

LAS VISITAS DE LA INSPECCIÓN SIN PREVIO AVISO

JORNADAS TRIBUTARIAS REAF-REGAF

8-11-2013

J. Andrés Sánchez Pedroche

I. LA RELEVANCIA CONSTITUCIONAL DEL DOMICILIO

El art. 18. 2 de la Constitución española establece que “*el domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito*”.

La ubicación sistemática de dicho precepto en nuestra Carta Magna, configura la inviolabilidad del domicilio como un derecho de especial protección que, en virtud del art. 53. 2 CE, permite recabar su tutela tanto a través de un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad (arts. 114 a 122 LJCA), como también, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional.

La violación del precepto constitucional:

- PUEDE COMPORTAR LA NULIDAD DE TODO EL PROCEDIMIENTO Y DE LAS PRUEBAS OBTENIDAS**
- ASÍ LO ESTABLECE LA LOPJ (ART. 11. 1)**
- ESTE EFECTO SE DA INCLUSO EN EL PROPIO PROCESO PENAL**

Y ELLO PORQUE LA INVESTIGACIÓN DE LA VERDAD, INCLUSO EN EL PROCESO PENAL, NO ES UN VALOR ABSOLUTO, SINO QUE SE HALLA LIMITADA POR LOS VALORES ETICOS Y JURÍDICOS DEL ESTADO DE DERECHO.

En el ámbito penal, la verdad material no puede ser conocida en todo caso y con cualquier medio.

Lo que se persigue en el proceso penal es la verdad forense porque, como apunta la STC 55/1982, de 26 de julio, la presunción de inocencia sólo puede ser enervada “POR PRUEBA QUE HAYA LLEGADO CON LAS DEBIDAS GARANTÍAS AL PROCESO”.

En el conflicto de intereses entre la búsqueda de la verdad procesal y el respeto de los derechos constitucionales:

EL TC AFIRMA LA EXISTENCIA PRIORITARIA DE ATENDER LA PLENA EFECTIVIDAD DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES, AUNQUE SE DESATIENDAN OTROS INTERESES PÚBLICOS

El ATS 18-6-1992 en el caso Naseiro, recuerda una idea:

**“no se puede obtener la verdad real a cualquier precio”
y que sólo resulta lícito el descubrimiento de la verdad
“cuando se hace compatible con la defensa del
elemento nuclear de los derechos fundamentales”.**

Y la STC 66/1985 dirá que el derecho a la intimidad:

**“es un derecho de mayor valor, al ser el último y más
importante reducto, con el derecho a la vida, a la
integridad y a la libertad de la persona humana, de las
mujeres y de los hombres todos”.**

La STC 114/1984 y la 107/1985, señalarán que si una prueba de origen ilícito ha sido admitida y practicada, el juzgador no debe tenerla en cuenta en la formación de su convencimiento, pues si apoyara la condena sobre el resultado de una prueba ilícitamente obtenida, debería considerarse vulnerado el derecho a la presunción de inocencia.

El TEDH en los casos SCHENK (12-7-1988), SCHEINHELBAUER (16-12-1970) y EDWARDS (16-12-1992) afirma rotundamente que:

-Los procedimientos de investigación basados en la violencia, la astucia o el engaño, no son admisibles.

-La radical exclusión de las pruebas ilegales es consecuencia de la garantía a un proceso equitativo.

Como ejemplo de estas prohibiciones, la STS de 6 de abril de 2001, estima el recurso de casación

POR HABERSE VALORADO UNA TESTIFICAL EMITIDA POR UN HERMANO DEL ACUSADO, A QUIEN NO SE HABÍA INFORMADO DE SU DERECHO A NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO, NI POR LA POLICÍA, NI POR EL JUEZ INSTRUCTOR, INFRINGIENDO ASI LA CE Y EL ART. 416 1 2 LECRIM.

La STS de 17 de julio de 1997, también declara

LA NULIDAD DE TODA LA PRUEBA QUE DERIVA DE UNA ENTRADA Y REGISTRO PRACTICADA SIN COBERTURA DE AUTO JUDICIAL

Lo mismo acontece con la intervención de las escuchas telefónicas por violación del art. 18. 3 CE (STS 23-6-1999):

- Por ausencia de mandamiento judicial.**
- Exceso respecto a la autorización judicial concedida.**
- Exceso cronológico no cubierto por la autorización.**

La STS de 21-12-2001, considera insanable la entrada y registro domiciliario, ni siquiera por la testifical de los policías intervinientes en dicha entrada, AL CARECER EL AUTO HABILITANTE DE LA MOTIVACIÓN JUSTIFICANTE DEL SACRIFICIO DEL DERECHO A LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO.

SE PRODUCIRÍA UNA METÁSTASIS PROCESAL.

Las SSTS 17-1-2003, 22-1-2003 y 24-1-2003, en aplicación del art. 11.1 LOPJ insisten en que la obtención de pruebas indirectas a través de las ilegalmente producidas “NO SURTIRAN EFECTO ALGUNO POR SU INVALIDEZ RADICAL”, al traer causa natural y jurídica de diligencias constitucionalmente ilegítimas.

PERO EL TC ES MUCHO MÁS FIRME AUN QUE EL TS.

Tal es el caso de la STC 94/1999, de 31 de mayo, que considera ilícita la prueba proporcionada por las testificales de los agentes policiales que obtuvieron su conocimiento “indisolublemente unido” a la entrada y registro constitucionalmente ilícita.

En la STC 139/1999, de 22 de julio, declara nula la prueba obtenida por la entrada no autorizada¹⁰ (una pistola y droga)

Últimamente, sin embargo, se aprecia un cierto relajamiento del TC a este respecto, pues admite “por vía de excepción” una prueba que aun de modo reflejo se haya obtenido de modo inconstitucional, es decir, con violación de un derecho fundamental sustantivo, siempre que concurren elementos ponderables por el juzgador del tipo:

-Escasa entidad de la violación.

-Secuencia temporal dilatada entre la prueba ilícita y las restantes.

-Delito grave.

-Actuación de buena fe en las autoridades que han cometido la violación.

-Flagrancia.

-Etc.

Esta tendencia ha provocado la reacción de la doctrina que considera que es un camino muy peligroso, pues si el TC no formula un catálogo cerrado de exclusiones a la operatividad de la prueba ilícita, podemos convertirnos, con el tiempo, en un país pionero en la admisión sin trabas de la prueba refleja.

La STS de 24-4-2010 declara ilegal la entrada de la AEAT en la empresa con anterioridad a la llegada de sus representantes.

La Abogacía del Estado sostenía que no se trataba del domicilio, sino el local de negocio de la empresa y que en nada influyó el hecho de que a los inspectores les acompañaran dos miembros de la Guardia Civil

La empresa, defendió que la entrada fue ilegal, pues nadie les autorizó a entrar y la Inspección carecía de autorización judicial cuando requisaron los libros oficiales y la contabilidad de la empresa, copiando además los archivos informáticos de los ordenadores que encontraron (también los personales del Director Comercial y el Director Financiero)

La STS 24-4-2010 sostuvo:

- a) Que el derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio se extiende a las personas jurídicas.**
- b) Que dicho derecho fundamental no tiene un contenido idéntico al propio de las personas físicas.**
- c) Que el lugar donde se materializó la entrada inspectora era el domicilio social y fiscal de la empresa en el que además se ejercía la actividad comercial y se almacenaban las mercancías, por lo que no bastaba la autorización del D. E. o del Director de la ONI.**
- d) Que pese a que la AEAT alegó que nadie se opuso a la entrada, el consentimiento no se informó adecuadamente y hubo compulsión (Guardia Civil)**
- e) Que la prueba obtenida fue esencial para la fijación de las bases impositivas**

El voto particular sostuvo dos razones para apartarse del pleno:

a) Que hubo consentimiento suficiente.

b) Que aunque no se hubiese prestado, bastaba la autorización administrativa expedida, dado que se trataba de un almacén.

Respecto de a), los magistrados discrepantes sostenían que la Inspección fue recibida por la JC y por el asesor externo de informática y posteriormente acudieron el apoderado y un abogado de Barcelona, que colaboraron en todo momento con la Inspección, facilitando el acceso las dependencias, a la documentación y al archivos magnéticos.

En lo atinente a b), que la LGT delimitaba un triple ámbito de protección :

- Lugares de libre acceso para la Inspección**
- Lugares que a falta de consentimiento del interesado se requiere autorización del DE o del Director del Departamento.**
- El domicilio constitucionalmente protegido para el que se precisaría bien el consentimiento del obligado, bien el oportuno mandamiento judicial.**

Pero el Pleno de la Sala dejaba reducida esa clasificación trimembre en otra únicamente dual⁶.

Lo que resultaría peligroso para el interés general si se dieran dos circunstancias presumiblemente generalizables:

- a) Negativa a entregar la documentación necesaria por el obligado.**
- b) Ubicación de esta en un local reservado de la empresa.**

II. ENTRADA Y REGISTRO DOMICILIARIO EN LA VIA PENAL

La importancia de la entrada domiciliaria en la vía penal : es casi siempre el punto de partida de la investigación

La jurisprudencia del TS insiste en la llamada prueba de cargo con escrupuloso respecto a los arts. 18 y 24 CE y sólo en beneficio del lesionado por la actuación policial:

LA ILICITUD DE LA ENTRADA NO IMPIDE QUE LA PRUEBA OBTENIDA FAVORABLE AL REO DESPLIEGUE SUS EFECTOS (se descubren elemento que apoyan su coartada; datos de significado exculpatório, por ejemplo junto a la droga jeringuillas que prueban que el acusado era drogodependiente).

SE CONSIDERA PRUEBA ILEGAL, SIN EMBARGO, LO QUE LE PERJUDIQUE.

La jurisprudencia del TC (SS 22/1984; 110/1984 y 11/1981, entre otras) exige, respecto de la entrada domiciliaria:

- Idoneidad de la medida para alcanzar la finalidad perseguida.

-Necesariedad de la misma.

-Proporcionalidad en relación a los intereses afectados.

Además, el concepto de entrada es muy amplio, pues no solo se entiende la penetración directa, sino también la realizada por medio de aparatos mecánicos, electrónicos, etc. (SSTC 22/1984 y 137/1985).

Las pruebas obtenidas con violación de este derecho se consideran radicalmente nulas (SSTS 4-12-1992; 9-7-1993; 22 y 25-11-1994), por tratarse de pruebas obtenidas con violación de un derecho o libertad fundamental y además con riesgo cierto de que los funcionarios incurran en un delito de allanamiento de morada.

En el ámbito penal se entiende el concepto constitucional de domicilio de un modo amplio y flexible, pues de lo que se trata es de defender los ámbitos en los que se desarrolla la vida privada de las personas (STS 4-4-1995)

La STC 22/1984 afirma que se trata de garantizar el ámbito de privacidad, lo que obliga a mantener un concepto constitucional de domicilio de mayor amplitud que el concepto privado o jurídico-administr.

La propia STC 22/1984 afirma que con el domicilio

“no solo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado, sino lo que en él hay de emanación de la persona y de esfera privada de ella”.

Se incluyen en él:

-Los buques. Las SSTS 13-3-1999 y 15-1-1999, declaran nula la prueba obtenida (varias toneladas de hachis) en el barco, al no contarse con la autorización del patrón que se encontraba en ese momento a bordo, ni con la preceptiva autorización judicial. La STS 10-4-2002, matiza algo más distinguiendo la cubierta y las bodegas, de los camarotes.

-Las habitaciones de hotel o pensiones (SSTS 8-7-1994 y 4-4-1995).

-Las caravanas o roulottes (SSTS 8-7-1994 y 19-9-1994)

- Las chabolas (SSTS 26-6-1993 y 8-7-1994) y es que como dijo la STS 23-9-1997, “la pobreza no puede excluir su condición de domicilio”.

-Las tiendas de campaña (STS 8-7-1994).

-Los lavabos o aseos públicos (STS 7-7-1998, por la que se declara radicalmente nula la prueba obtenida por un vigilante de discoteca que grabó por la cerradura de la puerta lo que hacía una persona con pastillas de éxtasis, “al suponer una ilícita intromisión en la intimidad de la persona”.

-Las reboticas (STS 3-9-2002), porque dicho espacio está destinado muchas veces al descanso del encargado de la farmacia o sus dependientes que, por tanto, goza de intimidad suficiente para ser protegido.

No se ha considerado, sin embargo domicilio:

-Los trasteros (SSTS 9-12-1992 y 8-7-1994), al no tener relación con los actos propios de la intimidad de las personas que los usan.

-Los sótanos de un bar (STS 18-6-1999), al no encerrar un espacio en cuyo interior se ejerza o desenvuelve la esfera del individuo.

-Los almacenes al tratarse de lugares que no constituyen habitación o morada de las personas (SSTS 24-9-1990, 8-7-1994).

-Los vehículos (STS 31-10-1988).

-Las casas abandonadas o deshabitadas (STS 31-1-1995).

- Los bares, cafeterías, pubs o incluso prostíbulos (STS 6-4-1994), dado su carácter de local abierto al público.**
- Ascensores, zaguanes , portales o escaleras (STS 30-4-1996).**
- Garajes (STS 4-4-1995).**
- Taquilla del dormitorio de un cuartel (STS 26-1-1995)**
- Litera de un tren (STS 28-12-1994).**

III. LA ENTRADA DOMICILIARIA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO POR LA INSPECCIÓN

La previsión legal, está expresamente recogida en la LGT y en 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 –R.D. 1065/2007, de 27 de julio, (en adelante RAT).

Si bien, la propia LGT dispone (art. 113) que no mediando consentimiento del titular del domicilio, será necesaria la oportuna autorización judicial

Esa eventual entrada de la AEAT en el domicilio del contribuyente no solo se plantea en relación con una actuación inspectora, sino que también puede darse en el caso de procedimientos de recaudación (art. 162. 1 LGT) e incluso de comprobación limitada (art. 136. 4 LGT), aunque en este último supuesto de manera mucho más restringida (ámbito aduanero, comprobaciones censales y métodos de estimación objetiva).

El art. 142. 2 LGT prevé la entrada y registro domiciliario por parte de los órganos inspectores cuando, como hemos señalado, dicha entrada sea necesaria para el desarrollo de sus actuaciones.

La entrada domiciliaria por parte de la AEAT no queda circunscrita, desde un punto de vista finalista, a la ejecución de las meras actuaciones de comprobación e investigación, pudiendo extenderse igualmente a cualesquiera otras desarrolladas por aquélla.

Así lo señalan también los arts. 30. 3 y 57. 3 del RAT (aunque curiosamente nada diga al respecto el art. 93 LGT).

Los arts. 113 y 142. 2 LGT supeditan la posibilidad de entrada domiciliaria a que sea “necesaria” para el ejercicio de las actuaciones inspectoras (algo más tibio es a este respecto el art. 172 RAT).

Pero con anterioridad todavía era peor, porque el art. 141. 2 LGT/63 y el art. 39. 1 RGIT simplemente aludían a que se “juzgase necesario”, es decir, a una conveniencia genérica que rozaba –si no entraba decididamente- en la más pura discrecionalidad.

El avance, por lo tanto, es muy significativo y se emparenta no sólo con el propio derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, sino también, con el principio de mínima incidencia de la actividad inspectora en la esfera privada de los interesados.

Así lo exige el art. 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 4 de Noviembre de 1959.

De esta forma, la vigente LGT trueca la anterior discrecionalidad –libertad de elección entre alternativas todas ellas justas- en un concepto jurídico indeterminado (“necesariedad”, es decir, únicamente cabe una solución justa, que será aquella en la que se demuestre que la entrada es imprescindible para el desarrollo de las actuaciones inspectoras).

Ahora bien, ¿cuando es necesaria la entrada en el domicilio o despacho profesional del contribuyente?.

El TEDH ha interpretado el art. 8. 2 del referido Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, señalando que la injerencia en los derechos recogidos en éste debe responder a “una exigencia social imperiosa”.

(Sentencia de 9 de octubre de 2003, caso SLIVENKO; 20 de junio de 2000, caso FOXLEY; 23 de septiembre de 1998, caso MC LEOD; 25 de marzo de 1998, caso COP; 16 de diciembre de 1997, caso CAMENZIND y 24 de noviembre de 1986, caso GILLOW).

Y siguiendo su estela, el propio Tribunal Constitucional español (Sentencia 66/1985) afirma, como regla general, que “el principio de proporcionalidad exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales cuyo contenido esencial es intangible”.

Para el TC las entradas y registros domiciliarios resultarían necesarios en todos aquellos supuestos en que la obtención de pruebas fuese imposible o extraordinariamente dificultosa acudiendo a otros medios alternativos menos onerosos, llegando incluso a afirmar que dicha inmisión debe constituir el medio indispensable para alcanzar el fin perseguido (Sentencia 69/1999, de 26 de Abril).

Dicho de otra manera, únicamente sería legal la entrada ante la inexistencia de otra medida más ponderada para alcanzar el fin propuesto con idéntica eficacia (STS de 14-5-2001).

Lo que equivaldría a decir que si el objetivo de la Inspección puede ser conseguido por otros medios que causen menor perjuicio a los interesados –a pesar de ser más gravosos o molestos para la Administración- habría de preservarse la intimidad personal y familiar, así como la inviolabilidad del domicilio (STS de 6-5-2004 y Autos del mismo Tribunal de 2 de Febrero de 2006 y 13 de febrero de 2004).

También expresan esta opinión las SSTSJ de Cataluña de 27 de septiembre de 2005, Madrid, de 14 de septiembre de 2005, 25 de octubre de 2005, 31 de mayo de 2005, 9 de marzo de 2005, 4 de febrero de 2005, 23 de septiembre de 2004, 15 de enero de 2004 y 14 de octubre de 2003, Castilla y León de 5 de mayo de 2006 y Extremadura de 19 de octubre de 2006, 25 de septiembre de 2006, 13 de julio de 2006 y 20 de febrero de 2003).

Como señala la Audiencia Provincial de Madrid, en Sentencia de 12 de marzo de 1998: *“la necesidad en este caso, implica que solo cabe acudir a la medida si es realmente imprescindible tanto desde la perspectiva de la probable utilidad, como de la cualidad de insustituible, porque si no es probable que se obtengan datos esenciales, o si éstos se pueden lograr por otros medios menos gravosos, estaría vetada la interveñción (STC 31 enero 1985 SSTS 24 junio u 18 julio 1996)”*

Lo relevante desde el punto de vista jurídico es que la entrada domiciliaria por parte de la Inspección sea necesaria o imprescindible y no, por el contrario, que sea simplemente útil o conveniente.

En tal sentido, tanto la STS de 21 de junio de 2002 como el Auto del mismo Tribunal de 13 de febrero de 2004, señalan –respecto de una intervención administrativa- que *“tal medida, por afectar derechos fundamentales, no puede ser adoptada, aun siendo útil en el caso sometido a la consideración del juez instructor, si no es necesaria”*.

Todo ello equivale a decir que la entrada domiciliaria únicamente será ajustada a Derecho cuando, para el desarrollo de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo, hayan resultado infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas

IV. EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO COMO LÍMITE A LAS ENTRADAS Y REGISTROS ADMINISTRATIVOS. LAS FUENTES NORMATIVAS INTERNACIONALES.

Además del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, la Declaración Universal de los Derechos Humanos, adoptada y proclamada por la Resolución 217 A (III) de la Asamblea General de las Naciones Unidas de 10 de diciembre de 1948, en su art. 12 señala que:

“Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques”.

Por su parte, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, adoptado por la Resolución 2.200 A (XXI) de la Asamblea General de las Naciones Unidas de 16 de diciembre de 1966, en su art. 17, dispuso que

“1. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación. 2. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques”.

Por último, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada el 10 de diciembre de 2000, en su artículo 7, señala que

“Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones” y el artículo 52. 1, añade que “Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Sólo se podrán introducir limitaciones, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás”.

La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos con sede en Estrasburgo (TEDH) es a estos efectos también capital, pues sus sentencias presentan una eficacia interpretativa erga omnes, debiendo todos los Estados miembros firmantes del Convenio (entre ellos España), aplicar sus disposiciones teniendo en cuenta los pronunciamientos de dicho Tribunal.

Buena prueba de ello la constituyen las resoluciones judiciales nacionales que se hacen eco de la misma (SSTC de 23 de febrero de 1995 y 2004, 20 de julio de 1989, 4 de octubre de 1988 y 29 de noviembre de 1984; SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 24 y 30 de noviembre de 2004 y Cataluña de 29 de junio del mismo año).

Tampoco sería justo olvidar la labor del TJCE a este respecto, para lo cual bastaría referirse a las Sentencias de 21 de septiembre de 1989 (caso HOECHTS) y 17 de octubre de 1989 (casos DOW BENELUX y DOW CHEMICAL IBÉRICA), en las cuales se afirma que

“los derechos fundamentales son parte integrante de los principios generales del derecho cuyo respeto garantiza este Tribunal de Justicia, de conformidad con las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros, así como con los instrumentos internacionales en los que los Estados miembros han intervenido o a los que se han adherido”.

**V. ¿TIENEN LAS PERSONAS JURÍDICAS
RECONOCIDO EL DERECHO A LA
INVOLABILIDAD DE SU DOMICILIO?.**

La cuestión, lejos de ser retórica, necesita de rápida aclaración, toda vez que el TJCE negó dicho derecho señalando que:

“los derechos fundamentales son parte integrante de los principios generales del derecho cuyo respeto garantiza este Tribunal de Justicia, de conformidad con las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros, así como con los instrumentos internacionales en los que los Estados miembros han intervenido o a los que se han adherido (...) hay que observar que, en tanto que el reconocimiento de ese derecho respecto al domicilio particular de las personas físicas viene impuesto en el ordenamiento jurídico comunitario como principio común a los Derechos de los Estados miembros, no sucede así en lo que se refiere a las empresas, pues los sistemas jurídicos de los Estados miembros presentan divergencias no desdeñables en lo relativo a la naturaleza y el grado de protección de los locales empresariales frente a las intervenciones de las autoridades públicas (...) No puede extraerse una conclusión diferente del art. 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, cuyo apartado 1 prevé que toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. El objeto de la protección de este artículo abarca el ámbito de desenvolvimiento de la libertad personal del hombre y no puede por tanto extenderse a los locales empresariales. Por otra parte, ha de señalarse la inexistencia de jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre esta cuestión”

Sin embargo, tal jurisprudencia del TJCE ha de entenderse plenamente superada desde el año 2002 por el TEDH (Caso STÉS COLAS EST y OTROS) para el que

“en la prolongación de la interpretación dinámica del Convenio, el Tribunal considera que ya es hora de reconocer, en determinadas circunstancias, que los derechos garantizados desde el punto de vista del art. 8 del Convenio pueden ser interpretados para dar cabida a una sociedad, el derecho al respeto de su sede social, su agencia o sus locales profesionales”

Tras de lo cual, el propio TJCE ha cambiado de parecer (Sentencia 22 de octubre de 2002, caso ROQUETE FRÉRES).

En igual sentido se había pronunciado antes el Tribunal Constitucional español en Sentencia 137/1985 de 17 de Octubre, al señalar que

“parece claro que nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este Tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse respecto de otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el art. 24 de la misma CE, sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas”

Cierto es que dicho derecho no presenta un alcance tan amplio como el propio de las personas físicas, pero coincide en su fundamento y protege el mismo bien jurídico:

“existen otros ámbitos que gozan de una intensidad menor de protección, como ocurre en el caso de las personas jurídicas (...). De suerte que (...) 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”

Como ha afirmado el Tribunal Supremo, en Sentencia de 11 de diciembre de 1998, los derechos fundamentales

“diferencian nítidamente al ciudadano del súbdito, al hombre libre de las sociedades democráticas (...) del individuo sometido a la arbitrariedad y al abuso propios de los sistemas sociales totalitarios (...) Es por ello por lo que los derechos básicos de los seres humanos no sólo deben estar reconocidos en el Ordenamiento Jurídico del Estado, sino que, sobre todo, deben ser observados y respetados por los propios Poderes públicos que, además, deben protegerlos y defenderlos frente a las propias tendencias estatales de invasión de los ámbitos de libertad del ciudadano, para ampliar y aumentar de esa manera el poder del Estado”.

De ahí que también los órganos de la Inspección deban respetar el derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio para las personas jurídicas en el curso de sus actuaciones.

**VI. ¿PUEDEN CONSIDERARSE
DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE
PROTEGIDO LOS DESPACHOS
PROFESIONALES O LAS CLINICAS?.**

La doctrina que con más profundidad ha estudiado esta cuestión, señala que las cuatro características propias del domicilio constitucionalmente protegido son las siguientes:

- a) Espacio físico delimitado;**
- b) Ocupado de manera ocasional o estable;**
- c) Destinado a vivienda o al ejercicio de una actividad empresarial o profesional;**
- d) Compatible con la salvaguarda de la privacidad**

Por lo tanto, también es domicilio constitucionalmente protegido la clínica, el despacho profesional o el domicilio de las personas jurídicas como “espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas los empresarios o profesionales”.

El concepto de domicilio al que se refiere el artículo 18. 2 CE es, como ha señalado el TC en diversas ocasiones, “más amplio que el concepto jurídico-privado o jurídico-administrativo”. Sin que puedan admitirse “concepciones reduccionistas” que lo equiparen “al concepto jurídico-penal de morada habitual o habitación”.

No tienen, sin embargo, la consideración de domicilio:

a) Los almacenes

b) Los establecimientos fabriles (SSTC de 17 de enero de 2002 y 16 de diciembre de 1997 y ATC de 3 de abril de 1989, así como las SSTS de 18 de febrero de 2005 y 20 de junio de 2003)

c) Las naves industriales o ganaderas (ATC de 19 de Julio de 2004 y SSTS de 18 de febrero de 2005, 1 de diciembre de 1995 y 15 de julio de 1994),

d) Los bares, cafés y otros lugares de esparcimiento abiertos al público (SSTC de 17 de enero de 2002 y 27 de noviembre de 2000 y SSTS de 18 de noviembre de 2005, 1 de abril de 2002 y SSTSJ de Cataluña de 27 de septiembre de 2005 y Navarra de 14 de marzo de 2005).

Cierto es que diversos pronunciamientos del Tribunal Supremo negaron la condición domiciliaria a los despachos profesionales de abogados (SSTS de 30 de abril de 2002, 27 de junio de 1994 y 6 de julio de 1995), o las gestorías (STS de 20 de junio de 2003),

Pero tan rotundas afirmaciones pueden ser rebatidas en la actualidad si se tiene en cuenta la rica doctrina del TEDH con ocasión de la exégesis del art. 8 del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, al cual debe atenderse de manera obligatoria, ex art. 10. 2 CE

En las Sentencias de 16 de febrero de 2002 (caso AMANN), 4 de mayo de 2000 (caso ROTARU), 25 de junio de 1997 (caso HALFORD) y 16 de diciembre de 1992 (caso NIEMIETZ), el Tribunal de Estrasburgo recuerda “el derecho del individuo de establecer y desarrollar relaciones con sus semejantes”, sin que exista “ninguna razón de principio que permita excluir las actividades profesionales o comerciales de la noción de vida privada”.

Asimismo, la Sentencia TEDH de 27 de septiembre de 2005 (caso PETRI SALLINEN) afirma que el concepto de “domicilio” puede incluir “el despacho profesional de una empresa dirigida por una persona privada, así como las oficinas de personas jurídicas, sedes y otros locales de negocio”

Desde esta perspectiva se entiende mejor la evolución de la doctrina del Tribunal Supremo, para el que el art. 18. 2 CE no es otra cosa que el espacio en el cual las personas físicas proyectan “su yo anímico en múltiples direcciones” (SSTS de 18 de noviembre de 2005, 12 de julio de 2004, 17 de diciembre de 2003, 27 de noviembre de 2000, 19 de mayo de 1999, 9 de junio de 1998, 27 de abril de 1998 y 7 de noviembre de 1997, entre otras).

Lo que exige una interpretación del mismo “amplia y flexible” (SSTS de 18 de octubre de 2006, 12 de julio de 2004, 17 de diciembre de 2003, 4 de noviembre de 2002, 19 de marzo de 2001) que implica “no sólo el lugar donde se pernocta habitualmente o donde se realizan otras actividades habituales, sino también el ámbito cerrado erigido por una persona con el objeto de desarrollar en él alguna actividad” (SSTS de 18 de noviembre de 2005, 27 de noviembre de 2000, 7 de noviembre de 1997, 20 de mayo de 1997 y 18 de octubre de 1996).

Por otra parte, no puede soslayarse tampoco que si el TC considera que las sociedades mercantiles “también son titulares de ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren una protección frente a la intromisión ajena” (STC de 26 de abril de 1999), análogo razonamiento habrá de aplicarse al ámbito espacial en el que el profesional persona física desarrolla su actividad económica.

En cualquier caso, y esto es una regla general para la interpretación de todos los derechos fundamentales, si la Administración albergase dudas sobre la consideración de un determinado recinto como domicilio protegido, habría de decantarse por la opción favorable a otorgar a dicho habitáculo la condición domiciliaria (SSTS de 4 de noviembre de 2002 y 6 de julio de 1995), pues siempre

“sería preferible que la Inspección, como integrante de la Administración Tributaria, exceda su celo en el cumplimiento del mandato constitucional, aun a costa de tener que salvar más obstáculos en su labor, que no, con su actuación, generar una violación de un derecho consagrado constitucionalmente”.

Esta es, asimismo, la doctrina que se desprende de la jurisprudencia del TEDH.

Para este Tribunal es obligatorio llevar a cabo una interpretación favorable de las previsiones recogidas en el art. 8. 2 del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales (Sentencias de 25 de febrero de 2003 –caso ROEMEN y SCHIMT-, 25 de febrero de 1993 –casos FUNKE, CREMIEUX y MIALHE-, 26 de abril de 1979 –caso SUNDAY TIMES- y 6 de septiembre de 1978 –caso KLASS-).

También esta es la postura del propio Tribunal Supremo cuando afirma que

“las excepciones al ejercicio de los derechos fundamentales deben ser establecidas con suma cautela y rigurosamente diseñadas y reguladas a fin de evitar que un exceso de permisividad en la excepción pueda reducir en la práctica aquellos derechos fundamentales a meras declaraciones programáticas sin contenido real (...) El art. 18. 2 CE ha establecido los supuestos en los que el domicilio de una persona deja de ser inviolable: la existencia de una resolución judicial, la flagrancia delictiva y el consentimiento del titular. Y han sido el Tribunal Constitucional y este Tribunal Supremo los que, a partir del texto del mencionado precepto, han ido perfilando su contenido sobre la base de una interpretación rigurosa y de claros matices restrictivos en defensa, precisamente, de preservar la esencia de tan relevante derecho” (Sentencia de 11 de diciembre de 1998).

**VII. EL CONSENTIMIENTO DEL
OBLIGADO TRIBUTARIO COMO TÍTULO
LEGITIMADOR DE LA INMISIÓN
DOMICILIARIA INSPECTORA.**

Los artículos 113 y 142. 2 LGT así como el art. 172. 3 del RAT aluden al consentimiento del titular domiciliario como presupuesto legitimador de la entrada.

Tres requisitos debe reunir dicho consentimiento.

1° Que lo preste el propio obligado tributario como titular legítimo del domicilio en el que va a realizarse la inspección.

2° Que dicho titular ostente la capacidad jurídica necesaria o suficiente para poder otorgar ese consentimiento.

3° Que éste sea prestado de forma enteramente libre y voluntaria, es decir, sin la concurrencia de vicios obstativos de la voluntad que pudieran afectar a la manifestación jurídica realizada.

Consentir es acceder de forma inequívoca, prestar la conformidad o tolerar un acto que afecta al interesado (SSTS 12-9-1994 y 1-4-1996).

Ese consentimiento ha de ser claro y contundente (STS 6-10-1995).

La interpretación de cuándo hay o no consentimiento, debe realizarse en la forma más beneficiosa para quien soporta la entrada (STS 15-2-1995) ya que el mayor rigor será siempre exigible para la actuación de los miembros de la policía que no pueden ignorar el estricto cumplimiento de la legalidad por razones profesionales.

El TS reprochó a la Policía que no solicitase autorización judicial ni consentimiento del usuario de la habitación del hostel, declarando la inexistencia de prueba válida para enervar la presunción de inocencia.

Las SSTS de 26-6-1998 y 6-3-1999 concretan que la existencia o no del consentimiento ha de interpretarse de manera restrictiva, debiendo tener en cuenta el propio comportamiento y situación “antes”, “durante” y “después” de la entrada.

El consentimiento ha de ser libre (no se acepta el viciado), pero puede ser tácito o presunto, de manera que “en principio, ha de entenderse que el consentimiento prestado por una persona mayor de edad y capaz ha de presumirse válido” (STS 9-11-1994).

Ello obliga a manifestar protesta expresa pues “no es comprensible que quien ha sufrido un agravio tan importante, como es el de penetrar por la fuerza en su domicilio, nada en absoluto diga, ni entonces ni después, a los dos días, ante el Juez con Abogado y Ministerio Fiscal presentes, ni en el acto del juicio oral (STS 8-3-1991)

Así, por ejemplo, las SSTS de 14 de marzo de 2006 y 4 de noviembre de 2002, después de subrayar que el consentimiento debe ser prestado por persona capaz “y sin restricción alguna de su capacidad de obrar”, afirma que “en supuestos de minusvalía psíquica aparente, esté o no declarada judicialmente, no puede considerarse válidamente prestado el consentimiento”.

En esta misma línea, las SSTS de 14 de marzo de 2006 y 4 de noviembre de 2002, enfatizan el hecho de que el otorgamiento consciente y libre del consentimiento requiere:

“a) que no esté invalidado por error, violencia o intimidación de cualquier clase; b) que no se condicione a circunstancia alguna periférica, como promesas de cualquier actuación policial, del signo que sean; c) que si el que va a conceder el consentimiento se encuentra detenido, no puede válidamente prestar tal consentimiento si no es con asistencia de letrado”.

El Tribunal Supremo deja claro, por lo tanto, que el consentimiento de entrada por el titular del domicilio únicamente podrá entenderse otorgado cuando coincida con su voluntad real, es decir, que haya sido prestado con total y entera libertad, espontáneamente y sin mácula alguna de presión psicológica o de actitud engañosa por parte de la autoridad administrativa (SSTS de 26 de noviembre de 2003, 13 de diciembre de 2002, 12 de abril de 2002, 17 de abril de 2001, 4 de marzo de 1999, 12 de diciembre, 26 de junio, 23 de enero de 1998 y 2 de junio de 1995).

Lo que se compadece mal con el comportamiento que en ocasiones despliega la Inspección y que se realiza a veces con

una cierta carga intimidatoria (vgr. cuando se advierte que, en caso de denegación del consentimiento, se va a proceder de inmediato a la solicitud de la respectiva autorización judicial, dejando entrever además, de una forma más o menos velada, la “amenaza” de un proceso comprobador o investigador más profundo, riguroso o selectivo), pudiendo llegar a presentar este modo de actuar en los casos más extremos, los rasgos de una auténtica intimidación ambiental (SSTS 2-7-1993; 14-11-1992 y 6-10-1995).

Es más, los funcionarios de la Inspección están obligados a advertir al titular del domicilio en el que se pretende la entrada, de las razones o motivos de dicha entrada (SSTS de 14 de marzo de 2006 y 4 de noviembre de 2002) y particularmente del derecho que le asiste al titular de oponerse o negarse a la misma.

De manera rotunda lo ha señalado así el Tribunal Supremo al afirmar que *“el consentimiento prestado debe ser correctamente informado y terminantemente libre. El titular del derecho debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere, así como las consecuencias que pueden derivarse de esa actuación policial”* (STS de 26 de noviembre de 2003).

De forma si cabe más clara lo ha advertido también la Audiencia Provincial de Valencia (Sentencia de 23 de octubre de 1997), cuando apostilla que

“el consentimiento debe ser solicitado de manera expresa y formal e informando al requerido del objeto de la solicitud y de las razones de la misma, así como de su derecho constitucionalmente reconocido a no consentir la entrada en su domicilio sin mandamiento judicial. Sólo así se garantiza que el consentimiento pueda prestarse de manera consciente y libre, y por tanto válidamente”.

Considera viciado el consentimiento la STS 3-9-2002, cuando señala que en la entrada y registro se indujo al error por los funcionarios que la practicaron, pues hicieron creer a los interesados –se trataba de un farmacia- que era una inspección administrativa encargada por el Servicio de Salud autonómico, cuando la verdad era otra.

En este caso, el TS declaró el engaño y la obligación de solicitar mandamiento judicial.

Lógicamente, ello tendría repercusiones en las propias pruebas obtenidas por la Inspección, pues en aplicación de la teoría procesal del “fruto del árbol envenenado” dichas pruebas podrían adolecer de nulidad absoluta (art. 11. 1 LOPJ).

La STS de 2 de junio de 1995 señala que la falta de cumplimiento de los requisitos establecidos para otorgar el consentimiento:

“podrá trascender a la regularidad del acta de inspección y, en su caso, a la eficacia probatoria de determinados elementos de conocimiento incorporados al acta. Incluso (...) cabría llegar a admitir una presunción iuris tantum de falta de consentimiento derivada de la omisión de los citados requisitos formales”.

Así, por ejemplo, la SAN de 24 de octubre de 2003, establece que el consentimiento para la entrada debe ser otorgada por el titular, no por empleado alguno, no siendo tampoco suficiente que no conste su negativa:

“La información obtenida de los archivadores reconocidos fue la única tenida en cuenta por la Inspección para la determinación de la B I y a ello se añade que la persona presente durante el reconocimiento era un empleado ocasional en el curso de una inspección efectuada sin autorización judicial y sin autorización de los legales representantes de la empresa (únicos que podían suplir la falta de autorización judicial), sin que conste prestado tal consentimiento a posteriori. La información obtenida resultó ser una prueba ilícitamente obtenida y las actuaciones inspectoras nulas de pleno derecho”.

En el mismo sentido, la SAN de 4 de diciembre de 2003, afirmará que:

“el consentimiento de un jardinero empleado de la entidad no es suficiente para autorizar la entrada en el domicilio de la misma, sino que la autorización debe provenir del titular, sin que baste que no conste su negativa. Por tanto, la prueba ilícitamente obtenida supone la nulidad de las actuaciones de la Inspección”.

El art. 11 LOPJ señala que no surtirán efectos las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales.

La STC 114/1984, de 29 de noviembre, fue la primera en declarar que “la admisión en el proceso de una prueba ilícitamente obtenida implicará infracción del artículo 24. 2 de la CE, porque una prueba así obtenida no es una prueba pertinente”.

La sala 2ª del TS también afirma dicha ilicitud.

Así, por ejemplo, la STS de 15-12-1994 afirma que la vulneración de un derecho fundamental produce un “efecto dominó” contaminando “las restantes diligencias que de ellas derivan”.

La doctrina del fruto del árbol envenenado resume la STS de 24-1-1998, a partir de los dos siguientes principios:

- 1) No contaminación de las pruebas restantes si es posible establecer una desconexión causal entre las que fundan la condena y las ilícitamente obtenidas.**
- 2) Que esa desconexión siempre existe en los casos conocidos en la jurisprudencia norteamericana como hallazgo inevitable.**

Vid. las SSTs de 15-1-1999 y 27-3-2000.

Nótese, por otro lado, que la negativa a otorgar el consentimiento por parte del titular del domicilio, cualquiera que sea el fundamento de dicha negativa, carece de efectos jurídicos perjudiciales para el contribuyente.

Y no puede en absoluto tildarse de excusa o resistencia a la actuación inspectora (no siendo por ello sancionable), al tratarse del simple ejercicio de un derecho constitucional fundamental (y lo mismo acontecería con la revocación de ese mismo consentimiento, una vez prestado).

Eso sí, la carga de la prueba de que el consentimiento se prestó válidamente recae sobre la Administración (art. 105. 1 y 214. 1 LGT y 217 LEC) quien no podrá limitarse a señalar que no hubo oposición manifiesta del obligado, sino que tendrá que demostrar que éste la otorgó oportunamente.

En tal sentido, la STS de 17 de mayo de 2001, afirma que

“cuando el Tribunal de instancia dice, como una de las razones para apoyar su decisión, que “no consta que no se autorizase la inmisión necesaria para la inspección en la vivienda de la recurrente”, está utilizando un argumento equivocado, porque no es la negativa lo que tiene que constar, sino el consentimiento. El art. 18. 2 de la CE no permite otra interpretación: la Administración necesita el consentimiento del titular, y no le basta el mero hecho de que no conste la negativa” (igualmente las SSAN de 11 de octubre, 20 de julio, 18 y 11 de mayo de 2006, entre otras).

Si se tratase del domicilio de personas jurídicas o de entes sin personalidad jurídica, el consentimiento debe solicitarse y deberá ser prestado en el primer caso por el administrador como representante legal y orgánico de la entidad (SSTS de 30 de mayo de 2003, 13 de diciembre de 2002 y 2 de junio de 1995; SAN de 24 de marzo y 4 de diciembre de 2003; SAP de Gerona de 22 de mayo de 2000; SAP de Barcelona de 3 de julio de 2001) y en el segundo, por aquella persona que ostente la representación del ente sin personalidad.

Ha de reputarse, pues, irregular el consentimiento recabado de los empleados o los encargados de tareas administrativas (STS de 17 de mayo de 2001, SSAN de 11 de octubre, 20 de julio de 2006 y 18 de mayo de 2006, 15 de abril de 2004 y SAP de Gerona de 22 de mayo de 2000).

En ocasiones, sin embargo, todo cuanto hemos señalado más arriba adquiere perfiles particulares a la luz del caso concreto.

Tal es el caso de la STS de 25 de junio de 2008, donde los actuarios desplegaron una inequívoca compulsión psicológica advirtiendo sobre la posibilidad de impetrar el auxilio de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado si no se les franqueaba la entrada, pese a lo cual el Alto Tribunal consideró correcta la actuación administrativa.

Debe advertirse, sin embargo, que en el caso enjuiciado, quien posibilitó la inmisión domiciliaria fue el asesor fiscal de la empresa que, además, y esto es lo relevante, contaba con expresos poderes notariales de representación, por lo que el Tribunal Supremo consideró mucho más relevante esto último, que las posibles compulsiones psicológicas de los funcionarios de la AEAT.

“Finalmente ha de concluirse diciendo que debe rechazarse la alegación relativa de que el consentimiento del Sr. A..., que actuaba en representación de la empresa, estaba viciado por contener dicha autorización previsiones intimidatorias, ante todo porque choca con el contenido de los hechos probados fijados por la sentencia, en que no se hace referencia a que el representante citado sirviera constreñido por ese supuesto carácter intimidatorio de la autorización, y, en cualquier caso porque la referencia a que si se ponían obstáculos a la Inspección, se solicitaría el inmediato auxilio de otros agentes de la autoridad (Policía Nacional, Mozos de Escuadra, Guardia Civil o Guardia Urbana), no es otra cosa que una directa aplicación de lo que se dice en el art. 112 LGT y art. 6º del RIT, respecto de los derechos, consideraciones y prerrogativas del personal inspector”.

**VIII. LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL
PARA LA ENTRADA LOCATIVA DE LA
INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS. EL
NECESARIO JUICIO DE
PROPORCIONALIDAD.**

Como ha quedado ya dicho, ante la negativa del titular domiciliario, la Administración no tiene otra alternativa que exhibir la autorización judicial si quiere llevar a cabo sus pretensiones inquisitivas.

No es necesario, sin embargo, esperar a la negativa del obligado, para una vez constatado dicho extremo solicitar del juez el oportuno permiso, pues ello equivaldría a que el requerimiento y la negativa del interesado se erigieran en condición necesaria de la eficacia habilitante de la resolución judicial, pudiéndose comprometer así indefinidamente la actuación de la Inspección de los Tributos (ATC de 26 de marzo de 1990).

Ahora bien, dicho esto lo cierto es también que la Inspección tendrá que motivar concienzuda y minuciosamente el juicio de proporcionalidad necesario para llevar al convencimiento del Juez que la invasión domiciliaria resulta indispensable para alcanzar el fin perseguido, extremo éste de nada fácil consecución.

La jurisprudencia exige a tal fin que en la solicitud de permiso para la entrada se expongan los indicios, sospechas y datos objetivos concretos que aconsejen una medida tan relevante como la inmisión administrativa, sin que puedan entenderse por tales las simples suposiciones o conjeturas, ni mucho menos las afirmaciones genéricas sin contenido preciso (SSTS de 22 de marzo de 2004 y 17 de Junio de 2003).

La STS 28-1-2002 señala que las “noticias confidenciales” que dice tener la Policía para solicitar el mandamiento, no pueden fundamentar un acto que implique el sacrificio de un derecho fundamental.

Por lo tanto, la Administración deberá reflejar en la solicitud del permiso al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, los datos y circunstancias objetivas que hagan verosímil la sospecha de la comisión del ilícito y que no existe otra posibilidad que la entrada para poder combatirlo.

Siendo esto último muy relevante, pues de otra forma el Juez no podría apreciar la necesidad –inexistencia de otro medio menos gravoso para alcanzar la finalidad perseguida-, idoneidad -valoración de que la entrada domiciliaria no es inútil para alcanzar el fin que se persigue- y proporcionalidad –ponderación de los beneficios derivados de la inmisión y el sacrificio que implica en el derecho a la inviolabilidad del domicilio- necesarias para entender pertinente la medida.

Todo ello obliga a pensar que serán muy contados y excepcionales los supuestos en los que los órganos de la inspección puedan realizar la entrada domiciliaria.

Otra cosa es que lo intenten, aprovechando el factor sorpresa o recabando la colaboración del contribuyente.

En todo caso, siempre habrá de existir ese mandamiento judicial motivado.

La STS de 24-3-1994 casa la SAP de Navarra, pues a pesar de que el Juez de Guardia se constituyó en el registro domiciliario con el Secretario, no existió resolución judicial previa y, en consecuencia, la motivación imprescindible para legitimar la actuación administrativa.

La STS 5-7-1993 recuerda que la resolución del Juez debe dar a conocer el porqué de la invasión domiciliaria y el análisis ponderativo tenido en cuenta a la hora de juzgar, proporcionalmente, los distintos intereses en juego.

Sin motivación, la res. judicial sería un mero acto de voluntad, no un acto razonable (STS 16-11-1994)