

[Jurisprudencia](#)[Legislación](#)[Casos Prácticos](#)[Novedades legislativas](#)[Actualidad Jurídica Aranzadi](#)[Revista Quincena Fiscal](#)[Revista Aranzadi Doctrinal](#)[Revista Aranzadi Social](#)[Derecho Concursal](#)[Doctrina](#)[Formularios](#)[Noticias](#)[Calendario fiscal](#)[Calendario laboral](#)[Expresiones y Aforismos](#)[Diccionario de Términos Jurídicos](#)[Prontuarios](#)[Boletines jurídicos](#)[Más información de interés](#)[Tabla de Intereses](#)[Direcciones de interés](#)

FISCAL

[Portada](#) > [Información Jurídica](#) > [Jurisprudencia](#) > Fiscal[🔍](#) [📄](#) [📑](#) [🔗](#)

PROV\2010\182930

SENTENCIA NÚM. TRIBUNAL SUPREMO MADRID (SECCIÓN 2) 23-04-2010

Tribunal: Tribunal Supremo Madrid**Fecha:** 23/04/2010**Jurisdicción:** Contencioso-Administrativa**Recurso de Casación núm.****Ponente:** Manuel Vicente Garzón Herrero

SENTENCIAS: Cosa juzgada: inexistencia: identidad de objeto: falta de.

TRIBUTOS-INSPECCION: Facultades de la inspección: derecho de entrada en fincas o edificios: autorización previa: domicilio del sujeto pasivo: inviolabilidad del domicilio: entrada de los inspectores en las oficinas de la entidad inspeccionada no amparada por mandamiento judicial ni autorizada por el interesado: insuficiencia del consentimiento de un empleado ocasional que se encontraba presente: vulneración del principio constitucional de inviolabilidad del domicilio: pruebas ilícitamente obtenidas: nulidad de liquidación girada con base en dichas pruebas.VOTO PARTICULAR.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional -Sección Segunda- dictó Sentencia, en fecha 28-05-2003, estimatoria del recurso deducido por la entidad mercantil «Agrupación Bazar El Regalo, SA» contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17-01-2001, en materia de liquidación girada en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido.

El TS desestima el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado; con expresa, por obligada, imposición de las costas.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintitrés de Abril de dos mil diez.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación Ordinario interpuesto por **la Administración General del Estado**, representada y dirigida por el Abogado del Estado, y, estando promovido contra la **sentencia** dictada el 28 de mayo de 2003 (PROV 2004, 24324), por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el Recurso Contencioso Administrativo seguido ante la misma bajo el número 237/2001, en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuya casación aparece, como parte recurrida, **la Agrupación Bazar El Regalo, S.A.**, representada por la Procuradora D^a. Dionisia Vázquez Robles, bajo la dirección de Letrado.

La Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 28 de mayo de 2003 (PROV 2004, 24324), y en el recurso antes referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS: Primero.- Estimar el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Procuradora D^a . Dionisia Vázquez Robles, en nombre y representación de AGRUPACIÓN BAZAR EL REGALO, S.A. contra Resolución del T.E.A.C. de 17 de enero de 2001, debiendo anular la misma y las liquidaciones a que se contrae, por ser ajustadas a derecho. Segundo.- No haber lugar a la imposición de una especial condena en costas. " .

Contra la anterior sentencia, el Abogado del Estado formuló Recurso de Casación en base tres motivos: "Primero.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional en relación con el artículo 69 d) del propio texto legal. En el presente caso existía cosa juzgada respecto del concreto aspecto que resulta ser el único analizado por la Sala de instancia. Segundo.- Para el caso de que no se estime el motivo anterior, y al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional en relación con el artículo 65 a) de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881 (aplicable al recurso en instancia por analogía con la disposición transitoria segunda de la misma Ley de Enjuiciamiento Civil de 2000 ; si bien debe además tenerse en cuenta que, en esencia, el precepto citado con el artículo 376 de la nueva Ley). Tercero.- La inicial sentencia impugnada estima el recurso por las cuestiones hasta ahora recurridas. Ahora bien, sus fundamentos de derecho tercero y cuarto parecen estimar correcto al fondo el criterio de la Administración al dictar los actos impugnados en instancia.". Termina suplicando de la Sala se case la sentencia impugnada.

Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 13 de abril de 2010, en cuya fecha tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de Sala

Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por el Abogado del Estado, la sentencia de 28 de mayo de 2003 (PROV 2004, 24324) de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la



Audiencia Nacional por la que se estimó el recurso número 237/01 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por Agrupación Bazar El Regalo, S.A. contra resolución del T.E.A.C. de 17 de enero de 2001, en la que se desestima la reclamación económico-administrativa, interpuesta en nombre y representación de Bazar el Regalo, S.A., contra liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, período 1.989-1.993, practicadas por la Oficina Nacional de Inspección el 31 de mayo de 1.999, la primera de ellas por cuota e intereses y cuantía de 1.499.008.453 pesetas, y la segunda por sanciones y cuantía de 994.920.027 pesetas.

La sentencia de instancia estimó el recurso, y no conforme con ella el Abogado del Estado interpone el Recurso de Casación que decidimos.

Son hechos declarados probados por la sentencia de instancia y no discutidos en casación los siguientes:

Que el 10 de diciembre de 1.998 la Inspección formalizó Acta, modelo A 02, nº 70094720, por el Impuesto sobre el Valor Añadido y período de 1.989, 1.990, 1.991, 1.992 y 1.993 a la empresa reclamante, haciendo constar, que se habían observado diversas anomalías sustanciales en la contabilidad de la empresa, entre otras la existencia de unos inventarios durante los ejercicios 1.988 y 1.989, que no se ajustaban a los derivados de las compras y ventas contabilizados por la sociedad en los citados ejercicios.

Igualmente se señalaba, que la sociedad no tenía inventarios de existencia durante los ejercicios económicos 1.991, 1.992 y 1.993.

A la vista de ello la Inspección se consideró imposibilitada de conocer los datos para la estimación completa de las bases imponibles, y procedió a la determinación dentro del régimen de estimación indirecta.

La Inspección señaló, que teniendo en cuenta los datos de la propia empresa se obtuvieron diferentes ratios "ventas/coste de ventas", aplicando el más favorable a la empresa. El aplicado a las tiendas minoristas fue el 1'1378, siendo 13'78% el margen bruto de explotación. El coste de las mismas fue el importe de las ventas de la empresa visitada. A dichas ventas se les aplicó un ratio del 1'0164%, obtenido mediante él las compras de la empresa.

Se propuso liquidación por 906.884.812 pesetas de cuota y 587.018.445 pesetas de intereses, y la sanción se liquidó separadamente, totalizando una deuda tributaria de 1.493.903.257 pesetas.

El razonamiento estimatorio de la sentencia impugnada es del siguiente tenor:

"F.J. Primero.- Se interpone Recurso Contencioso-Administrativo contra Resolución del T.E.A.C. de 17 de enero de 2001, en que se desestima la reclamación económico-administrativa, interpuesta en nombre y representación de Bazar el Regalo, S.A. contra liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, período 1.989-1.993, practicadas por la Oficina Nacional de Inspección el 31 de mayo de 1.999, la primera de ellas por cuota e intereses y cuantía de 1.499.008.453 pesetas, y la segunda por sanciones y cuantía de 994.920.027 pesetas.

Son hechos a considerar, que el 10 de diciembre de 1.998 la Inspección formalizó Acta, modelo A 02, nº 70094720, por el Impuesto sobre el Valor Añadido y período de 1.989, 1.990, 1.991, 1.992 y 1.993 a la empresa reclamante, haciendo constar, que se habían observado diversas anomalías sustanciales en la contabilidad de la empresa, entre otras la existencia de unos inventarios durante los ejercicios 1.988 y 1.989, que no se ajustaban a los derivados de las compras y ventas contabilizados por la sociedad en los citados ejercicios.

Igualmente se señalaba, que la sociedad no tenía inventarios de existencia durante los ejercicios económicos 1.991, 1.992 y 1.993.

A la vista de ello la Inspección se consideró imposibilitada de conocer los datos para la estimación completa de las bases imponibles, y procedió a la determinación dentro del régimen de estimación indirecta.

La Inspección señaló, que teniendo en cuenta los datos de la propia empresa se obtuvieron diferentes ratios <<ventas/coste de ventas>>, aplicando el más favorable a la empresa. El aplicado a las tiendas minoristas fue el 1'1378, siendo 13'78% el margen bruto de explotación. El coste de las mismas fue el importe de las ventas de la empresa visitada. A dichas ventas se les aplicó un ratio del 1'0164%, obtenido mediante él las compras de la empresa.

Se propuso liquidación por 906.884.812 pesetas de cuota y 587.018.445 pesetas de intereses, y la sanción se liquidó separadamente, totalizando una deuda tributaria de 1.493.903.257 pesetas.

La actora mostró disconformidad ante la propuesta inspectora, y, el 29 de diciembre de 1.998 formuló alegaciones señalando, que el fallecimiento repentino del anterior auditor de Bazar el Regalo, S.A., Don Guillermo, ocurrido el 8 de junio de 1.992, posibilitó la desaparición de inventarios y documentación contable de la entidad. Añadió, que la Inspección se desarrolló en un clima de violencia e intimidación, y que las posibles deficiencias de los inventarios fueron inevitables, no justificando la aplicación del régimen de estimación indirecta, fijándose que la Inspección prefirió acogerse a los datos del ordenador de Don Leonardo, que era el coordinador de las tiendas del Grupo, cuando los datos del ordenador del coordinador constituyen una simulación, y no podían ser ventas reales dado que algunas tiendas no estaban mecanizadas. Señaló también, que no se habían tenido en cuenta la cifra de ventas a terceros que no forman parte del grupo de tiendas franquiciadas, y que los ratios ventas/coste de las ventas eran inexactos. Añade, que se han justificado los ingresos por rappels de los proveedores y explica la cifra de devoluciones en las tiendas de Bazar la Sirena, S.A., por tratarse de una especie de almacén regulador de las tiendas de la zona del puerto.

El 31 de mayo de 1.999, la Jefatura de la ONI practicó liquidación de conformidad con la propuesta inspectora.

La misma fue recurrida ante el T.E.A.C., alegando en esencia la misma argumentación antes expuesta a saber: que la obtención de datos por la Inspección, fue ilícita, ya que la sociedad no autorizó la entrada en su domicilio producida en su día, cita el Art. 8.5 de la Ley 29/98, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), y dice que no se cumplió, ya que, pese a las menciones del informe de la Inspección acerca del permiso de la empresa para la entrada y acceso a sus locales el 27 de septiembre de 1.994, la obtención de datos de los ordenadores se efectuó antes de la llegada de los cargos de la empresa que podían autorizarla. Vuelve a señalar, que los datos se obtuvieron

del ordenador personal de Don Leonardo , coordinador de tiendas, y que constituyen una simulación informática de ventas de los establecimientos franquiciados. Añade que, al haber transcurrido más de cinco años desde la iniciación de la visita, el 24 de marzo de 1.993, hasta la incoación del acta, el 10 de diciembre de 1.998, se habría extinguido el derecho de la Administración para practicar liquidación. También alega la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras entre la diligencia nº 52, de 30 de marzo de 1.995, hasta la nº 53, de 16 de octubre de 1.995, lo que determina la prescripción del I.V.A., hasta Agosto de 1.990 inclusive, sin que la aportación de documentación por parte del contribuyente suponga actuación inspectora ni produzca interrupción de la prescripción. Indica después, que respecto del I.V.A., la Administración Tributaria aplica el régimen de estimación indirecta al considerar mayores ventas y no deduce el I.V.A. soportado por las mayores compras por ello comporta. Aduce también, la prescripción de la acción para sancionar, ya que, conforme al Art. 34.1 de la Ley 1/98 (RCL 1998, 545) , el procedimiento sancionador es distinto e independiente por lo que las actuaciones para la liquidación no interrumpen su prescripción cuyo cómputo se inicia desde la comisión de la infracción.

Aporta en apoyo de sus pretensiones dictámenes del Catedrático D. Jose Manuel .

El 22 de octubre de 1.999, el Jefe de Equipo nº 56 de la Oficina Nacional de Inspección, acordó el inicio de expediente sancionador contra la actora por incumplimientos tributarios.

El 20 de diciembre de 1.999, se eleva propuesta de resolución definitiva del expediente sancionador que fue acordada por la Jefatura del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la ONI. También contra ella se formuló la oportuna reclamación económico-administrativa, que se acumuló a las anteriores.

F. J. Segundo.- Reproducidos básicamente en sede judicial los mismos motivos de oposición, procede examinarlos.

La Resolución de 24 de marzo de 1.992 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en virtud de lo dispuesto en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de diciembre de 1.991 y en el R.D. 939/1.986, de 25 de abril (RCL 1986, 1537, 2513, 3058) , establece en su número DOS las funciones, ámbito de actuación y estructura de la Oficina Nacional de Inspección, dependiente del Director del Departamento de Inspección Financiera y su apartado 2.1. establece que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria podrá acordar mediante Resolución, que las funciones señaladas en los apartados anteriores se extiendan a aquellos obligados tributarios en que concurra alguna de las siguientes circunstancias que allí se detallan.

En el caso de Autos y en virtud del Acuerdo de 21 de julio de 1.992 , el referido Director acordó que la ONI fuera el órgano competente para realizar respecto a la actora, las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general, estableciendo en dicho Acuerdo, que quedaba adscrita a la ONI en su dependencia de Barcelona.

El 20 de septiembre de 1.994, el Delegado Especial de la A.E.A.T. firmó la autorización para que diez actuarios de la ONI entraran en las instalaciones y locales de negocios sitas en la Avda. Virgen de Monserrat nº 1 de Sant Joan Despi.

De lo expuesto se desprende: A) Que la entrada en los locales se verificó por actuarios de la ONI, siendo el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria el que acordó la adscripción a las oficinas de la ONI en Barcelona; B) El Tribunal Supremo en su Sentencia de 17 de mayo de 2001 (RJ 2001, 3783) , ha señalado:

<<SÉPTIMO.- Queda sólo por estudiar el primer motivo de casación. Se alega en él la infracción del artículo 18.2 de la C.E (RCL 1978, 2836) ., que consagra la inviolabilidad del domicilio; y ello porque (se dice) para levantar el acta que fue origen del expediente administrativo el Inspector Municipal entró en el domicilio de la actora, sin su consentimiento.

Desde luego, en aquella ocasión se infringió el derecho a la inviolabilidad del domicilio.

El artículo 18.2 de la C.E . dispone que 'el domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de fragante delito'.

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

Esto significa que, fuera de los casos de delito fragante o de existencia de resolución judicial que lo autorice, sólo el consentimiento del titular puede hacer legítima la entrada o registro de un domicilio.

En el caso presente, no hubo consentimiento del titular para la entrada en el domicilio.

En el acta, el Sr. Inspector hizo constar lo siguiente: '6.- Se entrega una copia de este acta a D. Argimiro , empleado '. Y D. Argimiro firmó el acta debajo de unas letras impresas que dicen 'El responsable de la obra/actividad'. (En casación la demandante aclara que el Sr. Argimiro era el jardinero, empleado por horas).

Aun dando por cierto que el Sr. Argimiro fuera 'el responsable en ese momento de la obra ya ejecutada', (afirmación de la sentencia de instancia que no puede ser contradicha en casación, como no sea a través de la alegación de la infracción de alguno e los escasos preceptos que otorgan eficacia privilegiada a ciertos medios de prueba, lo que no es el caso), aun dando eso por cierto, se habría violado el precepto constitucional, porque el consentimiento debe ser dado por el titular, no por un empleado ni por un encargado de unas obras.

Y cuando el Tribunal de instancia dice, como una de las razones para apoyar su decisión, que 'no consta que no se autorizase la inmisión necesaria para la inspección en la vivienda de la recurrente', está utilizando un argumento equivocado, porque no es la negativa lo que tiene que constar, sino el consentimiento. El artículo

18.2 de la CE . no consiente otra interpretación: la Administración necesita el consentimiento del titular, y no le basta el mero hecho de que no conste la negativa.

OCTAVO.- Debemos, pues, estimar el motivo que nos ocupa y casar la sentencia recurrida, con la consecuencia de haber de resolver lo que corresponda dentro de los términos en que aparezca planteado el debate. (Artículo 102-1-3º de la L.J.). Todo ello sin condena ni en las costas de casación ni en las de instancia (artículo 102-2 de la misma).

NOVENO.- Debemos, pues, resolver lo que corresponda dentro de los términos en que aparezca planteado el debate.

Pues bien; la infracción del artículo 18.2 de la CE . en el acto de la realización de la inspección de 31 de marzo de 1992 no comporta por sí sola y necesariamente la estimación del recurso contencioso administrativo.

Tal como el Tribunal Constitucional tiene declarado a propósito de las consecuencias de la prueba ilícita (en materia penal, pero que puede arrojar alguna luz en el caso que nos ocupa) 'el otorgamiento del amparo con el efecto de nulidad de las resoluciones solicitadas, no es consecuencia necesaria y directa, como sostiene el quejoso, de la apreciación de la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Pues, como ha recordado este Tribunal recientemente (SSTC 166/1999, de 27 de Septiembre (RTC 1999, 166), F. 4. y 171/1999, de 27 de Septiembre (RTC 1999, 171), F. 4), la declaración de lesión del derecho constitucional sustantivo no tiene como consecuencia automática la prohibición constitucional de valoración de toda prueba conectada de forma natural con las directamente obtenidas con vulneración de derechos constitucionales', (STC 8/2000, de 17 de Enero (RTC 2000, 8), de manera que 'es posible que la prohibición de valoración de las pruebas originales no afecte a las derivadas, si entre ambas, en primer lugar, no existe relación natural, o si, en segundo lugar, no se da la conexión de antijuridicidad (SSTC 81/98 (RTC 1998, 81), 121/98, 151/98, 49/99 (RTC 1999, 49), 166/99, 171/99 y 8/2000)'.

F. J. Tercero.- El Art. 50 de la L.G.T . señala que: <<cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases impositivas o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta>>.

El Art. 64 del Real Decreto 939/86, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, añade: <<El régimen de estimación indirecta de bases tributarias será subsidiario de los regímenes de determinación directa o estimación objetiva singular de bases, así como del régimen de determinación objetiva singular de cuotas en el I.V.A. y se aplicará cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases impositivas o de las cuotas o rendimientos por alguna de las siguientes causas; . . .c) Que el sujeto pasivo haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables>>.

F. J. Cuarto.- Ninguna duda hay de que resulta procedente el régimen de estimación indirecta, pues no resultan aceptables las alegaciones de la actora de que las anomalías contables se derivaban del fallecimiento repentino del Auditor, sin embargo la Inspección misma admite, que los cálculos efectuados para la determinación de las Bases impositivas se efectuaron únicamente con base en los datos que durante la Inspección efectuada, se tomaron del ordenador del coordinador de las tiendas Sr. Leonardo . Así lo reconoce también el funcionario del Cuerpo de Inspectores de Hacienda, D. Felix en su declaración prestada ante el juzgado de Instrucción nº 5 de Sant Feliu de Llobregat, en las Diligencias de Procedimiento Abreviado 160/1999 , quien además reconoce que el Sr. Leonardo se opuso a que accedieran a su ordenador.

Si como se ha dicho, la información obtenida de este ordenador fueron los únicos datos tenidos en cuenta por la Inspección para la determinación de la base imponible, si a ello se añade que el Sr. Leonardo mostró su oposición en el curso de una inspección efectuada sin autorización judicial , en presencia exclusivamente de los empleados de la empresa Sr. Miguel y Sr. Avelino , la primera de las cuales, así lo puso de relieve en esta sede judicial y sin autorización de los legales representantes de la misma, cuyo consentimiento era el único que podía suplir la falta de autorización judicial y que llegaron, según consta en el propia Acta de la Inspección a las 11 horas, cuando ya se había intervenido la documentación, sin que conste que <<a posteriori>> hubieran prestado el consentimiento, debe concluirse que la prueba ilícitamente obtenida, consistente en la documentación del Sr. Leonardo , única en la que se basaron las actuaciones de la Inspección, precisamente por ser la única que permitió la actuación de ésta, determina al estar ilícitamente obtenida la anulación de las actuaciones inspectoras. No se trata, pues, de apreciar una infracción del Art. 18 de la Constitución, que por sí sola no comportaría la estimación del recurso, sino de que dicha infracción determina que la única prueba obtenida es ilícita, lo que exige la estimación del recurso interpuesto.

F. J. Quinto.- De conformidad con el Art. 139 de la Ley Jurisdiccional no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas."

El Recurso de Casación del Abogado del Estado se formula en los siguientes términos:

"Primero.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional , en relación con el artículo 69 d) del propio texto legal.

En el presente caso existía cosa juzgada respecto al concreto aspecto que resulta ser el único analizado por la Sala de instancia.

En efecto, existía otro proceso contencioso-administrativo paralelo instado por la demandante por la vía especial de protección de los derechos fundamentales (Ley 62/1978 (RCL 1979, 21)) que llegó al Tribunal Supremo a través del oportuno Recurso de Casación (Recurso de Casación nº 5888/99). Este recurso fue resuelto por esa misma Sala (Sección 7ª) en *sentencia de 13 de diciembre de 2002 (RJ 2003, 1257)*.

Pues bien, la sentencia de la Audiencia Nacional que ahora recurrimos en casación basa la estimación del inicial Recurso Contencioso-Administrativo en el hecho de que para la actuación inspectora llevada a cabo en la sede de la actora se tuvieron en cuenta unos datos informáticos intervenidos en una entrada realizada sin consentimiento del inspeccionado y sin autorización judicial.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, en la citada sentencia de 13 de diciembre de 2002, considera que no se ha producido indefensión alguna, con arreglo a las previsiones del artículo 18.2 de la Constitución. Es más, destaca expresamente que:

<<... en el caso que aquí se debate, la relación fáctica refleja, sin reservas ni dudas, que el acceso de los Inspectores de tributos al domicilio social de la entidad recurrente se realizó mediando el consentimiento espontáneo de un representante legal de la sociedad en cuya presencia y con su firma se desarrolló la inspección y extendió el acta correspondiente, sin que por el mismo se formulase oposición, reserva o reticencia de clase alguna. Así las cosas, la constatación inequívoca del consentimiento manifestado por el representante legal de la entidad titular del domicilio social al que tuvieron acceso los inspectores de tributos, a fin de realizar su misión profesional, deja vacía de contenido a la supuesta lesión del derecho fundamental reconocido en el artículo 18.2 CE y el motivo de casación aducido debe ser desestimado.>> (Fundamento Jurídico Cuarto).

Es decir, respecto de los únicos hechos y del único motivo considerados por el juzgador de instancia, existía una previa decisión del Tribunal Supremo que venía a decir justamente lo contrario, lo cual fue ignorado o, al menos, <<pasado por alto>> por la Audiencia Nacional, lo que lleva a dicho órgano a adoptar una resolución que se encuentra en contradicción con la previa del Tribunal Supremo.

Este motivo debe ser suficiente para casar la sentencia recurrida.

Segundo.- Para el caso de que no se estime el motivo anterior, y al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional en relación con el artículo 65 a) de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881 (aplicable al recurso de instancia por analogía con la disposición transitoria segunda de la misma Ley de Enjuiciamiento Civil, de 2000 (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892) ; si bien debe además tenerse en cuenta que, en esencia, el precepto citado con el artículo 376 de la nueva Ley).

La valoración de la prueba de testigos viene a ser libre para el juez siempre que no se aparte de las reglas de la sana crítica. Ahora bien, tal prueba no es la única practicada, ni podía ser la decisiva en un conflicto sobre el que el Tribunal Supremo ya había decidido con claridad meridiana.

La sentencia del Tribunal Supremo citada en el motivo primero de este recurso (y en especial el extracto allí transcrito) debería haber vinculado, sin ningún género de dudas, la decisión del juzgador de instancia respecto de los hechos que se estaban discutiendo.

La conclusión de la Audiencia Nacional debió integrar la sentencia del Tribunal Supremo estimando acreditado el consentimiento por parte del empresario para que la inspección pudiera desarrollar su labor sin limitaciones respecto de todos los elementos patrimoniales y susceptibles de contener datos relevantes ubicados en la sede de la empresa inspeccionada (entre los que se incluyen lógicamente los ordenadores).

La Audiencia Nacional, en la sentencia ahora recurrida, ha estimado probados hechos completamente distintos a los admitidos por el Tribunal Supremo, con infracción de las normas esenciales que regulan la valoración de pruebas, por lo que dicha sentencia debe ser casada.

Tercero.- La inicial sentencia impugnada estima el recurso por las cuestiones hasta ahora recurridas. Ahora bien, sus fundamentos de derecho tercero y cuarto (éste en su primer párrafo) parecen estimar correcto en cuanto al fondo el criterio de la Administración al dictar los actos impugnados en instancia.

En cualquier caso, y por lo que a estos aspectos de fondo respecta, cabe ahora remitirse sin más a la motivación de los acuerdos impugnados y a la contestación a la demanda presentada ante la Audiencia Nacional."

Interesa poner de relieve, y por eso hemos transcrito la sentencia impugnada y el recurso interpuesto, que el Recurso de Casación, por sus características, no confiere al juzgador el pleno conocimiento de la cuestión controvertida sino que se limita a permitir la revisión de una sentencia (la impugnada) por los motivos expuestos en el recurso interpuesto. Todo lo demás, que fue objeto del litigio, no conforma en principio el ámbito de conocimiento del Recurso de Casación. Por eso, nuestro primer parámetro en el Recurso de Casación es la sentencia impugnada; y, el segundo, los motivos de recurso interpuesto.

Pese a ello, es decir, a la individualidad de cada recurso, en esta misma fecha se han dictado sentencias por esta Sala, entre los mismos litigantes y analizando hechos de una evidente relevancia en el asunto que resolvemos. En este sentido en la sentencia (PROV 2010, 182932) recaída en el Recurso de Casación número 4888/2006 se afirma:

"Para resolver el primer motivo del recurso de casación del Abogado del Estado, examinaremos en primer lugar si la Sala viene vinculada por el efecto positivo de la cosa juzgada, como consideró la Sección Segunda, en sus Sentencias de 30 de octubre de 2008 (RJ 2008, 7000) rec. de cas. 5900/2006, y 25 de junio de 20099 (RJ 2010, 199) , rec. de cas. 3783/2006 , a la valoración de los hechos que realizó la Sección Séptima, en sentencia de fecha 13 de diciembre de 2002 rec. de cas. 5888/1999 , recaída en proceso especial de protección de derechos fundamentales, en relación con el acceso de la Inspección Tributaria en la sede social de la empresa el 27 de septiembre de 1994, apreciando la existencia de consentimiento espontáneo de un representante legal de la sociedad.

No se opone a la resolución adoptada la circunstancia de que el Abogado del Estado no invoque en su recurso de casación la existencia de la referida Sentencia de 13 de diciembre de 2002, pues el efecto positivo de la cosa juzgada debe aplicarse de oficio. Y en este último sentido, y por poner un solo ejemplo, la Sentencia de la Sala 1ª de lo Civil de 30 de abril de 1994 declaró:

<< Se recuerda que, como dice la Sala 1.ª de este Tribunal Supremo en su Sentencia de 2 julio 1992, la 'función positiva' de la cosa juzgada consiste 'en la vinculación que produce en los Jueces respecto de un fallo futuro, que en caso de conocer de una misma cuestión vendrían vinculados a dictar una idéntica resolución', así mismo la S Sentencia de igual Sala de 16 marzo 1992 (RJ 1992, 2188) , precisó que 'el efecto positivo, vinculante o prejudicial de la cosa juzgada' implica que no puede 'decidirse en otro proceso un tema o punto litigioso de manera distinta o contraria a como ya ha sido resuelto en sentencia firme en otro proceso

precedente'. Debe de tenerse en cuenta que en los últimos tiempos la jurisprudencia ha proclamado reiteradamente que la cosa juzgada 'puede y debe apreciarse por el correspondiente órgano jurisdiccional de oficio' [Sentencias de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo de 11 noviembre 1981 (RJ 1981, 4505) , 10 mayo y 6 diciembre 1982 y 25 febrero y 2 julio 1992 (RJ 1992, 6040) , entre otras]; apreciación de oficio que en relación con el efecto positivo de la cosa juzgada había obtenido más fácilmente y con anterioridad el correspondiente refrendo jurisprudencial, como ponen de manifiesto las Sentencias de dicha Sala de 27 octubre 1944 , 12 junio 1957, 3 febrero 1961 , 1 julio 1966 y las más recientes de 10 noviembre 1978, 6 diciembre 1982 (RJ 1982, 7462) y 5 octubre 1984 (RJ 1984, 4757) >>.

Dicho lo anterior, hay que exponer como antecedentes fácticos que Bazar el Regalo. S.A., el 9 de marzo de 1999, interpuso ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña recurso contencioso-administrativo, al amparo de la Ley 62/1978, contra el acuerdo del Delegado Especial de la AEAT Cataluña de 20 de septiembre de 1994 , ordenando la entrada y registro en sede social, que fue declarado inadmisibile por extemporaneidad, en Auto de 21 de mayo de 1999 .

Contra dicha resolución la parte formuló recurso de casación, que fue resuelto por sentencia de la Sección Séptima de esta Sala de 13 de diciembre 2002 .

Esta sentencia puso de relieve la defectuosa interposición de la casación al no invocar motivos sino genéricas alegaciones, resaltando que ello podría dar lugar a la inadmisión, máxime cuando no constaba el receptivo recurso de súplica.

Sin embargo, invocando el principio de tutela judicial, la Sentencia de referencia confirmó la extemporaneidad apreciada en la instancia al haber sido conocida y consentida la entrada desde 1994, señalando, además, después de examinar las diligencias practicadas, que el acceso de los Inspectores al domicilio de la entidad se realizó mediando consentimiento espontáneo de un representante, que dejaba sin contenido a la supuesta lesión del derecho fundamental reconocido en el art. 18.2 de la Constitución.

Pues bien, teniendo en cuenta que todas las consideraciones que hizo la Sección Séptima sobre el fondo tuvieron lugar después de confirmar la extemporaneidad apreciada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el trámite previo de admisión, sin que la parte pudiera presentar demanda ni solicitar el recibimiento del pleito a prueba, y que todo ello no tuvo traducción alguna en el fallo, el cual se limita a desestimar el recurso de casación, con la consiguiente declaración de firmeza del Auto de la Sala de instancia, hay que reconocer que la supuesta violación del art. 18.2 de la Constitución alegada no podía ser objeto de enjuiciamiento definitivo, al haber perdido su jurisdicción la Sala, por lo que las manifestaciones que contiene la sentencia constituyen un puro obiter dicta, sin trascendencia alguna.

Es cierto que la Sección quiso entrar en el fondo, poniendo fin a la cuestión controvertida, pero mantenido el pronunciamiento desestimatorio por la fundamentación principal, carecía de virtualidad cualquier valoración sobre hechos que en nada podía afectar al fallo.

Dicho de otro modo, la intangibilidad de la sentencia es una cualidad de misma que sólo se puede predicar respecto de la decisión adoptada por ella sobre el objeto del proceso, pero no sobre hechos o valoraciones, que llevadas a cabo en la sentencia, no tienen traducción en el fallo.

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 208/2009 de 26 de noviembre (RTC 2009, 208) , que recuerda la doctrina sentada en otras anteriores, declara que el derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes, sólo es vulnerado cuando hay un conocimiento de lo resuelto por sentencia firme en el marco de procesos que examinan cuestiones que guardan con aquella una relación de estricta dependencia, debiendo proyectarse las resoluciones sobre el mismo objeto.

Por estas razones, el Pleno de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo se aparta de la doctrina sentada por la Sección Segunda, a su vez, siguió la argumentación dada por la Sección Séptima, por considerar que dadas las circunstancias concurrentes no puede tener lugar el efecto positivo de la cosa juzgada."

Resulta, por tanto, evidente del último párrafo transcrito la inexistencia de la Cosa Juzgada que el Abogado del Estado invoca como primer motivo de casación de este recurso, lo que determina la desestimación del motivo.

Idéntica desestimación merece el segundo de los motivos, pues la errónea valoración de la prueba testifical a que se refiere se sustenta, de modo exclusivo, en el hecho de que la sentencia impugnada no aprecia la prueba testifical del mismo modo que lo hizo la sentencia de esta Sala de 13 de diciembre de 2002 .

El hecho de que esta sentencia carezca del valor de cosa juzgada que en el motivo se atribuye a esa resolución y el que no se aporten datos que permitan, por sí mismos, concluir que la prueba de testigos ha sido valorada de modo claramente erróneo, arbitrario o irracional obligan también a la desestimación del motivo.

Ha de subrayarse que el motivo se esgrime en conexión con la concurrencia de la Cosa Juzgada, razón por la que al rechazarse que existe ésta, y no aportarse datos acreditativos de la irrazonabilidad y arbitrariedad de la valoración testifical efectuada por la sentencia impugnada, el motivo ha de ser desestimado.

Por lo que hace al tercer motivo, atinente a las cuestiones de fondo, es clara su irrelevancia. En realidad, más que un motivo de casación, es una defensa de la sentencia sobre la corrección de su razonamiento en el punto referente a la aplicación de la estimación indirecta a efectos de la determinación de las bases imponibles del sujeto pasivo.

El tercer motivo pretende avalar los aspectos de fondo de los actos impugnados.

Efectivamente, en dicho motivo se justifica el sistema de Estimación Indirecta seguido para la determinación de las bases imponibles del sujeto pasivo.

Pero tal argumentación resulta innecesaria si la anulación del acto se produce con carácter previo, por razones de orden formal, que es lo que sucede.

Lo razonado comporta la desestimación del recurso, con expresa imposición de las costas causadas al recurrente, que no podrán exceder de 3.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación Ordinario formulado por **la Administración General del Estado**, contra la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 28 de mayo de 2003 (PROV 2004, 24324), recaída en el Recurso Contencioso-Administrativo al principio reseñado, con expresa, por obligada, imposición de costas a la parte recurrente, que no podrán exceder de 3.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Ramon Trillo Torres D. Mariano de Oro-Pulido y Lopez D. Ricardo Enriquez Sancho D. Pedro Jose Yague Gil D. Jesus Ernesto Peces Morate D. Jose Manuel Sieira Miguez D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Segundo Menendez Perez D. Juan Jose Gonzalez Rivas D. Enrique Lecumberri Marti D. Manuel Campos Sanchez-Bordona D. Nicolas Maurandi Guillen D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva D. Santiago Martinez-Vares Garcia D. **Eduardo Espin Templado D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Valverde D^a. Celsa Pico Lorenzo D. Octavio Juan Herrero Pina D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Eduardo Calvo Rojas D. Manuel Martin Timon D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez D. Angel Aguillo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D^a Maria del Pilar Teso Gamella D. Juan Carlos Trillo Alonso D. Jose Antonio Montero Fernandez D^a Maria Isabel Perello Domenech D. Carlos Lesmes Serrano**

Voto Particular

CONCURRENTE QUE FORMULA EL EXCMO. SR. D. Manuel Vicente Garzon Herrero EN EL RECURSO DE CASACIÓN Nº 6615/03

Comparto íntegramente las conclusiones obtenidas por la sentencia sobre la no vinculación que para la resolución de este litigio tiene la sentencia de esta Sala de 13 de diciembre de 2002 (RJ 2003, 1257) .

Mi discrepancia radica en la afirmación de que la excepción de Cosa Juzgada es apreciable de oficio en casación. Considero que ello sólo sucede cuando se cumplen ciertos requisitos de orden material y formal que en este caso no concurren.

La cuestión no sé si se plantea como opinión del ponente, lo que no justificaría este voto, o, alternativamente, se integra en la decisión de la Sala. En esta segunda hipótesis, la discrepancia justifica el voto particular. En cualquier caso, en mi opinión, el recurso debió ser desestimado también porque la única alegación de excepción de cosa juzgada que aquí se efectúa ha de ser rechazada por razones de orden formal, y ello con independencia de compartir como he dicho las razones de fondo expuestas en la sentencia mayoritaria, lo que, en definitiva, convierte este razonamiento en una razón más para la desestimación del recurso.

Diversas consideraciones justifican la conclusión precedente:

En primer término, porque los actos impugnados en el proceso resuelto por la **sentencia de esta Sala de 13 de diciembre de 2002 (RJ 2003, 1257)** y la aquí impugnada son claramente distintos: allí, acuerdo del Delegado Especial de la AEAT de 20 de septiembre de 1994; aquí, liquidaciones de IVA, ejercicios 1989 a 1993 y sanciones.

En segundo lugar, porque la sentencia invocada no analiza el fondo del asunto, y sólo las sentencias sobre el fondo producen efecto de Cosa Juzgada.

Además, la sentencia de esta Sala recae en procedimientos de protección de derechos fundamentales, que no produce sus efectos de cosa juzgada en un procedimiento ordinario.

Finalmente, la sentencia invocada pudo y debió ser aportada al proceso en que recayó la sentencia impugnada pues desde el 13 de diciembre de 2002, fecha en que se dictó la sentencia invocada como cosa juzgada, hasta el 28 de mayo de 2003 que fue cuando se dictó la sentencia recurrida el Abogado del Estado dispuso de tiempo más que sobrado para comunicar su existencia al órgano de instancia. La tutela judicial que se pretende satisfacer con el examen de la excepción de Cosa Juzgada es en mi opinión una tutela judicial degradada, pues se lleva a cabo a costa de los derechos procesales de la contraparte y desconociendo los mandatos contenidos en los artículos 222.4, 269 y 271.2 de la L.E.C (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892). La posible apreciación de la "Cosa Juzgada" de oficio en Casación está supeditada a la imposibilidad de su alegación en el proceso con carácter previo, pero no puede convertirse en un mecanismo que consagra la vulneración de las normas procesales transcritas y la concepción del Recurso de Casación que exige que la problemática debatida en este recurso haya sido resuelta por la sentencia impugnada con carácter previo. (No ha de olvidarse que la valoración de la sentencia de 13 de diciembre de 2002 como Cosa Juzgada, pese a los patentes defectos formales de que adolecía para tener tal condición, está en el origen de la problemática debatida).

D. Manuel Vicente Garzon Herrero

Voto Particular

VOTO PARTICULAR emitido por el Excmo. Sr. Magistrado de la Sala, D. Rafael Fernandez Montalvo, como expresión de respetuosa discrepancia en relación con la **sentencia pronunciada por la Sala el día 23 de abril de 2010 (PROV 2010, 182930)**, que resolvió el recurso de casación núm. 6615/2003, al que se adhieren también los Excmos. Sres. Magistrados D. Jose Manuel Sieira Miguez, D. Segundo Menendez Perez, D. Nicolas Maurandi Guillen, D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, D. Eduardo Espin Templado, D^a. Celsa Pico Lorenzo, D^a Maria del Pilar Teso Gamella y D^a Maria Isabel Perello Domenech.

Las razones por las que disintimos del criterio de la mayoría y entendemos que debió estimarse el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado son que existió suficiente consentimiento de quien podía otorgarlo para el acceso de la Inspección tributaria a los locales de la empresa; y que, si no se hubiera prestado tal consentimiento, atendida la naturaleza del local en presencia, resultaba suficiente la autorización administrativa expedida.

1.- Medió consentimiento para el acceso de la inspección tributaria a los locales donde se obtuvieron los datos contables.

Compartimos el criterio de la mayoría sobre la no vinculación, por el efecto positivo de la cosa juzgada, a lo declarado en la sentencia de la Sección séptima, de fecha 13 de diciembre de 2002 (rec. de cas. 5888/1999), en relación con la prestación por persona idónea del consentimiento necesario para el acceso de los inspectores tributarios a los locales de la empresa. Sin embargo, la misma Sala, en su configuración como Sección segunda, interpretó los mismos hechos, en las sentencias de 30 de octubre de 2008 (RJ 2008, 7000) (rec. de casa. 5900/2006) y de 25 de junio de 2009 (RJ 2010, 199) (rec. de cas. 5888/1999), y entendió que hubo consentimiento suficiente. Examinó la relación fáctica, considerando la diligencia núm. 25 levantada en San Juan de Espí, a las 13 horas del día 27 que figuraba en el expediente administrativo, y puso de relieve que la inspección fue recibida por doña Rosalía, Jefe de contabilidad y por don Avelino, asesor externo de informática y que a las 11 horas hicieron acto de presencia don Casiano, apoderado, y don Urbano Esteban Pellón, abogado de Barcelona. Y se destacó en dichas sentencias que la empresa no puso ninguna traba a la actuación inspectora, sino más bien al contrario, colaboró con la misma facilitándole el acceso a todas sus dependencias, su documentación y sus archivos magnéticos. Esta diligencia está firmada por el representante de la empresa, con presencia del Asesor externo de informática, de un apoderado y de un abogado que trabajaba para le empresa.

Las mencionadas sentencias de la Sección segunda de la Sala, sin duda, tuvieron muy en cuenta la anterior de la Sección séptima. Pero, como lo prueba el auto de 26 de febrero de 2009, que resuelve el incidente de nulidad de actuaciones suscitado con respecto a la sentencia de 30 de octubre de 2008, la Sección segunda, fundamentó sus fallos, no sólo en que no podía desconocer lo afirmado en la sentencia de 13 de diciembre de 2002, sino en que, con independencia de que lo contemplado fuera un "obiter dicta", resultaba posible una integración de los hechos a partir del motivo de casación invecado por el Abogado del Estado a través del artículo 88.1.d) LJCA (RCL 1998, 1741), afirmando que "no era precisa autorización para la entrada en los locales y que en todo caso, se consintió la entrada". Por consiguiente, se ha efectuado ya por la Sección segunda una valoración plena de los hechos para la que sí resulta aplicable la exigencia de que los Tribunales (y el propio Tribunal) sigan y apliquen lo establecido en anteriores sentencias firmes (SSTC 30/1996 (RTC 1996, 30), 50/2006 (RTC 2006, 50), 231/2006 16/2008 (RTC 2008, 16) y 208/2009 (RTC 2009, 208)).

2.- El local al que acceden los inspectores tributarios con ocasión de las diligencias contempladas no merecía la consideración de domicilio constitucionalmente protegible de la persona jurídica.

El artículo 141 de la L Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490) -LGT/1963- [también el art. 142 de la vigente LGT de 2003 (RCL 2003, 2945), de ahí la actualidad de la interpretación jurisprudencial del precepto que suscita la decisión del recurso] otorga a la inspección tributaria, para el cumplimiento de las funciones que tenía y tiene encomendadas, conforme al artículo 109 LGT/1963 (actual 141 LGT/2003), la facultad de entrada y acceso a "fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen".

Dicho precepto legal ha sido aplicado sin reparo de inconstitucionalidad, dando lugar a una práctica que distingue tres niveles o ámbitos de protección.

El primero que incluye determinados lugares que se consideran de libre acceso para la Inspección, caracterizados por la total ausencia de reserva y que son contemplados en el artículo 40.1 del anterior Reglamento General de Inspección Tributaria de 1986 (RCL 1986, 1537, 2513, 3058) (RGIT/1986).

El segundo que es al que se refiere el mencionado artículo 141 LGT/1963 (art. 142.2 LGT/2003), desarrollado por el artículo 39 del RGIT/1986, sobre el que tuvo ocasión de pronunciarse este Tribunal, en sentencia de 22 de enero de 1993, y para los que, si el interesado se opone a la entrada de la Inspección tributaria, se necesitaba (y se necesita) autorización administrativa escrita firmada por el Delegado o Administrador de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o, en su caso del Director General correspondiente.

Y el tercero, también contemplado en el artículo 141.2, último inciso, LGT/1963 (arts. 113 y 142. último párrafo, LGT/2003), relativo al "domicilio particular de cualquier español o extranjero" para el que se establecía la necesidad del "oportuno mandamiento judicial" en caso de que se produjera la negativa u oposición del "dueño, morador o persona bajo cuya custodia se encuentre" el edificio a la entrada de la Inspección.

Según el criterio de la mayoría, la entrada en vigor de la Constitución afectó a dicho régimen; pero, a nuestro entender, en manera alguna supuso la desaparición de la distinción entre los mencionados niveles segundo y tercero de protección que se conservan en la vigente LGT/2003 y que encuentra su justificación en la propia doctrina del Tribunal Constitucional. Así, la fundamental STC 76/1990 (RTC 1990, 76) señala que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el artículo 31.1 CE configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. "Para los ciudadanos implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración Tributaria cuyo interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales y para los poderes públicos exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes. Para el efectivo cumplimiento del deber que impone el artículo 31.1 CE es, pues, imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración para evitar una distribución injusta de la carga fiscal pues la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, debiendo el legislador habilitar las potestades e instrumentos jurídicos necesarios para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias".

En todo caso, con respecto a las facultades de la Inspección tributaria, el régimen especial aplicable al domicilio deriva de la protección constitucional establecida en el artículo 18.2 CE. Así lo ha entendido este Tribunal y el propio legislador en la actual LGT/2003, que distingue la necesaria autorización judicial para entrar en el "domicilio constitucionalmente protegido" (art. 113) de las facultades de la Inspección de tributos contempladas en el artículo 142, entre las que se encuentra (art. 142.2) la entrada de los funcionarios "que desarrollen funciones de inspección de los tributos" en los mismos lugares a que aludía el artículo 141 LGT/1963 - estos es, fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen- y, además, en aquellos otros en los que "existan bienes

sujetos a tributación, se produzcan hechos imponderables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos".

En la búsqueda del concepto de domicilio constitucionalmente protegido, para el que únicamente se exige el mandamiento judicial, en caso de negativa u oposición del titular a la entrada de la Inspección, se inscribe la mencionada sentencia de este Alto Tribunal de 22 de enero de 1993. En ella se resalta la importancia del domicilio y sus diversas acepciones, según se contemple desde las perspectivas civil o procesal, se invoca la sentencia del Tribunal Constitucional 137/1985, de 17 de octubre, señalando que "para el Tribunal Constitucional el domicilio de las personas jurídicas goza de análoga protección derivada del artículo 18.2 de la Constitución, que el de las personas naturales". Y, después de desestimar la impugnación del artículo 39.1 RGIT/1986, estimar parcialmente la impugnación del art. 39.2 RGIT/1986 - en lo que se refiere a un inciso (entrada o reconocimiento que se intenten fuera del horario usual de funcionamiento o desarrollo de la actividad), quedando subsistente en lo demás - y anular el apartado 3 de dicho artículo - declara que "en cuanto al tratamiento del domicilio de las personas jurídicas [ha de estarse] a la doctrina del Tribunal Constitucional".

Por consiguiente el domicilio de las personas jurídicas a que se refería el artículo 141.2, in fine, de la LGT/1963 (actual art. 113 LGT/2003) no es el domicilio fiscal de aquellas, identificado en el artículo 45.1 LGT/1963 [actual art. 48.2.b) LGT/2003] con su domicilio social o con el lugar donde radique una mera gestión administrativa, sino el "domicilio constitucionalmente protegido", cuyo concepto se construye sobre la base de un elemento inherente o imprescindible: la reserva.

Dicho en otros términos, es la existencia de un ámbito reservado constitucionalmente relevante lo que justifica y, a la vez, diferencia el domicilio de otros lugares que quedan al margen de la protección reforzada. Así se ha definido el domicilio constitucional como el espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y donde ejerce su libertad más íntima.

El Tribunal Constitucional (STC 22/1984 (RTC 1984, 22)) ha conectado la inviolabilidad del domicilio "de modo indisoluble" con el derecho a la intimidad. Sin bien, a pesar de ello y de que inicialmente consideró que las personas jurídicas no podían ser titulares del derecho a la intimidad, con la STC 137/1985 acepta que las personas jurídico-privadas sí tienen constitucionalmente garantizada la inviolabilidad del domicilio.

En esta sentencia, sin abordar la vinculación del artículo 18.2 con el derecho a la intimidad y pese a lo manifestado en el ATC 257/1985 (RTC 1985, 257 AUTO), se enuncian dos premisas: el texto constitucional no circunscribe la inviolabilidad del domicilio a las personas físicas, siendo extensible a las personas jurídicas; y la naturaleza del derecho fundamental de que se trata no es incompatible con su aplicación a las personas jurídicas. En este sentido declara que la inviolabilidad del domicilio es reflejo directo de la protección acordada por el ordenamiento jurídico a la persona, pero no necesariamente a la persona física, desde el momento en que la jurídica venga a colocarse dentro del área de la tutela constitucional y en todas las hipótesis en que la instrumentación del derecho a la libertad no aparezca o sea incompatible con la naturaleza o especialidad de fines del ente colectivo.

La insuficiencia de la formulación expuesta es, sólo en parte, corregida con la STC 69/1999. Precisa que la intensidad de la protección, cuando se trata de personas jurídicas, es menor que la acordada a las personas físicas, al faltar en el ente colectivo una estrecha vinculación del domicilio con la intimidad personal y familiar.

Y añade que la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en particular, de las sociedades mercantiles, "sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas" y que queda reservada al conocimiento de terceros.

Por otra parte, la menor intensidad del derecho cuando se trata de las personas jurídicas debe tener su reflejo en el juicio de proporcionalidad que ha de efectuarse al valorar los fines perseguidos, la medida adoptada y el derecho fundamental afectado, siendo posible integrar el "peculiar modo en que se configura el derecho a la inviolabilidad del domicilio" de las personas jurídicas.

En nuestro criterio, en la medida en que los entes colectivos son instrumentos técnico-jurídicos diseñados para la consecución de fines por las personas físicas, el interés constitucionalmente protegido, está íntimamente relacionado con el objeto social, aunque éste sea de índole patrimonial o económica. Esto es, la inviolabilidad del domicilio, que exige para la entrada, en caso de negativa, mandamiento judicial está relacionada con la libertad de asociación y protección de la autonomía de la sociedad, que incluye la constitución y funcionamiento de las personas jurídicas, su facultad de adoptar decisiones sin injerencias irregulares e, incluso, el secreto comercial e industrial, cuyo núcleo se residencia en el domicilio donde ha de centralizarse la gestión.

El concepto de sede social, por sí solo, no resulta apropiado para determinar los aspectos que protege la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, en la medida en que, de una parte, no contempla la posible ubicación del desarrollo de los procesos productivos de la empresa, y, de otra, puede incluir, de manera inadecuada, dentro de la singular protección domiciliar a las oficinas que se limitan a contener el archivo documental de la contabilidad de la empresa, elemento de singular trascendencia tributaria y, por tanto, objeto esencial de la Inspección tributaria.

Pues bien, a nuestro entender, el local al que tuvo acceso la inspección tributaria no merece el carácter de domicilio constitucionalmente protegible. A pesar de la calificación del Tribunal de instancia, de las actuaciones procesales sólo resulta que albergaba la documentación contable y que en él se desarrollaba una cierta actividad laboral relacionada con aquella, pero no que en él se adoptaran las decisiones fundamentales relacionadas con la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenecieran a la estricta reserva de la persona jurídica.

En el texto de la mayoría se resalta que el Abogado del Estado no invoca motivo de casación relativo a la actividad probatoria, lo que impediría rectificar la valoración que de ella efectúa la sentencia recurrida. Sin embargo, en nuestra opinión, cuando afirmamos la diferente condición del local contemplado no tratamos de sustituir en casación la ponderación de las pruebas realizada con inmediatez por la Audiencia Nacional, sino que, tomando en consideración los mismos datos fácticos, realizamos una calificación jurídica diferente, sustituyendo la de domicilio constitucionalmente protegible, que lleva a apreciar la necesidad de mandamiento judicial, por la que se considera pertinente de simple local de la empresa depositario de la contabilidad precisa

para la actividad inspectora, para cuya entrada bastaba, si no hubiera mediado consentimiento del apoderado de la empresa, la reglamentaria autorización administrativa expedida, en este caso por el Delegado competente de la AEAT.

Nos parece singularmente relevante que la LGT atribuya precisamente a la Inspección tributaria la facultad necesaria para el examen de la documentación mercantil y la contabilidad del obligado tributario, pudiendo examinar los documentos, libros, ficheros, bases de datos informatizadas o programas con trascendencia tributaria o que resultan necesarios para la exigencia de las obligaciones tributarias, sin que pueda invocarse frente a dicha facultad una reserva derivada de la intimidad empresarial. Conforme a las propias previsiones legales (arts. 109, 110 y 111 LGT/1963, y 142 LGT/2003), el obligado tributario tiene deberes de colaboración en el desarrollo de la actuación inspectora, que se desarrolla normalmente en el correspondiente local, despacho u oficina de aquél, para el examen de la contabilidad. El Tribunal Constitucional ha precisado que no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal esgrimible frente a la Administración tributaria, que haría virtualmente imposible la labor de comprobación y dejaría desprovisto de garantía y eficacia el deber tributario que consagra el reiterado artículo 31.1 CE (STC 76/1990).

En fin, nos parece excesivo y arriesgado mediatizar dicha información contable de las empresas a la Inspección con la exigencia de un mandamiento judicial que, de seguirse la tesis mayoritaria, sería siempre preciso si se dan dos circunstancias presumiblemente generalizables: negativa a entregar la documentación necesaria y ubicación de ésta en un local de la empresa.

D. Jose Manuel Sieira Miguez D. Rafael Fernandez Montalvo

D. Segundo Menendez Perez D. Nicolas Maurandi Guillen

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva D. Eduardo Espin Templado

D^a. Celsa Pico Lorenzo D^a. María del Pilar Teso Gamella

D^a. Maria Isabel Perello Domenech

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO**.

[ver sentencias fiscal >>](#)