción podemos afirmar que las medidas cautelares constituyen actos administrativos discrecionales, no arbitrarios, que tienen por finalidad asegurar la resolución del procedimiento principal, adelantando provisionalmente sus efectos y evitando el daño que en otro caso pudiera causarse⁹³.

Características que las definen:

-Instrumentalidad. Las medidas cautelares se podrán acordar en cualquier momento, siempre que se haya iniciado el procedimiento de inspección del que son instrumentales, pero no antes, puesto que no se permiten las medidas provisionálsimas.

-Provisionalidad y temporalidad. A este respecto el apartado 2 del art. 146 de la LGT establece que serán limitadas temporalmente a los fines anteriores, añadiendo el apartado 3 in fine que se levantarán si desaparece las circunstancias que las motivaron.

-Variabilidad. Asimismo, el apartado 5 del art. 181 del RGAT establece que el órgano competente para liquidar podrá modificar la medida adoptada, en el plazo de 15 días concedidos para la ratificación de la originalmente acordada.

-Urgencia. Lo normal será iniciar el procedimiento inspector mediante personación en el domicilio del obligado tributario para poder adoptar inmediatamente las medidas cautelares. El art. 172 del RGAT concede a los funcionarios de la inspección la posibilidad de adoptarlas, en caso de entrada en los domicilios constitucionalmente protegidos, con las debidas garantías, así

⁸⁹ STS de 10 abril de 1999.

⁹⁰ Cfr., MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Op. cit.*, págs. 213 y ss.

⁹¹ Art. 103 de la CE.

⁹² Art. 24 de la CE.

⁹³ Cfr., MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Op. cit.*, págs. 228-230.

como en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen.

Recordemos, según la jurisprudencia del TC, que el domicilio constitucionalmente protegidos de las personas jurídicas son aquellos espacios que requieren de reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo, esto es, los lugares utilizados por representantes de las personas jurídicas para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sede principal o la sede secundaria, y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal la sede principal o la secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado⁹⁴.

⁹⁴ Cfr., Revista del Centro de Estudios Financieros, *Op. cit.*, pág. 134.

4) BIBLIOGRAFÍA

- BERMEJO VERA, J.: *El Derecho Administrativo en el umbral del siglo XXI. Homenaje al profesor Dr. D. Ramón Martín Mateo*, Valencia, 2000, Tirant lo Blanch.
- CAAMAÑO ANIDO, M.: *Derecho y práctica tributaria*, Valencia, 2013, Wolters Kluwer.
- CALVO VÉRGUEZ, J.: “La entrada de la inspección tributaria en la sede de las empresas y en el domicilio constitucionalmente protegido (previa autorización judicial) a la luz de la jurisprudencia constitucional”, *Revista fiscal*, 5, 2019, Aranzadi.
- COMISIÓN JURÍDICA DEL CONSEJO DE LA ABOGACÍA ESPAÑOLA, *Informe 8/2015 del Consejo General de la Abogacía Española*, Valencia, 2016, Tirant lo Blanch.
- CORDERO GONZÁLEZ, E.: *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, Barcelona, 2014, J.M. Bosch.
- CORONADO SIERRA, M.: *Ley General Tributaria (LEY 58/2003). Comentarios y Casos Prácticos*, Madrid, 2004, Centro de Estudios Financieros.
- GABINETE JURÍDICO DEL CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS: “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”, *Revista Centro de Estudios Financieros*, 337, 2011, Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I, 8ª ed., Madrid, Civitas, 1997.
- GARRIDO CUENCA, N.: *El procedimiento administrativo común*, Tomo II, Valencia, 2006, Tiran Lo Blanch.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios*, Valencia, 2015, Tirant lo Blanch.
- NAVARRO FAURE, A.: “El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, 138, 2008, Pamplona, Civitas.
- NAVAS SÁNCHEZ, M.: “¿Inviolabilidad o intimidad domiciliaria?” *Revista de Derecho Político*, UNED, España, 2011.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A.: *La entrada en el domicilio de las personas físicas, jurídicas y en los despachos profesionales*, Barcelona, 2014, J.M. Bosch.
- PARRA GARCÍA-MOLINER, A., *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Navarra, 2004, Aranzadi.
- SALAMERO TEIXIDÓ, L.: *La autorización judicial de la entrada en el marco de la actividad administrativa*, Madrid, 2014, Marcial Pons.

SERRANO PÉREZ, M.: *Los derechos fundamentales. La vida, la igualdad y los derechos de libertad*, nº 35, Valencia, 2013, Tirant lo Blanch.