

## Entrada y registro en el domicilio del contribuyente

**Carlos David Delgado Sancho**

Inspector de Hacienda del Estado

### Resumen

La entrada y registro en el domicilio del contribuyente hay que analizarla desde varios puntos de vista, primero, habrá que determinar si el domicilio está o no protegido constitucionalmente, segundo, constatar si estamos en presencia de un ilícito penal o tributario, tercero, verificar si el domicilio corresponde a una persona física o a una sociedad, por último, diferenciar si nos referimos a la entrada y registro o solo a la entrada en el domicilio del contribuyente. En el ámbito penal el registro es concomitante a la entrada, no así en el ámbito tributario, donde solo está regulada la entrada, y, ni la Ley general tributaria faculta al Inspector de Hacienda para realizar registros, ni la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa habilita al Juez de lo contencioso para autorizarlos, máxime teniendo en cuenta que la Ley orgánica 13/2015 exige autorización judicial para el registro de ordenadores.

### Palabras clave

derechos fundamentales, presunción de inocencia, principio de proporcionalidad, prueba ilícita, sistema informático.

*Recibido el 17-07-2018/Aceptado el 16-08-2018*

## The entry and registration in the address of the taxpayer

### Abstract

The entry and registration in the address of the taxpayer must be analyzed from several points of view, first, it will be necessary to determine if the domicile is constitutionally protected or not, second, to verify if we are in the presence of a criminal or tax crime, third, to verify if the address corresponds to a natural person or a company, finally, differentiate if we refer to the entry and registration or only to the entry in the taxpayer's address. In the criminal sphere, registration is concomitant with entry, but not in the tax area, where only entry is regulated, and neither the General Tax Act empowers the Inspector of the Treasury to register, nor the Law of contentious-administrative jurisdiction authorizes the litigation judge to authorize them, especially taking into account that Organic Law 13/2015 requires judicial authorization for the registration of computers.

### Keywords

fundamental rights, presumption of innocence, principle of proportionality, illegal evidence, computer system.

## Sumario

---

1. Introducción.
  - 1.1. Orden jurisdiccional competente.
  - 1.2. Concepto constitucional de domicilio.
  - 1.3. Entrada versus registro.
2. El principio de proporcionalidad.
  - 2.1. El principio de proporcionalidad en el ámbito penal.
  - 2.2. El principio de proporcionalidad en el ámbito administrativo.
3. Prueba ilícita y prueba irregular.
  - 3.1. Prueba ilícita.
  - 3.2. Prueba irregular.
4. Entrada y registro en el domicilio del contribuyente durante el proceso penal.
  - 4.1. La regulación del delito contra la Hacienda Pública en la Ley orgánica 7/2012.
  - 4.2. El consentimiento del titular.
  - 4.3. El auto de entrada y registro.
  - 4.4. Registro de libros y papeles.
5. Entrada en el domicilio del contribuyente durante el procedimiento inspector.
  - 5.1. Entrada en domicilio que no está constitucionalmente protegido.
  - 5.2. Entrada en el domicilio protegido constitucionalmente.
  - 5.3. Registro en el domicilio del contribuyente.
6. Bibliografía.

## 1. Introducción.

Los derechos fundamentales son inherentes a la persona, por tanto anteriores a la formación de los Estados y al nacimiento de los ordenamientos jurídicos, los cuales se limitan a protegerlos y garantizarlos, pero en ningún caso los crean, y aunque no tienen carácter absoluto son inviolables, ya que ninguna persona, pública o privada, tiene poderes ni facultades para suprimirlos, ni agravarlos, en consecuencia, siendo muy importante su rango constitucional y la internacionalización de los mismos, su máxima garantía radica en la interpretación que hagan los Tribunales de los citados textos normativos, de forma que una sociedad será tanto más democrática cuanto más se respeten los derechos y libertades inherentes a la persona.

José M. Serrano Alberca<sup>1</sup>, citando a Pérez Serrano, señala: “El derecho a la inviolabilidad del domicilio fue reconocido en la Declaración de Virginia (1776, artículo X) como reacción contra las prácticas abusivas de las autoridades inglesas que expedían mandamientos en blanco para efectuar registros. Se reitera en la enmienda cuarta de los Estados Unidos y se reconoce en todas las Constituciones y en las Declaraciones Internacionales de Derechos”. En nuestro país, ya la Constitución de 1812 garantiza el derecho a la inviolabilidad del domicilio, señalando el artículo 18.2 de la Constitución de 1978 que “ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”, pero como indica Nieto García<sup>2</sup>, a diferencia del redactado de nuestro texto constitucional, en el derecho comparado “se establecen abundantes precisiones de carácter finalista y, además, se posibilita una regulación concreta por parte de la legislación ordinaria”, citando concretamente el artículo 14 de la Constitución italiana de 1947, que prevé la regulación por leyes especiales de “las averiguaciones y las inspecciones por motivos de sanidad e inmunidad pública o con fines económicos y fiscales”, así como el artículo 13 de la Ley Fundamental de Bonn de 1948 que admite restricciones a la inviolabilidad adoptadas mediante ley “ante peligro común o de la vida humana” y para “prevenir peligros por la seguridad y el orden públicos, especialmente para subsanar la escasez de viviendas, combatir una amenaza de epidemia o proteger a menores en peligro”.

El artículo 18.2 hay que interpretarlo conforme a la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España (CE 10.2), entre los que podemos citar el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (Roma, 1950), el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (Nueva York, 1966) y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 diciembre de 2000 (versión consolidada subsiguiente al Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007). De los citados tratados nos interesa reproducir el artículo 8 del Convenio de Roma que, tras proclamar que toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia, señala que “no podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás”. De este artículo hay que resaltar la frase “esta injerencia esté prevista por la ley”, ya que luego la utilizaremos para constatar que ni el Juez de lo contencioso ni el Inspector de Hacienda están habilitados por ley para autorizar o efectuar registros.

El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio del contribuyente, como el de cualquier otro ciudadano, está tutelado por los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional (CE 53.2), pero como dicha tutela se puede hacer valer ante dos órdenes jurisdiccionales, lo vamos a

1 AA. VV. *Comentarios a la Constitución*. Director: Fernando Garrido Falla. Editorial Civitas, 2ª edición. Madrid 1985, página 367.

2 Alejandro Nieto García. “Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria”. *Revista de Administración Pública*, nº 112/1987.



*Una sociedad será tanto más democrática cuanto más se respeten los derechos y libertades inherentes a la persona.*

estudiar efectuando una triple distinción, primero, habrá que determinar si estamos ante un ilícito penal o tributario, segundo, habrá que constatar si se trata del domicilio de una persona física o jurídica, si bien nos centraremos en el domicilio de las sociedades mercantiles, pues en el ámbito tributario es infrecuente solicitar la entrada en el domicilio de las personas físicas, por último, habrá que verificar si nos referimos a la entrada y registro o exclusivamente a la entrada en el domicilio del contribuyente.

### 1.1 Orden jurisdiccional competente.

El contribuyente que haya incurrido en un presunto delito contra la Hacienda Pública queda sometido al orden jurisdiccional penal, por lo que la liquidación vinculada a delito se practicará aplicando el Código penal, la Ley de enjuiciamiento criminal y la ley propia del tributo defraudado, ya que el delito fiscal es un tipo penal en blanco, estando regulada la entrada y registro de su domicilio en los artículos 545 y siguientes de la Ley de enjuiciamiento criminal, y obviamente, la restricción de estos derechos fundamentales requiere autorización del Juez de instrucción mediante auto motivado<sup>3</sup>, no obstante desde la entrada en vigor de la Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, de modificación del Código penal, las personas jurídicas, si bien no pueden cometer delitos –*societas delinquere non potest*–, responden criminalmente del delito contra la Hacienda Pública cometido por sus administradores<sup>4</sup>, siendo compatibles las penas impuestas al administrador y a la sociedad, pero respetando el Código penal el principio de proporcionalidad, al indicar su artículo 31.ter.1 que “cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los Jueces o Tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquellos”.

La analogía no se admite ni en Derecho penal (CP 4.1) ni en Derecho tributario (LGT 14), pues como indica Rodríguez Ramos<sup>5</sup>, la vigencia del principio de legalidad de los delitos y de las penas, impone al Juez de lo penal límites claros en la interpretación de las leyes penales, vetando la interpretación extensiva *in peius* o *in malam parte* y admitiendo en cambio la analogía *in bonam parte*, si bien como advierte Lasarte Álvarez<sup>6</sup> esa prohibición afecta a la analogía *legis* –un vacío normativo concreto es rellenado acudiendo a otra norma concreta y determinada que da una solución extensible al supuesto carente de regulación–, pero no a la analogía *iuris*, en la que la insuficiencia de la norma se suple aplicando los principios generales del derecho, ya sean los propios de la disciplina de la norma que se integra o bien pertenezcan a otras ramas del derecho, siempre y cuando la misma no se utilice para una interpretación extensiva contra reo.

El conocimiento de los ilícitos tributarios corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa, bien entendido que el Juez de lo contencioso en cuanto aprecie el más mínimo indicio de criminalidad declinará su competencia en el orden penal, pero como veremos más adelante en el ámbito tributario no hay regulación alguna referida a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido de

3 En el ámbito penal, la inviolabilidad del domicilio es un derecho fundamental de configuración legal, pero está pendiente de desarrollo en el ámbito tributario, ya que la Ley general tributaria solo regula el domicilio fiscal.

4 El artículo 31.quinquies del Código penal exime de responsabilidad criminal a determinadas personas jurídicas, pero además, las mismas no responden de todos los delitos.

5 Luis Rodríguez Ramos. *Compendio de Derecho Penal. Parte General*. Editorial Dykinson. Madrid 2006, página 66.

6 Carlos Lasarte Álvarez. *Principios de Derecho Civil I. Parte General y Derecho de la Persona*. Editorial Marcial Pons, 12ª edición. Madrid 2006, página 79.

los contribuyentes, pues ni el Código penal ni la Ley de enjuiciamiento criminal son fuentes del ordenamiento tributario –en realidad no son fuente de ninguna otra rama del derecho–, de una parte, porque el artículo 4.2 del Código civil señala que las leyes penales no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas, de otro lado, porque el artículo 7 de la Ley general tributaria, cuando enumera las disposiciones por las que se rigen los tributos, solo considera derecho supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos de derecho común, entendiendo por tal, en el sistema mercantil de fuentes, el Derecho civil, en cuanto derecho privado general, o en palabras de José A. Antón Pérez<sup>7</sup>, el propio Código civil, al señalar el artículo 4.3 del citado código que las disposiciones del mismo se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes, en definitiva, el ordenamiento penal se debe completar con el Derecho tributario, pero no al revés. No obstante, Álvarez Martínez<sup>8</sup> con base en la sentencia 50/1995 del Tribunal Constitucional, de 23 de febrero, señala que la Ley de enjuiciamiento criminal, en tanto en cuanto regula el contenido esencial del derecho a la inviolabilidad del domicilio, es aplicable de forma analógica en el ámbito tributario.

El *ius puniendi* del Estado –el derecho a castigar- puede materializarse tanto con la imposición de penas como de sanciones administrativas, pero las normas penales tampoco son fuente del Derecho tributario sancionador. El Tribunal Constitucional, desde su sentencia 18/1981, de 8 de junio, ha asumido la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, declarando que “los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado”, si bien están por descubrir esos “matices”, habiendo advertido el propio Tribunal Constitucional (STC 246/1991, de 19 de diciembre) de la cautela con la que conviene operar cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al Derecho administrativo sancionador se trata, operación que no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo solo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza. En cualquier caso, dichos principios son fuente del Derecho tributario sancionador, ya que los mismos se han incorporado al ordenamiento tributario, en concreto, al artículo 178 de la Ley general tributaria, cuyo principal cometido, con independencia de su carácter informador de esa rama del derecho, es delimitar la potestad sancionadora de la Administración tributaria, salvaguardando los derechos fundamentales de los contribuyentes.

## 1.2 Concepto constitucional de domicilio.

La sentencia 22/1984 del Tribunal Constitucional, de 17 de febrero, es la primera que analiza la inviolabilidad del domicilio, y de ella podemos deducir los dos requisitos que debe reunir el citado concepto, uno objetivo constituido por un espacio separado de forma inequívoca del entorno físico exterior y de acceso restringido, otro subjetivo variable en función de la naturaleza jurídica de la persona, en las físicas tendente a ejercitar la propia intimidad personal o familiar, en las jurídicas para preservar su ámbito de privacidad, de forma que la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho fundamental de la persona que garantiza su ámbito de intimidad o privacidad dentro del espacio que la misma elige, el cual queda exento o inmune a las invasiones o agresiones exteriores, de otras personas o de la autoridad pública, incluidas las que puedan realizarse sin penetración física en el mismo, por medio de aparatos mecánicos, electrónicos u otros análogos<sup>9</sup>, en palabras de la

7 AA. VV. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo I. Coordinador: Narciso Amorós Rica. Editorial EDERSA. Madrid 1982, página. 106.

8 Joaquín Álvarez Martínez. “La práctica y ejecución material de las invasiones domiciliarias al hilo de la realización de actuaciones inspectoras: examen de su régimen jurídico y de sus aspectos más controvertidos”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 375/2014.

9 La sentencia de 20 de abril de 2016 (TS 2ª, recurso 1789/2015) anula la de instancia, al considerar que la observación realizada – valiéndose de unos prismáticos– por los agentes de policía del interior de la vivienda del principal acusado desde un inmueble próximo, vulnera el artículo 18.2 de la Constitución, sin que pueda aceptarse que unas persianas no bajadas o unas cortinas no corridas por el morador transmiten una autorización implícita para la observación del interior del inmueble.

sentencia 228/1997 del Tribunal Constitucional, de 16 de diciembre, “la inviolabilidad del domicilio tiene por objeto proteger un ámbito de privacidad que se proyecta sobre un determinado espacio físico cuyo titular reserva y excluye del conocimiento ajeno”, por tanto, tiene carácter instrumental respecto de la protección de la intimidad personal y familiar, pero no protege la propiedad de los inmuebles ni otras titularidades reales u obligacionales relativas a los mismos que puedan otorgar una facultad de exclusión respecto de terceros, por ejemplo, son domicilios constitucionalmente protegidos, los jardines (STS 2ª, 04.11.2002, recurso 236/2002), las habitaciones de un hotel (STC 10/2002, de 17 de enero), los camarotes de las embarcaciones (STS 2ª, 29.04.2011, recurso 10626/2010), la rebotica de una farmacia (STS 2ª, 03.09.2002, recurso 1601/2000), por el contrario, no todo espacio cerrado ni todo lugar que necesite el consentimiento del titular para que terceros puedan entrar en él lícitamente constituye domicilio constitucionalmente protegido, entre otros, los automóviles (STC 197/2009, de 28 de septiembre), los contenedores (STS 2ª, 23.06.2005, recurso 193/2004), las taquillas de los trabajadores (STS 2ª, 05.07.2003, recurso 985/2000), las cajas de seguridad (STS 2ª, 19.02.2003, recurso 1276/2000), los bares (STS 2ª, 22.11.2016, recurso 304/2016), los reservados de un club de alterne (STS 2ª, 16.04.2004, recurso 737/2002), un cajón de madera colocado en los bajos de una caravana accesible desde el exterior (STS 2ª, 18.10.1996, recurso 1678/1995), el buzón de correos (STS 2ª, 18.11.2008, recurso 10265/2008), etc.

La sentencia 137/1985 del Tribunal Constitucional, de 17 de octubre, extiende la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas<sup>10</sup> con base, no en el concepto de intimidad, sino en el de privacidad, de manera que no estarían constitucionalmente protegidos los locales abiertos al público durante los días y horas de apertura, las fábricas, almacenes, talleres, garajes, etc., por ejemplo, la sentencia 69/1999, de 26 de abril, señala: “Por tanto, cabe entender que el núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido es el domicilio en cuanto morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar. Si bien existen otros ámbitos que gozan de una intensidad menor de protección, como ocurre en el caso de las personas jurídicas, precisamente por faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, solo predicable de las personas físicas. De suerte que, en atención a la naturaleza y la especificidad de los fines de los entes aquí considerados, ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, solo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma 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<sup>11</sup>”.

Esta doctrina del Tribunal Constitucional produjo la modificación, vía Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal<sup>12</sup>, del artículo 554 de la Ley de enjuiciamiento criminal, al que añade un número cuarto, pero inexplicablemente la citada reforma solo hace referencia al domicilio de las personas jurídicas “imputadas”, luego entonces, durante la sustanciación del proceso penal ¿la entrada en el domicilio de las personas jurídicas “no imputadas” requiere autorización judicial? La respuesta es negativa, pues como indica la sentencia de 20 de febrero de 2014 (TS 2ª, recurso

10 El concepto constitucional de domicilio de las personas jurídicas es más amplio que el de sus homónimos de derecho privado o público (STC 22/1984, de 17 de febrero), en concreto, más amplio que el domicilio social o fiscal.

11 Los locales de una empresa mercantil, de acuerdo con la sentencia de 24 de abril de 2010 (3ª, recurso 3791/2006), tienen diferentes grados de protección dependiendo de su destino, pues los utilizados 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 sociedad o de su establecimiento están amparados por la protección constitucional, y a falta de consentimiento –correctamente informado y terminantemente libre–, será necesario autorización judicial, sin embargo el resto de locales –establecimientos abiertos al público, centros laborales, comerciales, etc.– no son domicilio constitucionalmente protegido, de forma que la autorización del Delegado de Hacienda habilita la entrada en los mismos.

12 No tiene rango de ley orgánica, por lo que vulnera el artículo 81.1 de la Constitución.

1183/2013): “Idéntica tutela debiera dispensarse a la persona jurídica imputada que a la no imputada. Que la responsabilidad penal alcance a la persona jurídica no imponía nuevas previsiones en materia de medidas de investigación invasivas de derechos fundamentales. No ha pensado así el legislador y la Ley 37/2011 añadió un nuevo apartado cuarto al artículo 554 –entrada y registro domiciliario– con esta previsión que sirve de base al recurrente para su argumento: «Tratándose de personas jurídicas imputadas, el espacio físico que constituya el centro de dirección de las mismas, ya se trate de su domicilio social o de un establecimiento dependiente, o aquellos lugares en que se custodien documentos u otros soportes de su vida diaria que queden reservados al conocimiento de terceros»”.

La entrada y registro en el despacho de profesionales<sup>13</sup> requiere autorización judicial, al verse afectados otros derechos fundamentales, como el secreto profesional, la intimidad de los clientes, el derecho a no declarar, etc., así lo corrobora la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 22 de mayo de 2008 (*Iliya Stefanov c. Bulgaria*), y, en nuestro país<sup>14</sup>, la sentencia de 5 de diciembre de 2012 (TS 2ª, *Caso Ballena Blanca*, recurso 2216/2011) que en lo relativo a los despachos de abogados señaló que “la línea jurisprudencial más común es la de considerar que se precisa de autorización judicial para su registro, dada la naturaleza de la actividad que en ellos se desarrolla y la eventualidad de que se busquen datos o efectos reservados que puedan afectar a la intimidad y ámbito privado de la persona, y de los que, en este caso, el abogado se convierte en custodio”, debiendo especificar el auto judicial si el registro se refiere a los datos del propio profesional o a los de alguno o todos de sus clientes, pues como afirma Bosch Cholbi<sup>15</sup> “allí donde estén ubicados los documentos de la vida diaria de esa otra empresa –persona física o jurídica– despacho profesional –v.gr. la contabilidad o archivos informáticos de la gestión y dirección de esa otra empresa– en el despacho u oficina de su abogado o asesor fiscal, tendrán la consideración de domicilio constitucionalmente protegido para la empresa titular de los datos”.

### 1.3 Entrada versus registro.

En el ámbito penal, la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido es consustancial a su registro, no así en el ámbito administrativo, pues de hecho el registro administrativo ni siquiera está regulado. La redacción primitiva del apartado 2 del artículo 87 de la Ley orgánica del poder judicial disponía que “corresponde también a los Juzgados de instrucción la autorización en resolución motivada para la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares de acceso dependiente del consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración”, apartado que fue suprimido por la Ley orgánica 6/1998, de 13 de julio, de reforma de la Ley orgánica del poder judicial, incorporándolo al artículo 91 de la cita norma, que indica 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 del titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración”, por su parte, el artículo 8.6 de la Ley 29/1998 dispone: “Conocerán también los Juzgados de lo contencioso-administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración pública”. De los referidos preceptos nos interesa destacar la frase “para la ejecución forzosa de los actos administrativos”, ya que luego la utilizaremos para constatar que cuando la Inspección accede al domicilio del contribuyente, no lo

13 La sentencia de 20 de junio de 2003 (TS 2ª, recurso 2742/2001) dispone que nada tienen que ver las oficinas de una gestoría con el concepto de domicilio construido por el Tribunal Constitucional.

14 La sentencia de 15 de noviembre de 2016 de la Audiencia Nacional (Sala de lo Penal, recurso 3/2016) confirma la del Juzgado Central que condenó como cooperadores necesarios de un delito contra la Hacienda Pública al asesor fiscal –diseñó la operación conocida como *Sándwich Holandés*– y a la abogada, por ser conforme a derecho que la investigación de los clientes defraudadores se iniciara registrando el despacho profesional que facilitaba los conocimientos necesarios para urdir la trama evasora.

15 José Luis Bosch Cholbi. “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, en *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 2º, post núm. 632 de 11-11-2014. Enlace directo: <http://wp.me/p2wsiA-1kz> Recibido: 6-11-2014; Aceptado: 10-11-2014, ISSN 2386- 5385.





*Cuando la Inspección accede al domicilio del contribuyente, no lo hace para ejecutar de forma forzosa actos administrativos, sino para copiar archivos de los ordenadores del sujeto inspeccionado.*

hace para ejecutar de forma forzosa actos administrativos, sino para copiar archivos de los ordenadores del sujeto inspeccionado.

La intervención judicial no tiene como finalidad reparar una supuesta lesión de un derecho o interés legítimo, como ocurre en otros supuestos, sino que constituye una garantía<sup>16</sup> y, como tal, está destinada a prevenir la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, así lo expresa la sentencia 139/2004 del Tribunal Constitucional, de 13 de septiembre, en estos términos: “En relación con los actos de la Administración cuya ejecución precisa de la entrada en un domicilio, que es el supuesto que ahora interesa, este Tribunal ha señalado que al Juez que otorga la autorización de entrada no le corresponde enjuiciar la legalidad del acto administrativo que pretende ejecutarse. Conviene advertir que esta doctrina, aunque se ha establecido en relación con el Juez de instrucción, que era quien antes de la reforma efectuada por la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, otorgaba este tipo de autorizaciones, resulta igualmente aplicable a los Jueces de lo contencioso-administrativo, que son los ahora competentes para emitir aquellas en los casos en los que ello sea necesario para la ejecución de los actos de la Administración pública pues, en este concreto procedimiento, las atribuciones de estos Jueces se limitan únicamente a garantizar que las entradas domiciliarias se efectúen tras realizar una ponderación previa de los derechos e intereses en conflicto”.

Está por ver cómo reaccionaría el Juez que autoriza la injerencia en el derecho fundamental si supiera que la mera decisión de inspeccionar a un contribuyente vulnera el derecho a la presunción de inocencia, pues la inclusión en plan de inspección conlleva que el programa informático le asigne una deuda media, cuantificada de forma arbitraria y automática, en función de los objetivos recaudatorios del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, práctica que se ha extendido a las Dependencias de Gestión Tributaria y a las Aduanas<sup>17</sup>, pero la incriminación generalizada –se presume la mala fe del contribuyente, convirtiéndolo en un defraudador– no consigue reducir el fraude fiscal a términos razonables, sino generar un monto importante de deuda tributaria imposible de recaudar. La imputación de la deuda media vulnera el derecho a la presunción de inocencia y a ser informado de la acusación, contraviniendo el principio de legalidad, ya que la Hacienda Pública no está habilitada por ley para incriminar a los sujetos inspeccionados, e, incurre en arbitrariedad, pues la asignación de la citada deuda de referencia carece de toda motivación, violando el artículo 9.3 de la Constitución, pero como la misma también se exige al actuario, se transgrede el artículo 103.3 *in fine* de la Constitución, pues impide que el Inspector sea neutral, si bien tanto la Sala Segunda como la Sala Tercera del Tribunal Supremo (SSTS 2ª, 14.11.2003, recurso 1094/2002; 3ª, 23.02.2012, recurso 500/2004) consideran que el Inspector es imparcial. No obstante, quizá el efecto más pernicioso sea que fomenta el fraude fiscal e incentiva la economía sumergida, además de ser contraria a la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, así como al Código de Buenas Prácticas Tributarias, por ello, de *lege ferenda* se deben modificar los objetivos de la Inspección, dejando de ser eminentemente recaudatorios para

16 La finalidad preventiva se cumple con la motivación del auto que autoriza la entrada en el domicilio, lo que permite comprobar si el Juez ha llevado a cabo una adecuada ponderación de los derechos o intereses en conflicto, y además, que autoriza la entrada del modo menos restrictivo posible.

17 Véase mi artículo “Incrimination y autoincrimination en el procedimiento inspector”, *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 385/2015.

convertirse en ariete contra el fraude fiscal, pues actualmente, si sumamos el fraude a la Hacienda Pública y a la Seguridad Social, un tercio de la economía española escapa al control de la Administración tributaria.

Es importante recalcar, como decíamos, que las normas antes referidas solo habilitan al Juez de lo contencioso para autorizar la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido del contribuyente, y exclusivamente para la ejecución forzosa de actos administrativos, por lo que los registros que cita el artículo 113 de la Ley general tributaria se refieren exclusivamente al ámbito penal, en efecto, del juego del citado precepto y del artículo 142.2 *in fine* de la Ley general tributaria, se deduce que la Inspección de los Tributos no puede registrar los ordenadores<sup>18</sup> del contribuyente –la injerencia no está prevista en la ley, en terminología del artículo 8 del Tratado de Roma–, al señalar el citado artículo 142.2 que “cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley”, precepto este último que indica que “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 aquel o la oportuna autorización judicial”, pero en realidad, los procedimientos de aplicación de los tributos se reducen al procedimiento inspector, y ello por las siguientes razones:

1. En los procedimientos de gestión tributaria, en especial, las actuaciones de comprobación limitada, no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria (LGT 136.4), por lo que al estar vedada la entrada, no cabe siquiera plantearse la posibilidad de registro.
2. En el procedimiento de recaudación, a tenor del artículo 162.1 de la Ley 58/2003, los funcionarios que desarrollen funciones ejecutivas tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de la Ley general tributaria, por lo que están habilitados para entrar en el domicilio del deudor<sup>19</sup> para practicar embargos, no así para efectuar registros, aunque generalmente los mismos no serán necesarios para trabar los bienes muebles del deudor.
3. La Inspección de los Tributos está facultada, vía artículo 142 de la Ley 58/2003, para examinar documentos, así como para entrar y reconocer fincas, lo primero relacionado con la obligación de aportar libros, registros, informes, etc., regulada en el artículo 29.1.f) de la Ley general tributaria, la entrada y reconocimiento de fincas, en tanto en las mismas se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos (LGT 142.2), pero la ley no prevé registros en el domicilio del sujeto inspeccionado.

Lógicamente no todas las facultades de la Inspección de los Tributos están reguladas en el artículo 142 de la Ley general tributaria, ya que en el propio articulado de la Ley 58/2003 encontramos otras competencias, por ejemplo, la adopción de medidas cautelares (LGT 146), efectuar requerimientos de información (LGT 93), incluso el artículo 173.5 del 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, especifica determinadas facultades, entre las que cabe reseñar la de “verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo, total o parcialmente, la gestión de la actividad económica”, pero esta facultad no habilita ni para registrar los equipos informáticos, ni para hacer copias de los archivos, en primer lugar, porque posiblemente estemos en presencia de un exceso reglamentario, pero también porque el registro de dispositivos de almacenamiento masivo de información, como más tarde veremos, requiere autorización judicial.

18 Es posible acceder a los ficheros contables de las empresas, captándolos de la red inalámbrica, desde el exterior del domicilio del contribuyente e incluso contra su voluntad, pero tal actuación vulnera el artículo 18.2 de la Constitución.

19 El artículo 169.4 de la Ley general tributaria señala: “En todo caso, se embargarán en último lugar aquellos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario”.

## 2. El principio de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad se aplica fundamentalmente en la adopción de medidas cautelares, en el apremio contra el patrimonio del deudor, en la individualización de la pena y la sanción administrativa, así como en la restricción de derechos, en este último aspecto, la limitación de todo derecho fundamental, y la inviolabilidad del domicilio no es una excepción, debe ser proporcional, y ello con independencia del orden jurisdiccional que estemos analizando, en lo que ahora importa, tanto el Juez de lo penal como el de lo contencioso, deben respetar el citado principio en los autos judiciales que autoricen la entrada en el domicilio del contribuyente, comparando fines y medios, por lo que el citado principio también es conocido como “proporcionalidad de los medios”, “proporcionalidad del sacrificio”, “proporcionalidad de la injerencia”, “prohibición de exceso”, etc., de manera que la resolución judicial que autoriza la entrada domiciliar encarna una idea de justicia material, cual es la proscripción de todo sacrificio del derecho inútil, innecesario o desproporcionado, si bien como afirma Barnes Vázquez<sup>20</sup>, el principio de proporcionalidad ni constituye un instrumento para imponer el propio y legítimo concepto de lo que es o no proporcionado, ni tampoco autoriza un juicio positivo, esto es, si la intervención judicial pudo ser más proporcionada, por lo que no sirve para medir o encontrar la solución más idónea, de mayor equilibrio, el medio óptimo por más moderado, sino solo para anular aquellas injerencias que se sitúen en el extremo inferior de la escala.

Señala González-Cuéllar Serrano<sup>21</sup> que el principio de proporcionalidad en el derecho español comenzó a ser objeto de estudio a finales de la década de los ochenta, si bien es obra inicial de la más alta jurisprudencia de la Prusia del siglo XIX, que ya no concibe la actividad de policía como un poder ilimitado, sino como una potestad lícita en la medida que sea imprescindible y adecuada a los fines que persigue, adquiriendo carta de naturaleza a través de la “teoría de los tres escalones”, esto es que la medida limitadora de los derechos sea útil, necesaria y proporcional, elementos del principio de proporcionalidad que tienden a conseguir un fin legítimo con las medidas menos restrictivas, ponderando los beneficios obtenidos con los sacrificios infligidos. El test de proporcionalidad requiere subir los escalones antes citados, superando los tres juicios que pasamos a enumerar:

1. Utilidad o juicio de adecuación, que analiza la capacidad de la medida para conseguir los fines legalmente establecidos, si bien un fin legítimo no convierte por sí mismo en adecuados los medios utilizados para alcanzarlo. Se trata de un juicio “de mínimos”, acorde con el reconocimiento al legislador de un margen amplio de valoración política en el ejercicio de su competencia legislativa, que no conlleva un control de calidad o perfectibilidad de la norma, sino solamente verifica si la utilidad o adecuación de la injerencia supera el test de mínimos para lograr el fin perseguido.
2. Necesidad o juicio de indispensabilidad, pues solo se podrán restringir derechos cuando resulte estrictamente necesario para alcanzar los objetivos perseguidos por la norma, por lo que la medida será innecesaria cuando exista un medio alternativo, menos restrictivo de derechos, que consiga proteger el bien jurídico de forma similar, si bien no tiene por objeto seleccionar el mejor medio de todos los imaginables, el más eficaz, sino tan solo expulsar al innecesario<sup>22</sup>.

20 Javier Barnes Vázquez. “El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

21 Nicolás González-Cuéllar Serrano. “El principio de proporcionalidad en el Derecho Procesal Español”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

22 El Tribunal Constitucional, en sentencia 161/1997, de 2 de octubre, ha señalado: “Como hemos dicho en otras ocasiones, el control del Tribunal Constitucional sobre la existencia o no de medidas alternativas menos gravosas pero de la misma eficacia tiene un alcance y una intensidad muy limitadas, so pena de arrogarse un papel de legislador imaginario que no le corresponde y de verse abocado a realizar las correspondientes consideraciones políticas, económicas y de oportunidad que le son institucionalmente ajenas y para las que no está constitucionalmente concebido; por ello, esta tacha de desproporción solamente será aplicable cuando las medidas alternativas sean palmariamente de menor intensidad coactiva y de una funcionalidad manifiestamente similar a la que se critique por desproporcionada”.

3. Proporcionalidad en sentido estricto, ya que una medida será ponderada o equilibrada cuando se deriven más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (STC 66/1995, de 23 de mayo). Se trata de un principio utilitarista, que pondera la libertad o los derechos individuales sacrificados por la intervención legislativa y los beneficios en términos de mayores márgenes de utilidad social que se deriven de su aplicación, pero que no cuestiona la validez del fin en sí mismo, ni los beneficios o costes que aisladamente entraña la aplicación de la medida de que se trate, sino la relación o proporción entre unos y otros.

En el último trimestre del año 2015, el principio de proporcionalidad se ha consolidado en nuestro ordenamiento jurídico, tanto en el orden penal como en el administrativo.

## 2.1 El principio de proporcionalidad en el ámbito penal.

El legislador español ha tardado casi cuarenta años –situación denunciada en la sentencia 184/2003 del Tribunal Constitucional, de 23 de octubre-, en regular las medidas de investigación tecnológica, al aprobar la Ley orgánica 13/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de enjuiciamiento criminal, pues con anterioridad tan solo un lacónico artículo 579 de la citada norma daba contenido al artículo 18.3 de la Constitución que limita el secreto de las comunicaciones a una resolución judicial, pero dicha norma, actual artículo 588.bis.a, dentro de los principios rectores<sup>23</sup>, contiene los tres elementos del principio de proporcionalidad que *mutatis mutandi* podemos trasponer al derecho a la inviolabilidad del domicilio, indicando en relación a la proporcionalidad en sentido estricto: “Las medidas de investigación solo se reputarán proporcionadas cuando, tomadas en consideración todas las circunstancias del caso, el sacrificio de los derechos e intereses afectados no sea superior al beneficio que de su adopción resulte para el interés público y de terceros”.

## 2.2 El principio de proporcionalidad en el ámbito administrativo.

Las Leyes 39 y 40 del año 2015 regulan el principio de proporcionalidad para limitar los poderes de la Administración, tanto en lo relativo a la iniciativa legislativa y la potestad para dictar reglamentos y otras disposiciones, como en lo atinente a los principios de intervención de las Administraciones públicas para el desarrollo de una actividad, cuyos preceptos son derecho supletorio, pues ya vimos que el artículo 7.2 de la Ley general tributaria conceptúa como tal las disposiciones generales del Derecho administrativo.

El apartado 1 del artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas, señala que “en el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, las Administraciones públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia”, aclarando el apartado 2 del citado precepto que “en virtud de los principios de necesidad y eficacia, la iniciativa normativa debe estar justificada por una razón de interés general, basarse en una identificación clara de los fines perseguidos y ser el instrumento más adecuado para garantizar su consecución”, por último, el apartado 3 del referido artículo indica que “en virtud del principio de proporcionalidad, la iniciativa que se proponga deberá contener la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir con la norma, tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios”.

El artículo 4.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público, dispone que “las Administraciones públicas que, en el ejercicio de sus respectivas competencias, establezcan medidas que limiten el ejercicio de derechos individuales o colectivos o exijan el cumplimiento de requisitos para el desarrollo de una actividad, deberán aplicar el principio de proporcionalidad y

23 Especialidad, idoneidad, excepcionalidad, necesidad y proporcionalidad de la medida.

elegir la medida menos restrictiva, motivar su necesidad para la protección del interés público así como justificar su adecuación para lograr los fines que se persiguen, sin que en ningún caso se produzcan diferencias de trato discriminatorias”.

### 3. Prueba ilícita y prueba irregular.

La Constitución garantiza el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes, pero las obtenidas vulnerando derechos fundamentales, cuestiones terminológicas aparte, son ilícitas, en efecto, el artículo 11.1 de la Ley orgánica del poder judicial, tras proclamar que en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe, afirma que “no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales”, pues se considera que prohibir el uso directo de los medios probatorios ilícitos y permitir su aprovechamiento indirecto, vacía la norma de contenido efectivo, ya que la utilización de procedimientos inconstitucionales acabaría indirectamente surtiendo efecto, por el contrario, la prueba irregular, como señala Miranda Estrampes<sup>24</sup>, sería aquella obtenida, propuesta o practicada con infracción de la normativa procesal que regula el procedimiento probatorio pero sin afectación nuclear de derechos fundamentales, esto es, se produce una vulneración de la legislación ordinaria, en especial, de la Ley de enjuiciamiento criminal y civil, quedando sometida al régimen de nulidad de los actos procesales (LOPJ 238 y ss), lo que posibilita, en determinados casos, su subsanación o convalidación, si bien sus efectos no se extienden a las demás pruebas<sup>25</sup>.

Al igual que el principio de proporcionalidad, el régimen jurídico de la prueba ilícita y el de la prueba irregular, se aplica en todos los órdenes jurisdiccionales, si bien para determinar la ilegalidad de una prueba determinada habrá que acudir a las normas procedimentales del respectivo orden jurisdiccional, bien entendido que en el orden penal, la presunción de inocencia traslada la carga de la prueba a la acusación, ya que nadie está obligado a probar su inocencia, por lo que la prueba de cargo debe ser suficiente, constitucionalmente obtenida, legalmente practicada y racionalmente valorada.

#### 3.1 Prueba ilícita.

El artículo 11.1 de la Ley orgánica 6/1985 trae causa de la sentencia 114/1984 del Tribunal Constitucional, de 29 de noviembre, que decía: “Aun careciendo de regla legal expresa que establezca la interdicción procesal de la prueba ilícitamente adquirida, hay que reconocer que deriva de la posición preferente de los derechos fundamentales en el ordenamiento y de su afirmada condición de inviolables (CE 10.1) la imposibilidad de admitir en el proceso una prueba obtenida violentando un derecho fundamental (...) En realidad el problema de la admisibilidad de la prueba ilícitamente obtenida se perfila siempre en una encrucijada de intereses, debiéndose así optar por la necesaria procuración de la verdad en el proceso o por la garantía –por el ordenamiento en su conjunto- de las situaciones jurídicas subjetivas de los ciudadanos. Estas últimas acaso puedan ceder ante la primera exigencia cuando su base sea estrictamente infraconstitucional, pero no cuando se trate de derechos

24 Manuel Miranda Estrampes. “La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones”. *Revista Catalana de Seguretat Pública*, nº 5/2010.

25 Una cuestión polémica es la validez de las pruebas conseguidas de forma ilícita por un particular, nos referimos en concreto a la Lista Falciani, puesta a disposición de las autoridades fiscales españolas al haber sido aprehendida en el registro practicado en el domicilio de Hervé Falciani, llevado a cabo por la Fiscalía de Niza, a raíz de una solicitud de cooperación internacional cursada por las autoridades suizas, que le acusaban de un delito contra el secreto bancario, la cual es admitida por el Tribunal Supremo (STS 2ª, 23.02.2017, recurso 1281/2016) al afirmar: “La Sala entiende que la posibilidad de valoración de una fuente de prueba obtenida por un particular con absoluta desconexión de toda actividad estatal y ajena en su origen a la voluntad de prefabricar pruebas, no necesita ser objeto de un enunciado legal que así lo proclame. Su valoración es perfectamente posible a la vista de la propia literalidad del vigente enunciado del artículo 11.1 de la Ley orgánica 6/1985 y, sobre todo, en atención a la idea de que, en su origen histórico y en su sistematización jurisprudencial, la regla de exclusión solo adquiere sentido como elemento de prevención frente a los excesos del Estado en la investigación del delito”.

fundamentales que traen su causa, directa e inmediata, de la norma primera del ordenamiento. En tal supuesto puede afirmarse la exigencia prioritaria de atender a su plena efectividad, relegando a un segundo término los intereses públicos ligados a la fase probatoria del proceso<sup>26</sup>.

La prohibición de valoración alcanza tanto a la prueba en cuya obtención se ha vulnerado un derecho fundamental como a aquellas otras que, habiéndose obtenido lícitamente, se basan, apoyan o deriven de la anterior, pues solo de este modo se asegura que la prueba ilícita inicial no surta efecto alguno en el proceso, lo que se conoce en el mundo anglosajón como doctrina del fruto podrido o manchado<sup>27</sup> (*the tainted fruit*), o genéricamente, doctrina de los frutos del árbol envenenado (*the fruit o the poisonous tree doctrine*), si bien el Tribunal Constitucional ha matizado la aplicación del artículo 11.1 de la Ley orgánica del poder judicial, desarrollando la doctrina de la conexión de antijuridicidad en la sentencia 81/1998, de 2 de abril, dictada por el Pleno, ya que no es la mera conexión de causalidad, ya sea natural o jurídica, la que permite extender los efectos de la nulidad a otras pruebas, sino precisamente la conexión de antijuridicidad, bien entendido como señala Navarro Massip<sup>28</sup> que “la conexión de antijuridicidad se utiliza como criterio limitativo del alcance del precepto y en perjuicio de la protección del derecho fundamental, y no al revés”.

El Tribunal Supremo (STS 2ª, 14.03.2016, recurso 1396/2005), en orden a la transferencia mediata de la nulidad por vulneración de un derecho fundamental en la obtención de la prueba inicial, ha dicho: a) hemos de partir de una fuente probatoria obtenida, efectivamente, con violación del derecho fundamental constitucionalmente conocido y no afectada simplemente de irregularidad de carácter procesal, por grave que esta sea, que para el caso de las entradas y registros tendría que consistir en algunas de las infracciones, con esa trascendencia constitucional por agredir ilícitamente al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio; b) que la nulidad constitucional de una prueba en el proceso no impide la acreditación de los extremos penalmente relevantes mediante otros medios de prueba de origen independiente al de la fuente contaminada, pues si no existe una conexión causal entre ambos ese material desconectado estará desde un principio limpio de toda contaminación; c) por último, y esto es lo más determinante, que no basta con que el material probatorio derivado de esa fuente viciada se encuentre vinculado con ella en conexión exclusivamente causal, de carácter fáctico, pues para que se produzca la transmisión inhabilitante, debe de existir entre la fuente corrompida y la prueba derivada de ella lo que doctrinalmente se viene denominando conexión de antijuridicidad, es decir, desde un punto de vista externo, que las exigencias marcadas por las necesidades esenciales de la tutela de la efectividad del derecho infringido requieran el rechazo de la eficacia probatoria del material derivado, y, desde una perspectiva interna, que la prueba ulterior no sea ajena a la vulneración del mismo derecho fundamental infringido por la originaria sino que realmente se haya transmitido, de una a otra, ese carácter de inconstitucionalidad, atendiendo a la índole y características de la inicial violación del derecho y de las consecuencias que de ella se derivaron, en definitiva, como afirma Costa Torné<sup>29</sup>, “estas dos perspectivas son complementarias, pues solo si la prueba derivada o refleja resulta jurídicamente ajena a la vulneración del derecho y la prohibición de valorarla no viene exigida por las necesidades esenciales de tutela del mismo cabra entender que su efectiva apreciación es constitucionalmente legítima, al no incidir negativamente sobre ninguno de los dos aspectos que configuran el contenido del derecho fundamental sustantivo”.

26 En posteriores sentencias ha vinculado la inadmisibilidad de la prueba ilícita con la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías y a la presunción de inocencia (STC 205/2005, de 18 de julio).

27 Esta doctrina tiene su origen en la sentencia de la Corte Suprema Federal de los Estados Unidos de 24 de febrero de 1914 (*Weeks vs United States*), la cual señaló que las pruebas incautadas en la entrada y registro de un domicilio sin autorización judicial vulneraban la cuarta enmienda, pero fue en 1920 (*Sylverthorne Lumber co. vs United States*) cuando declaró, por primera vez, que la nulidad de la prueba no solo alcanzaba a las obtenidas violentando directamente derechos fundamentales, sino también a las fuentes de prueba derivadas de la misma.

28 Jorge Navarro Massip. “El maquiavelismo probatorio de la prueba ilícitamente obtenida en el proceso penal español”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 5/2016.

29 María Cinta Costa Torné. “La prueba ilícita por violación de Derechos Fundamentales y sus excepciones”. *Revista de Derecho UNED*, nº 11/2012.



*Prueba ilícita es exclusivamente la obtenida violentando derechos y libertades fundamentales y prueba irregular la que incurre en otra suerte de ilicitud probatoria, simplemente ordinaria, cuyos efectos no podrían ser parejos a la anterior por mor del derecho fundamental a la prueba*

La regla de exclusión de la prueba derivada no es absoluta, ya que en determinados casos los Tribunales consideran que hay una ruptura de la conexión de antijuridicidad, esto sucede cuando hay buena fe en la actuación policial (STC 22/2003, de 10 de febrero), si la prueba derivada se ha obtenido de una fuente independiente (STC 66/2009, de 9 de marzo), en los supuestos de descubrimiento inevitable por el curso normal de la investigación (STC 81/1998, de 2 de abril), cuando el nexo causal es atenuado (STC 86/1995, de 6 de junio), etc.

### 3.2 Prueba irregular.

La sentencia de 5 de marzo de 2015 (TS 2ª, recurso 1165/2014) nos recuerda que prueba ilícita es exclusivamente la obtenida violentando derechos y libertades fundamentales y prueba irregular la que incurre en otra suerte de ilicitud probatoria, simplemente ordinaria, cuyos efectos no podrían ser parejos a la anterior por mor del derecho fundamental a la prueba (CE 24.2). La referida resolución prosigue su *excursus* señalando que las diferencias entre la prueba ilícita y la prueba irregular, en orden a la eficacia probatoria en el proceso penal, no son sin embargo apreciables en un primer grado, ya que tanto una como otra carecen de virtualidad al respecto, dependiendo en el segundo caso de la naturaleza, gravedad y acumulación de irregularidades, y sobre todo, de la indefensión sufrida, pues no puede olvidarse que la regulación de la nulidad de los actos procesales (LOPJ 238.1) se condiciona, en último extremo, a la existencia de una efectiva e insuportable indefensión, que quiebre irremediadamente la exigible e inexcusable igualdad de armas, por tanto, la diferencia entre la prueba ilícita y la prueba irregular, habrá de advertirse en un segundo grado, en relación con las pruebas relacionadas con ellas, ya que las simplemente irregulares no transmiten dicha anomalía a las derivadas y nada obsta a que la convicción se obtenga por otros medios de prueba, de forma que los efectos de las pruebas irregulares concluyen, normalmente, en la expulsión del acervo probatorio, afectando solo a la propia actuación de investigación irregular, sin extenderse a otras pruebas, máxime si no se vulnera el derecho de defensa y las pruebas inculpativas son independientes de la irregular.

Hay que recalcar que el resultado de la prueba irregular se puede acreditar por otros medios de prueba, por ejemplo, la sentencia 219/2006 del Tribunal Constitucional, de 3 de julio, señala que “por lo que se refiere a los efectos que la denunciada ausencia puede tener respecto de la eficacia probatoria de lo hallado en el registro, hemos afirmado que aunque ciertas irregularidades procesales en la ejecución de un registro, como la preceptiva presencia del interesado, puedan determinar la falta de valor probatorio como prueba preconstituida o anticipada de las actas que documentan las diligencias policiales, al imposibilitarse la garantía de contradicción, ello no impide que el resultado de la diligencia pueda ser incorporado al proceso por vías distintas a la propia acta, especialmente a través de las declaraciones de los policías realizadas en el juicio oral con todas las garantías, incluida la de contradicción”.

## 4. Entrada y registro en el domicilio del contribuyente durante el proceso penal.

Cuando en 1882 se promulga la Ley de enjuiciamiento criminal estaba vigente la Constitución de 1876, promulgada por Alfonso XII, cuyo artículo 6 disponía: “Nadie podrá entrar en el domicilio de



un español, o extranjero residente en España, sin su consentimiento, excepto en los casos y en la forma expresamente previstos en las leyes. El registro de papeles y efectos se verificará siempre a presencia del interesado o de un individuo de su familia, y en su defecto, de dos testigos vecinos del mismo pueblo". La última reforma operada en la citada ley procesal se ha efectuado por Ley orgánica 13/2015 que ha dividido el Título VIII –“De las medidas de investigación de los derechos reconocidos en el artículo 18 de la Constitución”- del Libro II –“Del sumario”- de la Ley de enjuiciamiento criminal en diez capítulos: los tres primeros intitulados “De la entrada y registro en lugar cerrado”, “Del registro de libros y papeles” y “De la detención y apertura de la correspondencia escrita y telegráfica”; los siete últimos, integrados en treinta y nueve artículos –del 588.bis al 588.octies- regulan el secreto de las comunicaciones tecnológicas<sup>30</sup>.

La Ley de enjuiciamiento criminal estaba pensada exclusivamente para proteger el domicilio de las personas físicas, pero como decíamos la Ley 37/2011 lo amplió al de las personas jurídicas imputadas, vinculando en todo caso la entrada en un domicilio con su registro, la primera debe ser autorizada y controlada por el Juez, para el registro es necesaria la presencia del Secretario judicial, pero la doctrina está dividida en cuanto a si la entrada y registro constituye un solo acto o dos, decantándonos por la posición dual que defiende Gimeno Sendra<sup>31</sup>, ya que ambos actos restringen derechos fundamentales diversos, la entrada la inviolabilidad domiciliaria, el registro el derecho a la intimidad, incluso la libertad, ya que el mismo consiste en la detención del imputado y en la recogida de los instrumentos y efectos del delito.

En el desarrollo de este apartado vamos a prescindir del delito flagrante y de otros supuestos legales<sup>32</sup> que restringen la inviolabilidad del domicilio, para centrarnos en el consentimiento del titular –hace innecesaria la autorización judicial y la presencia del fedatario judicial- y en el auto de autorización judicial, todo ello en relación con los delitos que perjudican los recursos económicos de la Hacienda Pública, en concreto, el contrabando y el delito fiscal.

#### **4.1 La regulación del delito contra la Hacienda Pública en la Ley orgánica 7/2012.**

El delito fiscal es un delito especial propio, de infracción de deber, doloso y de resultado, que se comete cuando se defrauda a la Hacienda Pública una cantidad superior a 120.000 euros, pero además, lo podemos calificar de “delito joven en constante evolución”, pues desde su creación por Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal, hasta la última reforma llevada a cabo por Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el Código penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, ha experimentado profundos cambios, implementándose el delito contra la Hacienda Pública en la Ley general tributaria a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la citada norma, que posibilita liquidar la cuota dolosa que supera 120.000 euros dentro del procedimiento inspector, por ello cuando la Inspección aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública no suspenderá el procedimiento, sino que girará dos liquidaciones, una vinculada a delito que no lleva aparejada sanciones y otra no vinculada a delito que incluye las pertinentes sanciones, pero la supresión de la prejudicialidad penal ha añadido complejidad al procedimiento inspector, de una parte, se vulnera el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley –lo que la Constitución trata en singular, la Ley 34/2015 lo convierte en plural- con la posibilidad de dictar sentencias contradictorias<sup>33</sup>, de otra

30 Hemos pasado de una legislación exigua e insuficiente, a otra que regula de forma minuciosa todos los aspectos de las medidas de intervención tecnológicas.

31 Vicente Gimeno Sendra. *Manual de Derecho Procesal Penal*. Editorial Colex, 2ª edición. Madrid 2010, página 260.

32 Los derechos fundamentales pueden ser limitados por ley, siempre que se respete su contenido esencial, por ejemplo, Ley orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio, Ley orgánica 4/1988, de 25 de mayo, de reforma de la Ley de enjuiciamiento criminal, etc.

33 La sentencia de 5 de diciembre de 2017 (TS 3ª, *Caso Javier Merino*, recurso 2/2017) ofrece un buen ejemplo de sentencias contradictorias, pues mientras el Juez de lo penal absolvió porque el contribuyente residía en Portugal, el Juez de lo contencioso confirmó las actas de inspección porque residía en España.



lado, la tramitación conjunta de una obligación *ex delicto* y una obligación *ex lege*, mal se aviene con el *onus probandi*, pues mientras la prueba de la liquidación vinculada a delito y de la infracción tributaria corresponde, en virtud del principio de presunción de inocencia, a la Inspección, la prueba de la liquidación no vinculada a delito sigue el régimen general, esto es cada parte debe acreditar lo que a su derecho convenga, por lo que la colaboración con la Inspección en la liquidación no vinculada a delito se transforma en autoincriminación en la que está vinculada a delito, por ello, en el momento que la Inspección aprecie indicios de delito –lógicamente antes de la puesta de manifiesto del expediente–, debe instruir al sujeto inspeccionado de su derecho a no declarar contra sí mismo, pues de lo contrario la prueba obtenida sería ilícita.

## 4.2 El consentimiento del titular.

El consentimiento del titular actúa como fuente de legitimación constitucional de la injerencia en el ámbito de los derechos fundamentales, el cual puede ser expreso o tácito<sup>34</sup>, si bien la mera falta de oposición a la intromisión domiciliar, salvo casos excepcionales, no podrá entenderse como un consentimiento tácito, bien entendido que el consentimiento debe abarcar tanto al acceso como al registro y ser prestado en condiciones que excluyan cualquier clase de coacción o presión psicológica que pudieran conducir a una renuncia indebida de las garantías constitucionales<sup>35</sup>, debiendo resolverse las dudas que sobre el particular surjan en beneficio de los acusados, ya que el mayor rigor siempre será exigible para la actuación de los miembros de la policía judicial, por ser ello conforme a una interpretación no restrictiva de los derechos fundamentales, y porque el estricto cumplimiento de la legalidad ha de ser siempre exigido a los miembros de la policía judicial, que no pueden ignorarla por razones profesionales (STS 2ª, 02.10.1995, recurso 1266/1993).

El consentimiento ineficaz, esto es, el prestado de forma no válida, vulnera el derecho a la inviolabilidad del domicilio. La sentencia de 29 de abril de 2011 (TS 2ª, recurso 10626/2010) detalla los requisitos que debe reunir el consentimiento para que la entrada y registro en el domicilio de una persona física sea válida: 1º, otorgado por persona capaz, esto es, mayor de edad y sin restricción alguna en su capacidad de obrar; 2º, otorgado consciente y libremente, lo cual requiere que no esté invalidado por error, violencia o intimidación de cualquier clase, que no se condicione a circunstancia alguna periférica, como promesas de cualquier actuación policial, del signo que sean, y, que si el que va a conceder el consentimiento se encuentra detenido<sup>36</sup>, no puede válidamente prestar tal consentimiento si no es con asistencia de letrado, lo que así se hará constar por diligencia policial; 3º, puede prestarse oralmente o por escrito, pero debe reflejarse documentalmente para su constancia indeleble; 4º, debe otorgarse expresamente, no obstante el artículo 551 de la Ley de enjuiciamiento criminal autoriza el consentimiento presunto, precepto que ha de interpretarse restrictivamente, pues el consentimiento tácito ha de constar de modo inequívoco mediante actos propios tanto de no oposición cuanto, y sobre todo, de colaboración, pues la duda sobre el consentimiento presunto hay que resolverla en favor de la no autorización, en virtud del principio *in dubio libertas* y el criterio declarado por el Tribunal Constitucional de interpretar siempre las normas en el sentido más favorable a los derechos fundamentales de la persona, en este caso del

34 Jacobo López Barja de Quiroga (*Política criminal y reforma penal: homenaje a la memoria del prof. Dr. D. Juan del Rosal. La entrada y registro en domicilio*. EDESA. Madrid 1993, página 763) entiende que no es posible aceptar consentimientos tácitos o presuntos.

35 El Tribunal Supremo (STS 2ª, 18.04.2011, recurso 11021/2010) ha dicho: “La autorización o licencia que el consentimiento significa para que los funcionarios policiales penetren y registren el domicilio de una persona debe estar absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo. Es decir, el consentimiento ha de estar exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño (Cc 1265), pues si tales rigurosas exigencias son requeridas para las relaciones contractuales, mucha más severidad habrá de aplicarse cuando se trata de renunciar a un derecho fundamental”.

36 Citando una copiosa jurisprudencia de la Sala Segunda, Luis Francisco Bernal Martín (“Intervinientes en las entradas y registros domiciliarios no voluntarios y consecuencias de su ausencia”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 780/2009) señala que cuando el interesado se encontrare detenido, debe estar presente durante la diligencia de entrada y registro, pero además, para que su consentimiento sea válido, es preciso que consienta con asistencia de su abogado, si bien no es necesaria la presencia del citado letrado en la práctica de la diligencia de entrada y registro (STS 2ª, 27.10.2010, recurso 447/2010).

titular de la morada, por tanto, si el consentimiento no se produce en las condiciones de serenidad y libertad ambiental necesarias no se considerará suficiente –*qui siluit cum loqui debuit, et notint, consentire de videtur*–, pues consiente el que soporta, permite, tolera y otorga, que ese acto tenga lugar de forma inequívoca<sup>37</sup>; 5º, debe ser otorgado por el titular del domicilio, titularidad que puede provenir de cualquier título legítimo civilmente, sin que sea necesaria la titularidad dominical; 6º, el consentimiento debe ser otorgado para un asunto concreto, del que tenga conocimiento quien lo presta, sin que se pueda aprovechar para otros fines distintos; 7º, no son necesarias en ese caso las formalidades recogidas en el artículo 569 de la Ley de enjuiciamiento criminal, respecto de la presencia del Secretario judicial.

La entrada y registro en el domicilio de las personas jurídicas debe ser autorizada por el titular del órgano de administración o por quien tenga poderes suficientes para ello –no se requiere que la decisión se tome de acuerdo con las reglas para la adopción de acuerdos–, pero el consentimiento prestado por quien no está facultado para ello, como dice Sendín Cifuentes<sup>38</sup>, determina la invalidez de la entrada, de forma que las pruebas eventualmente obtenidas con el registro serían ilícitas y no podrían sustentar ninguna liquidación tributaria, salvo que haya ruptura de la conexión de antijuridicidad, si bien en caso de discrepancia entre los administradores debe prevalecer, como afirma Matía Portilla<sup>39</sup>, la voluntad de excluir sobre la voluntad de permitir el acceso al domicilio.

El consentimiento es innecesario cuando la entrada se produce en un domicilio no protegido constitucionalmente, por ejemplo, la sentencia de 21 de noviembre de 2005 (TS 2ª, recurso 2294/2004) señala que las oficinas de una sociedad mercantil constituían un establecimiento abierto al público, salvo un despacho del administrador, habitación a la que no se extendió la entrada y registro, tal y como quedó acreditado a través del acta de inspección y de las declaraciones de un testigo, a la sazón contable de la citada mercantil, así como del testigo perito Inspector de Hacienda que llevó a cabo la actuación, en consecuencia el acto de entrada y registro no estuvo sometido a lo establecido en la Ley de enjuiciamiento criminal ni a lo preceptuado en el artículo 142.2 *in fine* de la Ley general tributaria, sino a lo preceptuado en la primera parte de dicho precepto, lo que implica que bastaba la no oposición de la persona dueña o moradora o encargada de la custodia del local y, en caso de oposición, la autorización escrita del Delegado de Hacienda, la cual fue entregada al interesado.

### 4.3 El auto de entrada y registro.

La Constitución otorga a la autoridad judicial el monopolio para autorizar la entrada y registro en el domicilio de los ciudadanos, pero también el registro de ordenadores y teléfonos móviles, así como el de otros dispositivos de almacenamiento masivo –se hayan incautado en el domicilio del investigado o fuera del mismo–, requiere autorización judicial, tal y como confirma tanto el apartado

37 La sentencia de 15 de enero de 1999 (TS 2ª, recurso 657/1998) estima el recurso de casación ya que el consentimiento tácito no pudo inferirse ni del propio comportamiento del interesado, ni de las manifestaciones de los presentes, pronunciándose en estos términos: “Es patente y manifiesto que el consentimiento de quien es titular del domicilio o buque objeto de un registro, si es prestado libre y espontáneamente, enerva cualquier irregularidad procesal que se quiera argüir de contrario. Como dice el artículo 551 de la Ley procesal penal, presta su consentimiento aquel que requerido por quien hubiere de efectuar la entrada y registro, ejecuta por su parte los actos necesarios que de él dependan para que el mismo pueda tener efecto, sin entonces poder invocar la inviolabilidad que la Constitución ampara. El consentimiento o la conformidad implica un estado de ánimo concreto en virtud del cual la persona interesada, ante la situación también concreta que las circunstancias le presentan, accede al registro porque permite, tolera u otorga inequívocamente que ese acto tenga lugar, tratándose en suma, de una aprobación o aquiescencia, una licencia que soslaya cualquier otra exigencia procedimental”.

38 Juan Luis Sendín Cifuentes. “Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 3/2017.

39 Francisco Javier Matía Portilla. *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*. Editorial McGraw-Hill. Madrid 1997, página 113.



*También el registro de ordenadores y teléfonos móviles, así como el de otros dispositivos de almacenamiento masivo –se hayan incautado en el domicilio del investigado o fuera del mismo–, requiere autorización judicial.*

1 del artículo 588.sexies.a de la Ley de enjuiciamiento criminal<sup>40</sup>, cuando dice que “la resolución del Juez de instrucción habrá de extender su razonamiento a la justificación, en su caso, de las razones que legitiman el acceso de los agentes facultados a la información contenida en tales dispositivos”; como su apartado 2, al señalar: “La simple incautación de cualquiera de los dispositivos a los que se refiere el apartado anterior, practicada durante el transcurso de la diligencia de registro domiciliario, no legitima el acceso a su contenido, sin perjuicio de que dicho acceso pueda ser autorizado ulteriormente por el Juez competente”.

Un auto inmotivado es nulo de pleno derecho<sup>41</sup> y vulnera el derecho a la inviolabilidad del domicilio. La motivación es preceptiva tanto para la solicitud como para el auto autorizante, pues deben ser fruto de la aplicación razonable y razonada del derecho y no de la arbitrariedad del poder, por lo que la injerencia en el domicilio solo puede justificarse como consecuencia de la investigación de hechos de incuestionable carácter delictivo y, cuando menos, indiciariamente atribuibles al morador (STS 2ª, 28.10.2014, recurso 619/2014), por ello, el sustento de la medida no ha de consistir en la aportación de pruebas acabadas de la comisión del ilícito, pues en tal caso no sería ya necesaria la práctica de más diligencias de investigación, sino tan solo la de fundadas sospechas del actuar delictivo que requieran la confirmación a través del resultado que pudiera arrojar precisamente el registro, no siendo exigible a la autoridad judicial que verifique la veracidad de los datos suministrados por la policía como requisito previo al auto habilitante (STS 2ª, Caso Ballena Blanca, 05.12.2012, recurso 2216/2011).

La presencia del Juez instructor no es necesaria en la diligencia de entrada y registro, ya que puede delegar su ejecución en cualquier autoridad o agente de la policía judicial (LECr 563), sin embargo la presencia del interesado y del Secretario judicial son obligatorias, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 569 de la Ley de enjuiciamiento criminal:

1. Interesado: “El registro se hará a presencia del interesado o de la persona que legítimamente le represente. Si aquel no fuere habido o no quisiese concurrir ni nombrar representante, se practicará a presencia de un individuo de su familia mayor de edad. Si no le hubiere, se hará a presencia de dos testigos, vecinos del mismo pueblo”. La sentencia de 22 de enero de 2014 (TS 2ª, recurso 734/2013), en un supuesto en que el interesado se encontraba en ignorado paradero y el registro se efectuó sin testigos, señala: “Sin embargo, como quiera que la presencia del Secretario judicial es obligatoria, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 281.2 de la Ley orgánica del poder judicial que establece la plenitud de la fe pública en los actos en que la ejerza, no precisando la intervención adicional de testigos”.

40 La autorización del Juez instructor para registrar un ordenador se extiende a los correos electrónicos ya leídos, pues dicha injerencia solo afecta al derecho a la intimidad, sin embargo el mero registro no habilita la apertura de los correos no leídos, ya que entonces el derecho afectado es el secreto de las comunicaciones (STS 2ª, 17.04.2013, recurso 1461/2012).

41 El Tribunal Supremo (STS 2ª, 17.12.2007, recurso 1058/2007) ha dicho: “La mera referencia a informaciones «confidenciales» no puede servir de fundamento único a una solicitud de medidas limitadoras de derechos fundamentales (entradas y registros, intervenciones telefónicas, detenciones, etc.), y, en consecuencia, a decisiones judiciales que adoptan dichas medidas, salvo supuestos excepcionalísimos de estado de necesidad (peligro inminente y grave para la vida de una persona secuestrada, por ejemplo). La supuesta información debe dar lugar a gestiones policiales para comprobar su veracidad, y solo si se confirma por otros medios menos dudosos, pueden entonces solicitarse las referidas medidas”.

2. Secretario judicial: “El registro se practicará siempre en presencia del Secretario del Juzgado o Tribunal que lo hubiera autorizado, o del Secretario del servicio de guardia que le sustituya, quien levantará acta del resultado, de la diligencia y de sus incidencias y que será firmada por todos los asistentes. No obstante, en caso de necesidad, el Secretario judicial podrá ser sustituido en la forma prevista en la Ley orgánica del poder judicial”. Martínez Pardo<sup>42</sup>, tras analizar la evolución legislativa de este precepto, indica que la sustitución es cosa distinta de la habilitación y que “la reforma ha querido que al Secretario le sustituya otro Secretario, de carrera, de provisión temporal o un oficial, que transitoria o accidentalmente se nombre Secretario sustituto, o en funciones de Secretario”, por tanto el registro sin la intervención del Secretario judicial solo supone la vulneración de la Ley de enjuiciamiento criminal, pero no la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio, por lo que el registro será nulo e ineficaz para enervar la presunción de inocencia, pero es posible acreditar la ocupación de los efectos por otros medios de prueba, en concreto, a través de las declaraciones de los policías realizadas en el juicio oral con todas las garantías, incluida la contradicción (STC 219/2006, de 3 de julio).

#### 4.4 Registro de libros y papeles.

Aunque es una obviedad, hay que decir que el registro de libros y papeles<sup>43</sup> es posterior y sucesivo a la entrada en el domicilio, por ello, estarán presentes el Juez o la autoridad o agente de policía judicial al que haya encomendado dicho cometido, el Secretario judicial y el propio interesado, señalando el artículo 573 de la Ley de enjuiciamiento criminal que “no se ordenará el registro de los libros y papeles de contabilidad del procesado o de otra persona sino cuando hubiere indicios graves de que de esta diligencia resultara el descubrimiento o la comprobación de algún hecho o circunstancia importante de la causa”, y, el 574 de la citada norma: “El Juez ordenará recoger los instrumentos y efectos del delito y también los libros, papeles o cualesquiera otras cosas que se hubiesen encontrado, si esto fuere necesario para el resultado del sumario. Los libros y papeles que se recojan serán foliados, sellados y rubricados en todas sus hojas por el Secretario judicial, bajo su responsabilidad”.

### 5. Entrada en el domicilio del contribuyente durante el procedimiento inspector.

Siguiendo con el esquema planteado vamos a diferenciar entre entrada y registro, y, dentro de la entrada, centrándonos en el domicilio de las sociedades mercantiles, distinguiremos entre domicilios constitucionalmente protegidos y los que no lo están, si bien al carecer la Inspección de los Tributos de la preceptiva habilitación legal para efectuar registros, este déficit tampoco podrá ser suplido por el Juez de lo contencioso que, como sabemos, solo puede autorizar la entrada –no el registro– para la ejecución forzosa de actos administrativos, por tanto, solo el consentimiento del contribuyente puede posibilitar el registro, siempre y cuando se le instruya de sus derechos, en especial, que la Inspección no está facultada para realizar registros y que se puede oponer a los mismos, por otra parte, el consentimiento del contribuyente también puede posibilitar la entrada, pero como señala Simón Acosta<sup>44</sup>, citando la sentencia 54/2015 del Tribunal Constitucional, de 16 de marzo, será necesario que previamente se le advierta de la posibilidad de oponerse a ella.

42 Vicente José Martínez Pardo. “La entrada y registro domiciliario. Documentación del acto”. *Sentencias del TSJ y AP y otros Tribunales*, nº 12/2001.

43 La sentencia de 15 de noviembre de 2002 (TS 2ª, recurso 311/2001) equipara la apertura de una caja fuerte, alquilada por una persona jurídica, al registro de libros y papeles en lugar cerrado, señalando: “No es pues de aplicación el artículo 18 de la Constitución, ni queda afectado derecho fundamental alguno sino que se trata de registro de libros y papeles al que se refiere el artículo 573 de la Ley de enjuiciamiento criminal, sometido al estándar de la legalidad ordinaria que en el presente caso fue cumplido por el registro que se llevó a cabo bajo la fe pública judicial del Secretario del Juzgado”.

44 Eugenio Simón Acosta. “Allanamiento de morada y autoincriminación en el procedimiento tributario: una reciente aportación del TC”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 906/2015.

## 5.1 Entrada en domicilio que no está constitucionalmente protegido.

La Inspección de los Tributos está habilitada para la entrada y reconocimiento de fincas, ya esté el domicilio constitucionalmente protegido o no, pero en este último supuesto, incurre en resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Inspección (LGT 203.1.d) el obligado tributario que, a la vista de la autorización escrita del Delegado de Hacienda, niegue o impida la entrada o permanencia en las citadas fincas, en efecto, el artículo 142.2 de la Ley general tributaria principia diciendo que “cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de Inspección de los Tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos”; y, finaliza en estos términos: “Si la persona bajo cuya custodia se encontraran los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la Inspección de los Tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine”.

La entrada y reconocimiento de fincas no está condicionada a la comunicación previa al sujeto inspeccionado, por lo que la Inspección de Hacienda se puede personar en el domicilio del contribuyente sin previo aviso, señalando el artículo 151.2 de la Ley general tributaria que “la Inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con este o con el encargado o responsable de los locales”, si bien el artículo 177.2 del Real Decreto 1065/2007 matiza que “las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares”, de forma que la persona que atiende a la Inspección en ausencia del obligado tributario no lo hace en virtud de una representación presunta, sino en función del deber de colaboración con la Inspección, por ello no puede sancionarse al obligado tributario por la falta de colaboración del encargado o responsable de los locales.<sup>45</sup>

En realidad, si el domicilio no está protegido constitucionalmente, no es necesario el consentimiento del interesado, pues no podrá negar la entrada si la Inspección cuenta con la autorización del Delegado de Hacienda, por ejemplo, la sentencia de 10 de noviembre de 2016 (TS 3ª, recurso 3870/2015) señala que “lo cierto es que la persona que figuraba como encargada y que tenía determinadas facultades delegadas por la propiedad autorizó la entrada y registro en dicha oficina y solo fue cuando, tras efectuar varias llamadas telefónicas, se negó a que los actuarios realizasen copia de sus archivos informáticos, adoptándose entonces las medidas cautelares previstas en el artículo 146 de la Ley general tributaria, lo que resultaba pertinente, a tenor de lo dispuesto en el artículo 172.5 del Real Decreto 1065/2007; siendo por todo ello por lo que en el caso examinado debe reputarse suficiente la autorización administrativa expedida por el Delegado de la AEAT para dar cobertura legal a la referida actuación que, por otra parte, solo produciría la nulidad de la subsiguiente liquidación caso de ser la única prueba en que esta se fundase y ello, claro está, para el supuesto de considerarse ilícita la diligencia cosa que, como hemos indicado, no se aprecia en este caso”, pero el problema surge cuando el contribuyente, una vez informado del derecho que le asiste a oponerse a la entrada, permite el acceso, lo que nos sumerge en el consentimiento tácito, habiendo declarado el Tribunal Supremo (STS

45 La sentencia de 22 de enero de 1993 del Tribunal Supremo declaró la nulidad de la antigua redacción del tercer inciso del artículo 32.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 abril, que aprobó el Reglamento general de la Inspección de los Tributos, que decía que si no se producía esta colaboración se iniciaría expediente sancionador al obligado tributario, señalando la Sala Tercera que este tipo de responsabilidad es personalísima y, en el orden sancionador, la falta de colaboración con la Inspección del encargado o responsable de los locales podría dar lugar al castigo de este, pero no del obligado tributario que no se hallaba presente.

3ª, 02.06.2005, recurso 1640/1993<sup>46</sup>) que no cabe presumir el consentimiento de los titulares por el mero hecho de que “ejecuten los actos normalmente necesarios que de ellos dependan para que aquellas operaciones puedan llevarse a cabo”, siendo preciso, primero, que se requiera expresamente al titular para que preste su consentimiento, segundo, se le advierta de la posibilidad de negarlo y exigir mandamiento judicial, tercero, solo ante el silencio de este, después de los requerimientos y advertencias anteriores, podría entenderse –y, ni aún esto estamos en condiciones de afirmarlo sin dudar– prestado el consentimiento.

La entrada en el domicilio de las sociedades mercantiles deben ser autorizadas, como decíamos, por el titular del órgano de administración<sup>47</sup>, si bien las discrepancias entre administradores deben interpretarse como una negativa de acceso, sin embargo entiende Rojí Buqueras<sup>48</sup> que “cabría aceptar la validez de la entrada consentida por uno solo de ellos, cuando el otro por estar ausente o por cualquier otra razón no se hubiera podido oponer a la misma, siempre y cuando la Inspección no tenga motivos fundados para pensar que de haber tenido la oportunidad de negarse lo hubiera hecho”, por ejemplo, la sentencia de 25 de septiembre de 2013 (TS 3ª, recurso 2461/2012) señala que no hay infracción del derecho a la inviolabilidad del domicilio, pues la entrada y el registro fue consentida por un administrador mancomunado, no constando que los otros administradores tuvieran intereses contrapuestos o se opusieran a la entrada, pronunciándose en estos términos: “Es indudable que quien mejor conocía el carácter mancomunado de la representación que ostentaba y, en su caso, las posibles mejoraciones que de ello derivaban a sus facultades representativas no era sino el propio administrador personado en el domicilio social; y sin embargo, según consta en las distintas diligencias y actas levantadas por el personal inspector, no hizo mención alguna de tan relevante circunstancia pese a contar en todo momento con la asistencia técnica de dos asesores fiscales, sino que suscribió todas ellas de forma individual y en calidad de administrador, sin matices o precisiones adicionales”.

La autorización del Delegado de Hacienda será preceptiva cuando en un mismo domicilio tengan su sede varias empresas o bien se trate de un centro de negocios que ofrezca servicio de notificaciones, sala de reuniones, apoyo administrativo, etc., a una multiplicidad de empresas, pues en principio, hay tantos interesados como afectados por la injerencia, por tanto, sus distintas posiciones ante la Inspección de los Tributos no pueden considerarse ni ser tratadas arbitrariamente como fungibles, de forma que se pueden oponer a la entrada incluso las sociedades contra las que no se dirija el procedimiento inspector, por ello la autorización del Delegado de Hacienda deberá fijar de forma clara y precisa que la habilitación para la entrada se refiere exclusivamente a las zonas ocupadas por la sociedad inspeccionada, así como a las zonas comunes.

## 5.2 Entrada en domicilio protegido constitucionalmente.

El Tribunal Constitucional (STC 54/2015, de 16 de marzo<sup>49</sup>) ha dicho que “el consentimiento eficaz tiene como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización injerente”, por

46 La referida sentencia desestima el recurso de casación porque el *factum* refleja, sin reservas ni dudas, que el acceso de los Inspectores de Tributos al domicilio social de la entidad recurrente se realizó mediante el consentimiento espontáneo de un representante legal del máximo relieve en la sociedad como es su Consejero-Delegado, en cuya presencia y con su firma se desarrolló la inspección y extendió el acto correspondiente, sin que por el mismo se formulase oposición, reserva o reticencia de clase alguna.

47 El consentimiento debe ser dado por el titular, no por un empleado ni por un encargado de unas obras, porque no es la negativa lo que tiene que constar, sino el consentimiento (STS 3ª, 17.05.2001, recurso 6224/1996).

48 José María Rojí Buqueras. “El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos (Un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio)”. *Impuestos*, nº 1/2000.

49 La referida sentencia también considera que se ha vulnerado la garantía de no autoincriminación al extenderse la conformidad prestada en un procedimiento administrativo a otros procedimientos administrativos sancionadores distintos, que constituyen el objeto del recurso de amparo, señalando Ramón Falcón y Tella (“El derecho a no declarar y la inviolabilidad del domicilio: la STC 54/2015, de 16 de marzo”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 13/2015) que “ello supone una importante matización al artículo 210.2 de la Ley general tributaria, en el sentido de que los datos declarados o confesados en un procedimiento de aplicación no pueden incorporarse después a un procedimiento sancionador, en contra de lo que parece indicar el tenor literal del precepto”.

consiguiente, el consentimiento del contribuyente, previamente instruido de sus derechos, en especial, que puede oponerse a la entrada de la Inspección de Hacienda, también permite el acceso a un domicilio constitucionalmente protegido pero, de no obtenerse el mismo de forma expresa y personal como dice García Macho<sup>50</sup>, será preciso instar del Juez de lo contencioso la entrada, incurriendo en delito de desobediencia, tipificado en el artículo 556.1 del Código penal, el sujeto inspeccionado que no acata lo autorizado por el Juez, por el contrario, denegada la entrada o revocado el consentimiento a la Inspección de los Tributos, los actuarios deben abandonar el domicilio so pena de incurrir en un delito de allanamiento de morada, tipificado en el artículo 204 del citado código, pudiendo adoptar medidas cautelares (RGAT 172.5), pero ya fuera del domicilio del interesado.

El Juez de lo contencioso solo está autorizado por ley para habilitar la entrada, siempre que sea procedente para la ejecución forzosa de actos administrativos, entendiéndose por ejecución forzosa, a tenor del artículo 99 de la Ley 39/2015 el apremio sobre el patrimonio, la ejecución subsidiaria, la multa coercitiva y la compulsión sobre las personas, medios de coerción que poco o nada tienen que ver con el registro de los ordenadores del contribuyente, por lo que de efectuarse el registro, la prueba sería ilícita, o al menos irregular. ¿Puede el Juez de lo contencioso autorizar un registro? No. La sentencia 145/2014 del Tribunal Constitucional, de 22 de septiembre, señala que la primera exigencia que requiere la restricción de un derecho fundamental es que haya una previsión legal suficiente, y, si la ley no lo prevé, se vulnera el principio de legalidad, por lo que la prueba obtenida deviene ilícita o irregular.

En relación con el auto judicial que habilita la entrada en el domicilio, el Tribunal Constitucional (STC 139/2004, de 13 de septiembre) ha dicho: “Por este motivo, el otorgamiento de esta clase de autorizaciones no puede efectuarse sin llevar a cabo ningún tipo de control, pues si así se hiciera no cumplirían la función de garantizar el derecho a la inviolabilidad del domicilio que constitucionalmente les corresponde. Por esta razón este Tribunal ha sostenido que, en estos supuestos, el Juez debe comprobar, por una parte, que el interesado es el titular del domicilio en el que se autoriza la entrada, que el acto cuya ejecución se pretende tiene una apariencia de legalidad, que la entrada en el domicilio es necesaria para aquella y que, en su caso, la misma se lleve a cabo de tal modo que no se produzcan más limitaciones al derecho que consagra el artículo 18.2 de la Constitución que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto. Junto a estas exigencias, este Tribunal ha señalado también que han de precisarse los aspectos temporales de la entrada, pues no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración el tiempo de su duración”. Más específicamente, la sentencia de 8 de noviembre de 2007 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (1ª, Sala de lo Contencioso, recurso 75/2007) señala los extremos que debe constatar y valorar el Juez que dicta el auto que habilita la entrada<sup>51</sup>: 1º, que el interesado es, efectivamente, el titular del domicilio para cuya entrada se solicita la autorización; 2º, la necesidad de dicha entrada para la ejecución del acto de la Administración; 3º, que el acto sea dictado por la autoridad competente; 4º, que el acto aparezca fundado en derecho; 5º, que el acto sea necesario para alcanzar el fin perseguido; 6º, que no se produzcan más limitaciones que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto; 7º, la eventual afectación de otros derechos fundamentales y libertades públicas derivada de la ejecutoriedad del acto administrativo.

A las anteriores circunstancias, habría que añadir que la Inspección acredite indicios objetivos de fraude fiscal, pues como indica la sentencia de 22 de julio de 2015 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (5ª, Sala de lo Contencioso, recurso 724/2015), que confirma el auto denegatorio de la entrada dictado en primera instancia, “se presupone que el contribuyente lleva una contabilidad oculta porque otras empresas del sector lo hacen o que, como tiene muy pocas ventas a través de

50 Ricardo García Macho. “La inviolabilidad del domicilio”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 32/1982.

51 Los artículos 588.bis b) y c) introducidos en la Ley de enjuiciamiento criminal por la Ley orgánica 13/2015, enumeran los datos que debe contener tanto la solicitud de autorización judicial como la propia resolución judicial que, aunque referidos a las medidas de investigación tecnológica, se pueden aplicar mutatis mutandi a la inviolabilidad del domicilio.





*Es inaplazable modificar la Ley general tributaria para regular el registro administrativo en el domicilio del sujeto inspeccionado, de forma que se garanticen los derechos fundamentales del contribuyente y se otorguen a la Inspección de Hacienda las más amplias facultades para reducir el fraude fiscal a límites tolerables,*

tarjetas de crédito o porque tiene imputaciones de ventas muy bajas, está ocultando sus reales ingresos a la AEAT”.

### 5.3 Registro en el domicilio del contribuyente.

De lo que llevamos dicho podemos concluir, primero, que el registro administrativo en el domicilio del contribuyente no está regulado<sup>52</sup>, segundo, la Ley general tributaria no faculta a la Inspección para registrar ordenadores, tercero, la Ley 29/1998 solo habilita al Juez de lo contencioso para autorizar la entrada, por último, la Ley orgánica 13/2015 exige autorización judicial para registrar los dispositivos de almacenamiento masivo de información, ya sea de forma remota o presencial, por tanto solo el consentimiento del interesado puede habilitar a la Inspección para registrar los equipos informáticos utilizados en la gestión de su actividad económica, instruyéndole previamente de sus derechos, sin embargo de *lege ferenda* debe facultarse a la Inspección para registrar los ordenadores del contribuyente que presente indicios objetivos de fraude fiscal, ya que es una herramienta imprescindible para luchar contra la evasión fiscal, que en España asciende a cuotas intolerables e impropias de una sociedad democrática pues, si sumamos el causado a la Hacienda Pública y a la Seguridad Social, un tercio de la economía escapa al control de la Hacienda Pública.

Ante este panorama, que es una muestra más de la inseguridad jurídica que domina nuestro Derecho tributario, pero también de la ineficacia de la Inspección en la lucha contra el fraude fiscal, es inaplazable modificar la Ley general tributaria para regular el registro administrativo en el domicilio del sujeto inspeccionado, de forma que se garanticen los derechos fundamentales del contribuyente y se otorguen a la Inspección de Hacienda las más amplias facultades para reducir el fraude fiscal a límites tolerables, bajo la tutela del Juez de lo contencioso, garante de los derechos fundamentales del obligado tributario, para lo cual deben tenerse en consideración los siguientes factores:

1. La Ley general tributaria garantiza el derecho a la inviolabilidad del domicilio, pues exige autorización del Delegado de Hacienda para entrar en los que no están protegidos por la Constitución, y mandamiento judicial para los protegidos constitucionalmente, pero no prevé que la Inspección de los Tributos pueda efectuar registros en el domicilio del contribuyente.
2. Las sociedades mercantiles están obligadas a depositar sus cuentas anuales en el Registro Mercantil, incluso deben auditarlas si ejercen determinada actividad o cumplen ciertos requisitos, por tanto el propio Derecho mercantil apuesta por la publicidad de las cuentas anuales y la transparencia del gobierno corporativo de la sociedad.
3. Las sociedades mercantiles no tienen derecho a la intimidad, de forma que el registro de sus ordenadores no vulnera ningún derecho fundamental, si bien la prueba obtenida sería irregular al vulnerarse el principio de legalidad, por no estar facultada la Inspección para efectuar registros, ni habilitado el Juez de lo contencioso para autorizarlos, no obstante la lectura o apertura de

<sup>52</sup> Tampoco el artículo 27 de la Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia, habilita a la Inspección a efectuar registros.



correos electrónicos, en tanto en cuanto afecten a una persona física sí vulnera el derecho a la intimidad o el secreto de las comunicaciones.

4. El fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria (STC 76/1990, de 26 abril) y constituye una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático (STC 50/1995, de 23 de febrero), por tanto a la hora de valorar la proporcionalidad de la medida habrá que confrontar los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico –justicia tributaria, igualdad, solidaridad, financiación del estado del bienestar, etc.- con la escasa injerencia en los derechos de las sociedades mercantiles.

Con la legislación actual, si la Inspección aprecia indicios de criminalidad –cuotas dolosas superiores a 120.000 euros- puede instar del Juez de instrucción la entrada y registro en el domicilio del contribuyente, de la misma forma que el Juez de lo contencioso pueda autorizar la entrada y reconocimiento de fincas, pero de *lege ferenda* debe facultarse a la Inspección para que efectúe registros en el domicilio de las sociedades que, sin incurrir en un presunto delito contra la Hacienda Pública, presenten indicios objetivos de fraude fiscal, en especial el registro de ordenadores y la copia de archivos, habilitando al Juez de lo contencioso para autorizar y controlar dicha medida, pues el deber de contribuir debe primar sobre la mínima incidencia que el registro tiene en el derecho a la intimidad de los obligados tributarios, al ser los beneficios o ventajas para el interés general muy superiores a los perjuicios que puedan presentar para los contribuyentes presuntamente incumplidores.

## 6. Bibliografía.

- AA. VV. *Comentarios a la Constitución*. Director: Fernando Garrido Falla. Editorial Civitas, 2ª edición. Madrid 1985.
- AA. VV. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo I. Coordinador: Narciso Amorós Rica. Editorial EDERSA. Madrid 1982.
- Álvarez Martínez, Joaquín. “La práctica y ejecución material de las invasiones domiciliarias al hilo de la realización de actuaciones inspectoras: examen de su régimen jurídico y de sus aspectos más controvertidos”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 375/2014.
- Barnes Vázquez, Javier. “El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.
- Bernal Martín, Luis Francisco. “Intervinientes en las entradas y registros domiciliarios no voluntarios y consecuencias de su ausencia”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 780/2009.
- Bosch Cholbi, José Luis. “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, en *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 2º, post núm. 632 de 11-11-2014. Enlace directo: <http://wp.me/p2wsiA-1kz> Recibido: 6-11-2014; Aceptado: 10-11-2014, ISSN 2386- 5385.
- Costa Torné, María Cinta. “La prueba ilícita por violación de Derechos Fundamentales y sus excepciones”. *Revista de Derecho UNED*, nº 11/ 2012.
- Falcón y Tella, Ramón. “El derecho a no declarar y la inviolabilidad del domicilio: la STC 54/2015, de 16 de marzo”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 13/2015.
- García Macho, Ricardo. “La inviolabilidad del domicilio”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 32/1982.

- Gimeno Sendra, Vicente. *Manual de Derecho Procesal Penal*. Editorial Colex, 2ª edición. Madrid 2010.
- González-Cuéllar Serrano, Nicolás. “El principio de proporcionalidad en el Derecho procesal español”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.
- Lasarte Álvarez, Carlos. *Principios de Derecho Civil I. Parte General y Derecho de la Persona*. Editorial Marcial Pons, 12ª edición. Madrid 2006.
- López Barja de Quiroga, Jacobo. *Política criminal y reforma penal: homenaje a la memoria del prof. Dr. D. Juan del Rosal. La entrada y registro en domicilio*. EDESA. Madrid 1993.
- Martínez Pardo, Vicente José. “La entrada y registro domiciliario. Documentación del acto”. *Sentencias del TSJ y AP y otros Tribunales*, nº 12/2001.
- Matía Portilla, Francisco Javier. *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*. Editorial McGraw-Hill. Madrid 1997.
- Miranda Estrampes, Manuel. “La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones”. *Revista Catalana de Seguretat Pública*, nº 5/2010.
- Navarro Massip, Jorge. “El maquiavelismo probatorio de la prueba ilícitamente obtenida en el proceso penal español”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 5/2016.
- Nieto García, Alejandro. “Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria”. *Revista de Administración Pública*, nº 112/1987.
- Rodríguez Ramos, Luis. *Compendio de Derecho Penal. Parte General*. Editorial Dykinson. Madrid 2006.
- Rojí Buqueras, José María. “El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos (Un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio)”. *Impuestos*, nº 1/2000.
- Sendín Cifuentes, Juan Luis. “Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 3/2017.
- Simón Acosta, Eugenio. “Allanamiento de morada y autoincriminación en el procedimiento tributario: una reciente aportación del TC”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 906/2015.