



Recurso N°: 5910/2006

Num.: 5910/2006

Votación: 13/04/2010

Ponente Excmo. Sr. D.: Emilio Frías Ponce

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Mercedes Fernández-Trigales Pérez

TRIBUNAL SUPREMO.
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
PLENO

SENTENCIA

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Ramón Trillo Torres

Magistrados:

D. Mariano de Oro-Pulido y López
D. Ricardo Enríquez Sancho
D. Pedro José Yagüe Gil
D. Jesús Ernesto Peces Morate
D. José Manuel Sieira Míguez
D. Rafael Fernández Montalvo
D. Manuel Vicente Garzón Herrero
D. Segundo Menéndez Pérez
D. Juan José González Rivas
D. Enrique Lecumberri Martí
D. Manuel Campos Sánchez-Bordona
D. Nicolás Maurandi Guillén
D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva
D. Santiago Martínez-Vares García
D. Eduardo Espín Templado
D. Juan Gonzalo Martínez Micó
D. Rafael Fernández Valverde
D^a. Celsa Pico Lorenzo
D. Octavio Juan Herrero Pina
D. Emilio Frías Ponce
D. José Díaz Delgado
D. Eduardo Calvo Rojas

D. Manuel Martín Timón
D. Luis María Díez-Picazo Giménez
D. Ángel Aguallo Avilés
D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco
D^a. María del Pilar Teso Gamella
D. Juan Carlos Trillo Alonso
D. José Antonio Montero Fernández
D^a. María Isabel Perelló Doménech
D. Carlos Lesmes Serrano

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

Visto por el Pleno de la de esta Sala, compuesta por los Excmos. Sres. que figuran al margen, el presente recurso de casación, número 5910/2006, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 11 de octubre de 2006, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 934/2003, en materia de Impuesto de Sociedades, ejercicios 1989 a 1991.

Ha comparecido como parte recurrida la entidad **AGRUPACIÓN BAZAR EL REGALO, S.A.**,

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 20 de noviembre de 1998, la Inspección de los Tributos de la Delegación de la A.E.A.T. de Barcelona, Inspección Provincial, incoó a la entidad Bazar Alfaro, S.A., tres actas A02, suscritas en disconformidad con los números 70086476, 70086424 y 70086485, por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 1989 a 1991, ambos inclusive. En ellas, el actuario señalaba:

1º) En relación a la situación de la contabilidad y registro obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario: "Ha facilitado a la Inspección el Libro Diario de anotaciones contables, apreciándose la existencia de anomalías sustanciales que suponen el incumplimiento sustancial de las obligaciones

contables, detalladas en el cuerpo del acta y en el informe ampliatorio que se adjunta a la misma y en virtud de las cuales procede aplicar el régimen de estimación indirecta de bases imponibles..."

2º) La fecha de inicio de las actuaciones fue el 30 de mayo de 1995, sin que resulte de aplicación el plazo máximo para la conclusión de las actuaciones establecido en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, al haberse iniciado éstas antes de la entrada en vigor de la citada Ley.

3º) En el curso de las actuaciones se han extendido diligencias en las siguientes fechas: De la diligencia número 1 de fecha 16-06-95 a la diligencia número 54 de fecha 5-11-98.

4º) El obligado tributario realizó durante el periodo de referencia la actividad de venta minorista de aparatos de uso doméstico, porcelana fina, joyería, etc., estando matriculado en los epígrafes 645,31, 646,71, 647,26 y 647,31, de Licencia Fiscal, ejerciendo la actividad en la tienda sita en la Plaza Palau nº 19 de Barcelona.

5º) El sujeto pasivo presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades declarando una base imponible por importe de 11.869.221 ptas. (71.335,45 €), en el ejercicio 1989; de 5.523.252 ptas. (33.195,42 €), en el ejercicio 1990; y de 8.032.370 ptas. (48.275,52 €), en el ejercicio 1991.

6º) Las ventas declaradas deben aumentarse en 544.887.282 ptas. (3.274.838,52 €) en el ejercicio 1989, 721.599.422 ptas. (4.336.899,87 €) en el ejercicio 1990 y 600.697.386 ptas. (3.610.264 €) en el ejercicio 1991, importes que corresponden a la diferencia entre las ventas declaradas por el obligado tributario en cada ejercicio, correspondientes al local del que era titular, y las comprobadas y obtenidas por la Unidad de Inspección de la ONI en la actuación realizada cerca de la entidad Bazar El Regalo, S.A., único proveedor de los artículos de Bazar Alfaro, S.A.

7º) En cuanto a las compras, sobre la base de las estimaciones efectuadas por la Inspección, se aumentan las declaradas en el ejercicio 1989 en un importe de 447.656.907 ptas. (2.690.472,2 €), en 629.060.681 ptas. (3.780.730,84 €) en el ejercicio 1990 y en el ejercicio 1991 en un importe de 533.249.287 ptas. (3.204.892,76 €).

8º) En relación a los gastos de transporte se estima un aumento sobre los declarados en cada uno de los ejercicios comprobados por un importe que asciende a 4.989.889 ptas. (29.989,84 €); a 4.853.655 ptas. (29.171,05 €) y a 8.853.481 ptas. (53.208,69 €).

9º) La Base imponible comprobada asciende a 104.109.707 ptas. en el ejercicio 1989, a 93.208.339 pesetas en el ejercicio 1990, y a 66.627.288 ptas. en el ejercicio 1991."

Puestos de manifiesto los expedientes antes de la formalización de las actas, con objeto de que la entidad formulase alegaciones, y presentadas éstas el 13 de noviembre de 1998, se propuso por el actuario unas liquidaciones con un importe que incluía exclusivamente cuota e intereses de demora, de 61.789.248 ptas. en el ejercicio 1989, 55.054.889 ptas. en el ejercicio 1990, y de 34.315.591 ptas. en el ejercicio 1991, respectivamente.

Emitido por el actuario el preceptivo informe complementario de las actas incoadas, en el que se contienen los fundamentos sobre los que basa sus propuestas de liquidación, la entidad hoy recurrida presentó las correspondientes alegaciones el día 2 de diciembre de 1998.

Tras el cumplimiento de dicho trámite, el Inspector Jefe de la Delegación de la AEAT de Barcelona, dictó acuerdo de liquidación tributaria, de fecha 21 de diciembre de 1998, confirmando las propuestas contenidas en las actas.

A su vez, previa autorización por el Inspector Jefe Adjunto, se tramitaron expedientes sancionadores por los ejercicios de 1989 y 1990, formalizándose propuestas de sanción por importes de 33.898.378 ptas. y de 32.224.237 ptas., respectivamente, que fueron aceptadas por el Inspector Jefe de la Delegación de la AEAT de Barcelona, el 23 de diciembre de 1998.

SEGUNDO.- La entidad Bazar Alfaro, S.A. interpuso reclamaciones económico-administrativas contra las liquidaciones practicadas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, y previa acumulación de los expedientes, dictó resolución, de fecha 18 de julio de 2003, desestimatoria de aquellas y confirmatorias de las liquidaciones.

TERCERO.- La representación procesal de Agrupación Bazar el Regalo, S.A., sucesora de Bazar Alfaro, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución reseñada en el anterior Antecedente, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Segunda de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 934/2003, dictó sentencia de fecha 11 de octubre de 2006, con la siguiente parte dispositiva: *"FALLAMOS: Que estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Doña Dionisia Vázquez Robles, en nombre y representación de la entidad mercantil AGRUPACIÓN BAZAR EL*

REGALO, S.A. (en su calidad de sucesora de la mercantil Bazar Alfaro, S.A.), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de julio de 2003 (R.G. nº 3799/99 a 3804/99), por la que se desestiman las reclamaciones acumuladas respectivamente promovidas contra los Acuerdos del Inspector Jefe de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Barcelona de 21 y 23 de diciembre de 1998, por los que se practicaban sendas liquidaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1989, 1990 y 1991; así como contra los acuerdos de imposición de sanción, en relación con el incumplimiento de los deberes fiscales relativos al mismo impuesto, ejercicios 1989 y 1990, debemos declarar y declaramos la nulidad de los mencionados actos administrativos, por ser contrarios al ordenamiento jurídico, con todos los efectos legalmente inherentes a la declaración de nulidad, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición".

CUARTO.- El Abogado del Estado preparó recurso de casación contra la sentencia antes referida y, luego de tenerse por preparado, lo interpuso por medio de escrito presentado en 26 de febrero de 2007, en el que solicita se dicte sentencia que confirme el acto administrativo o, subsidiariamente, corrija la de instancia en el sentido de declarar la nulidad del acto, pero retro trayendo las actuaciones al momento en que se produjo la prueba considerada ilegal, manteniendo la validez del resto del procedimiento no afectado por dicha prueba. Fue inadmitido, sin embargo, respecto a la liquidación de 1991.

QUINTO.- La representación procesal de AGRUPACIÓN BAZAR EL REGALO, S.A. se opuso al recurso de casación por medio de escrito presentado en 3 de septiembre de 2007, en el que solicita la confirmación de la sentencia recurrida y la imposición de costas a la parte actora.

SEXTO.- Habiéndose señalado para deliberación y votación la audiencia del 4 de diciembre de 2009, por providencia del día anterior, dada la trascendencia de la cuestión a resolver, se acordó someter a la consideración del Excmo. Sr. Presidente de la Sala si la misma había de ser votada y fallada por el Pleno de la Sala, dejándose sin efecto el referido señalamiento.

En fecha 7 de enero de 2010 el Excmo. Sr. Presidente de la Sala, acordó, en uso de las facultades que le otorga el art. 197 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aceptar la propuesta, designándose Ponente al Excmo. Sr.

D. Rafael Fernández Montalvo por providencia de la misma fecha y señalándose, finalmente, para la deliberación y votación la audiencia del 13 de abril de 2010.

Al haber anunciado voto particular el Ponente, se designó al Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce para la redacción de la sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **EMILIO FRÍAS PONCE**, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Sentencia impugnada tiene la siguiente fundamentación jurídica:

"PRIMERO.- Constituye el objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de julio de 2003 (R.G. nº 3799/99 a 3804/99), por la que se desestiman las reclamaciones acumuladas respectivamente promovidas contra los Acuerdos del Inspector Jefe de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Barcelona de 21 y 23 de diciembre de 1998, por los que se practicaban sendas liquidaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1989, 1990 y 1991; así como contra los acuerdos de imposición de sanción, en relación con el incumplimiento de los deberes fiscales relativos al mismo impuesto, ejercicios 1989 y 1990.

SEGUNDO.- Los motivos de nulidad esgrimidos por la sociedad recurrente en su escrito de demanda ya han sido valorados y resueltos por esta Sala, en numerosos recursos contencioso-administrativos, decididos tanto por esta Sección Segunda, en lo referido al Impuesto sobre Sociedades, como por la Sección Sexta, en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido, teniendo en cuenta que, como se pone de manifiesto por la demandante, varias de tales sentencias son firmes, bien porque la limitación legal de la cuantía mínima del litigio las hacía irrecurribles, bien porque, impugnadas de hecho por el Abogado del Estado, éste no ha formalizado ante el Tribunal Supremo la interposición del recurso en cada caso, permitiendo con ello que se declarasen desiertos varios de los recursos de casación. Procede, en consecuencia, reproducir cuanto se ha dicho en relación con los alegatos reflejados en la demanda, reproducción prácticamente sustancial de los esgrimidos en esos otros procesos que han dado lugar a sendas sentencias estimatorias.

Tales motivos de nulidad son: 1º) Falta de presunción de veracidad de las actuaciones inspectoras, al amparo del art. 145.3 de la Ley General Tributaria, por infracción del art. 62.2 del Reglamento de la Inspección, pues como se desprende del relato fáctico hecho en la demanda, los actuarios no verificaron personalmente los datos e informaciones facilitadas por la O.N.I., en concreto, la de que todas las ventas al público de la red de tiendas pertenecientes a las empresas asociadas con Bazar El Regalo, S.A., sin I.V.A., que provocó la regularización como un incremento del valor de estas ventas equivalente al importe de este gravamen, por lo que se vendieron mercancías en mayor cantidad de la declarada fiscalmente, pues las ventas extraídas del ordenador del Coordinador Comercial no llevaban incorporado el I.V.A.. Como tampoco puede presumirse que la suma de ventas extraídas de los datos del referido ordenador, su suma, sea igual a la totalidad de las ventas de Bazar El Regalo, S.A. no incluyendo la Inspección las ventas a terceros, que constan en las declaraciones presentadas. Cita sentencias de diversos Tribunales en apoyo de esta pretensión; 2º) Prescripción de los expedientes sancionadores; 3º) Incorrecta aplicación del régimen de estimación indirecta de bases, pues todos los balances e inventarios fueron presentados a la Inspección, excepto la correspondiente a ejercicios prescritos, no concurriendo las circunstancias previstas en el art. 50 de la Ley General Tributaria para su aplicación. Sostiene que de los datos extraídos de los ordenadores se aprecia que en las estimaciones realizadas contemplaban el I.V.A., sin que puedan equipararse compras consumidas con compras realizadas, al igual que con las existencias, equiparando las iniciales con las finales, siendo improcedente el sistema de margen bruto aplicado por la Inspección, dividiendo ventas entre el coste de ventas; y 4º) Nulidad de pleno derecho de la entrada en el domicilio de Bazar El Regalo, S.A. de la Unidad Inspectora en 27 de septiembre de 1994, autorizada el 20 de septiembre por el Delegado Especial de AEAT de Cataluña, al amparo del art. 141 de la Ley General Tributaria y art. 39.1 y 2, del Reglamento de la Inspección, al estar dictado por órgano manifiestamente incompetente, así como por estar la entidad adscrita al ámbito de la O.N.I., con invocación al efecto de la jurisprudencia que considera aplicable al caso.

El Abogado del Estado manifiesta que la entrada en las dependencias de la entidad se realizó cumpliendo los requisitos del art. 36 del Reglamento de la Inspección, sin que se produjera indefensión, al haber consentido el titular de la dependencia el acceso de los Inspectores. Considera procedente la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases por lo argumentado por la Inspección en relación con la situación contable de la entidad.

TERCERO.- Hemos de partir del dato de que la actuación de comprobación de la recurrente se inició por la Inspección de los Tributos de la delegación de la AEAT de Barcelona, el 29 de mayo de 1995 en el domicilio fiscal del obligado tributario como consecuencia de la información con trascendencia tributaria que la ONI había obtenido en la comprobación inspectora de la mercantil Bazar El Regalo S.A. y que fue objeto de remisión a la Unidad Provincial de Inspección.

Se afirma en la resolución liquidatoria del Inspector jefe que con ocasión de las actuaciones realizadas cerca de Bazar Alfaro se observaron una serie de anomalías que se producían en los inventarios, las devoluciones de compras y ventas y en los gastos de transporte, básicamente. Continúa el citado informe afirmando que en el transcurso de las actuaciones de comprobación se personó, el día 27 de septiembre de 1994 en el domicilio de la Compañía Bazar El Regalo S.A. efectuándose copia de diversos registros informáticos de determinados ordenadores, como los de D^a Beatriz... Jefa de contabilidad de la empresa.

La parte recurrente niega regularidad al mencionado registro y sostiene, en consecuencia, que es nulo de pleno derecho, al estar dictado por órgano manifiestamente incompetente, toda vez que la entidad actora estaba adscrita, efectos inspectores, a la O.N.I. (Oficina Nacional de Inspección).

Como las partes conocen perfectamente, las diversas sentencias que se han dictado en relación con los recursos promovidos por la entidad recurrente han examinado y resuelto la cuestión, al margen de los otros motivos de nulidad esgrimidos, de la licitud de dicho registro y, consecuentemente, de la trascendencia de esa eventual disconformidad a Derecho en la legalidad de los actos combatidos.

En relación con esta cuestión sobre la ilegalidad de la prueba obtenida por la ilícita entrada en las dependencias de la entidad, en tanto habría sido dictada por un órgano incompetente, Esta Sala, en su sentencia de fecha 4 de diciembre de 2003, dictada en el Rec. nº 293/01, y posteriormente en los recursos 935/2003, sentencia de 16 de febrero de 2006 y 933/03, de 27 de abril de 2006, ha declarado:

"Cuestión previa y primordial para el enjuiciamiento del presente litigio es el examen de la diligencia de entrada y registro practicada por la Inspección el 27 de septiembre de 1994, ya que como los propios inspectores han reconocido en la prueba testifical practicada, es en esta diligencia y concretamente de lo extraído del ordenador personal Don Jesús María..., coordinador de las tiendas del grupo, en la que se basaron todos los informes

y actas de las actuaciones inspectoras que dieron lugar a la regularización tributaria que desembocó en los acuerdos liquidatorios y sancionatorios".

"Sobre esta misma cuestión y en relación al Impuesto sobre IVA del mismo contribuyente y mismos ejercicios ya se ha pronunciado la Sala (Sección Sexta), en sentencia de 28 de mayo de 2003 (recurso 237/2001), y otras posteriores, por lo que en aras al principio de unidad de doctrina y seguridad jurídica, se hace aconsejable transcribir los Fundamentos jurídicos de la citada resolución:

"Reproducidos básicamente en sede judicial los mismos motivos de oposición, procede examinarlos.

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

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

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

"De lo expuesto se desprende: A) Que la entrada en los locales se verificó por actuarios de la ONI, siendo el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria el que acordó la adscripción a las oficinas de la ONI en Barcelona; B) El Tribunal Supremo en su Sentencia de 17 de Mayo de 2001, ha señalado: "SÉPTIMO.- Queda sólo por estudiar el primer motivo de casación. Se alega en él la infracción del artículo 18.2 de la C.E., que consagra la inviolabilidad del domicilio; y ello porque (se dice) para levantar el acta que fue origen del expediente administrativo el Inspector Municipal entró en el domicilio de la actora, sin su consentimiento.

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

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

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

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

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

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

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

"Y cuando el Tribunal de instancia dice, como una de las razones para apoyar su decisión, que "no consta que no se autorizase la inmisión necesaria para la inspección en la vivienda de la recurrente", está utilizando un argumento equivocado, porque no es la negativa lo que tiene que constar, sino el consentimiento. El artículo 18.2 de la CE. No consiente otra interpretación:

la Administración necesita el consentimiento del titular, y no le basta el mero hecho de que no conste la negativa. (...) - Debemos, pues, estimar el motivo que nos ocupa y casar la sentencia recurrida, con la consecuencia de haber de resolver lo que corresponda dentro de los términos en que aparezca planteado el debate (Artículo 102-1-3º de la L.J.). Todo ello sin condena ni en las costas de casación ni en las de instancia (artículo 102-2 de la misma). (...) - Debemos, pues, resolver lo que corresponda dentro de los términos en que aparezca planteado el debate".

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

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

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

"El Art. 64 del Real Decreto 939/86, de 25 de Abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos , añade: "El régimen de estimación indirecta de bases tributarias será subsidiario de los

regímenes de determinación directa o estimación objetiva singular de bases, así como del régimen de determinación objetiva singular de cuotas en el I.V.A. y se aplicará cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de las cuotas o rendimientos por alguna de las siguientes causas; c) Que el sujeto pasivo haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables". (...).- Ninguna duda hay de que resulta procedente el régimen de estimación indirecta, pues no resultan aceptables las alegaciones de la actora de que las anomalías contables se derivaban del fallecimiento repentino del Auditor, sin embargo la Inspección misma admite, que los cálculos efectuados para la determinación de las Bases imponibles se efectuaron únicamente con base en los datos que durante la Inspección efectuada, se tomaron del ordenador del coordinador de las tiendas Sr. Jesús María.... Así lo reconoce también el funcionario del Cuerpo de Inspectores de Hacienda, D. Alonso en su declaración prestada ante el juzgado de Instrucción nº 5 de Sant Feliu de Llobregat, en las Diligencias de Procedimiento Abreviado 160/1999, quien además reconoce que el Sr. Jesús María se opuso a que accedieran a su ordenador".

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

Las mismas razones anteriormente expuestas, que ya han determinado la nulidad de las liquidaciones tributarias y sanciones impugnadas en procesos

precedentes, como se ha dicho, con fundamento en la vulneración del derecho constitucional proclamado en el artículo 18.1 de la Constitución, así como en la exclusividad, para proceder a la regularización, de la información indebidamente obtenida por ese medio, procede la estimación del presente recurso, al ser igualmente disconformes a Derecho, por la expresada causa, las liquidaciones tributarias y las sanciones aquí enjuiciadas".

SEGUNDO.- El Abogado del Estado aduce dos motivos al amparo de lo dispuesto en el art. 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo.

En el primero de ellos, alega infracción de los artículos 140,141, 142 de la Ley General Tributaria de 1963 y 36,39, 40 y 41 del Reglamento General de Inspección, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, citándose igualmente el Auto del Tribunal Constitucional 171/89, de 3 de abril.

Rechaza, ante todo, la representación estatal que resulte aplicable al caso de autos, la Sentencia de esta Sala de 17 de mayo de 2001, a la que se refiere la de instancia, que priva de efectos a la prueba obtenida con violación del derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio, porque contempla un supuesto de entrada en un domicilio particular de una persona física, sin mandato judicial y sin consentimiento del interesado.

A continuación, el Abogado del Estado recuerda que existe doctrina jurisprudencial que no extiende de una manera necesaria la eficacia del art. 18.2 de la Constitución a los domicilios de personas jurídicas, citando en este sentido al Auto del Tribunal Constitucional 171/1989, de 3 de abril, que excluye la aplicación del art. 18.2 de la Constitución a las oficinas o almacenes de una sociedad, especialmente cuando se trata de oficinas de empresas que están sometidas al control administrativo y a la inspección financiera del Estado, por sus innegables repercusiones fiscales.

Tras ello, se hace una referencia a los artículos 140,141 y 142 de la Ley General Tributaria de 1963, lo que sirve para recordar el carácter de agente de la autoridad de los funcionarios de la Inspección, la facultad de estos de entrar en fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en los que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen y a la necesidad de autorización administrativa correspondiente para el caso de que el dueño o persona bajo cuya responsabilidad se hallare la finca o edificio no prestare su consentimiento para la entrada, añadiendo que el artículo 142 dice también que "todos los libros y la documentación del sujeto pasivo, incluidos los programas informáticos y archivos en soporte magnético que tengan

relación con el hecho imponible deberán ser examinados por los inspectores en la sede de la empresa". Se hace hincapié en que alguno de estos preceptos fue redactado por Ley 25/1995 y, en todo caso, nunca fueron declarados inconstitucionales.

También se hace expresa referencia a los artículos 36 y 39 del Reglamento de Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, indicando que en ellos se reserva "la necesidad de la conformidad expresa del titular, o de la autorización judicial, para cuando estemos en presencia de lo que el Reglamento llama <<domicilio particular>>" (apartado 4º del artículo 39).

Por ello, afirma el Abogado del Estado, aún cuando se hubiera producido falta de consentimiento del titular u oposición del sujeto pasivo o de su representante, la entrada en los locales fue sin violación de la Constitución, a lo que se añade ahora que no consta la oposición y que "antes al contrario, todos los datos apuntan a que la entrada se produjo sin protesta formal de las personas que el momento estaban al cargo de las correspondientes instalaciones", a las cuales se califica como factores que comprometen a la empresa frente a terceros, citándose al respecto el artículo 286 del Código de Comercio.

A partir de la conclusión indicada, el Abogado del Estado reprocha a la sentencia confundir "la entrada ilegal o inconstitucional en el domicilio de una persona con la obtención de datos en ese domicilio o local una vez entrado. Las cosas son de naturaleza diferente según estemos en una fase o en otra. Y por consiguiente no puede pretenderse que constituye violación del art. 18 de la Constitución o que constituye obtención ilegal de pruebas el hecho de que, una vez dentro de un local, la inspección obtenga el dato de un ordenador sin el consentimiento, o con la oposición, de la persona que maneja ese ordenador.

Quiere ello decir, por consiguiente, que una vez entrado en el local, es indiferente que un empleado diga, en primer lugar, que él es el usuario de un ordenador, y que como usuario de un ordenador, niega su autorización para que sea examinado. Porque no tiene facultades para negar autorización para ese examen. No las tendría aunque fuera el empresario o su representante legal, y menos aún si es un simple empleado, cuyo derecho de uso exclusivo de ese ordenador ni siquiera se acredita. Pero en cualquier caso, la inspección puede examinar los datos de ese ordenador, porque para ello le autorizan expresamente los artículos de la Ley y Reglamento que se citan.

E importa destacar, que en el caso de autos, no solamente no se dice que lo que contiene el ordenador sea ajeno al objeto de la inspección, sino que por el contrario lo que de adverso se impugna y la Sentencia de instancia admite, es que el contenido de aquel ordenador era precisamente trascendente para la inspección, hasta el punto de que allí se encontraron los elementos probatorios que permitieron efectuar la liquidación correspondiente. De tal manera que la inspección, no solamente usó legalmente sus facultades inquisitivas, sino que además las usó de una manera absolutamente proporcionada y adecuada, ya que hizo el examen de elementos trascendentes para el procedimiento inspector o investigador que estaba siguiendo.

Razón por la cual, si como la Sentencia de instancia dice estaba perfectamente justificado el haber acudido a procedimientos de determinación indirecta de las bases tributarias, esos elementos encontrados en el local, son elementos válidos para efectuar la liquidación por el sistema de estimación indirecta. Sin que se haya acreditado que la aplicación y la utilización de esos datos, haya sido contraria a la legalidad, o que la presunción del correcto actuar de la Administración al efectuar los cálculos correspondientes, viole el principio de presunción de exactitud y veracidad de los actos administrativos, y concretamente de los de determinación de las bases, tal como establece el art. 57 de la Ley 30/92, y el 7 de la vieja Ley General Tributaria, entonces vigente.

Razón por la cual, la sentencia de instancia debe ser anulada, confirmando el acto administrativo".

En el segundo motivo, articulado con carácter subsidiario, el Abogado del Estado alega infracción del artículo 71.1.a) de la Ley de la Jurisdicción y de los artículos 63 y 66 de la Ley 30/1992, por entender que la anulación del elemento probatorio no debe determinar la de todo el procedimiento, que debe mantenerse.

TERCERO.- La representación procesal de Agrupación Bazar el Regalo, en concepto de sucesora de Bazar Alfaro, S.A., se opone al primer motivo del recurso de casación con base en los siguientes razonamientos:

En relación al primer motivo señala que el representante de la Administración ignora la doctrina del Tribunal Constitucional posterior a 1985, sentencia 137/85, de 17 de octubre, por lo que las normas legales citadas en el recurso como infringidas pierden toda su virtualidad, recordando, en cuanto a los preceptos reglamentarios que se consideran infringidos la sentencia de 24 de noviembre de 1969 que declara que "la norma infringida debe estar

integrada en el ordenamiento jurídico, habiendo entendido tanto la doctrina como la jurisprudencia que cuando la Ley habla de "norma" se está refiriendo a la Ley, expresión en la que debe comprenderse desde la Constitución hasta la ley ordinaria, nunca los reglamentos o demás disposiciones administrativas."

Agrega, que existe falta de relación del recurso formulado con las cuestiones debatidas en la instancia, no existiendo posibilidad en casación de entrar en el conocimiento de cuestiones nuevas.

En cuanto al segundo motivo, se pone de manifiesto que es difícilmente acogible, pues sin la prueba ilícitamente obtenida es materialmente imposible la utilización de cualquier otro elemento tenido en cuenta por la Inspección para la fijación de la base imponible, aparte de que de accederse a la petición sería puesta en una situación de grave indefensión material, puesto que por el tiempo transcurrido, el cambio de empleados, etc., carecería de los elementos probatorios adecuados para su defensa.

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

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

"Se recuerda que, como dice la Sala 1.ª de este Tribunal Supremo en su Sentencia de 2 julio 1992, la «función positiva» de la cosa juzgada consiste «en la vinculación que produce en los Jueces respecto de un fallo futuro, que en caso de conocer de una misma cuestión vendrían vinculados a dictar una idéntica resolución», así mismo la Sentencia de igual Sala de 16 marzo 1992, precisó que «el efecto positivo, vinculante o prejudicial de la cosa juzgada»

implica que no puede «decidirse en otro proceso un tema o punto litigioso de manera distinta o contraria a como ya ha sido resuelto en sentencia firme en otro proceso precedente». Debe de tenerse en cuenta que en los últimos tiempos la jurisprudencia ha proclamado reiteradamente que la cosa juzgada «puede y debe apreciarse por el correspondiente órgano jurisdiccional de oficio» [Sentencias de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo de 11 noviembre 1981, 10 mayo y 6 diciembre 1982 y 25 febrero y 2 julio 1992, entre otras]; apreciación de oficio que en relación con el efecto positivo de la cosa juzgada había obtenido más fácilmente y con anterioridad el correspondiente refrendo jurisprudencial, como ponen de manifiesto las Sentencias de dicha Sala de 27 octubre 1944 , 12 junio 1957, 3 febrero 1961 , 1 julio 1966 y las más recientes de 10 noviembre 1978, 6 diciembre 1982 y 5 octubre 1984 ".

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

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

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

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

Pues bien, teniendo en cuenta que todas las consideraciones que hizo la Sección Séptima sobre el fondo tuvieron lugar después de confirmar la extemporaneidad apreciada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el trámite previo de admisión, sin que la parte pudiera presentar demanda ni solicitar el recibimiento del pleito a prueba, y que todo ello no tuvo

traducción alguna en el fallo, el cual se limita a desestimar el recurso de casación, con la consiguiente declaración de firmeza del Auto de la Sala de instancia, hay que reconocer que la supuesta violación del art. 18.2 de la Constitución alegada no podía ser objeto de enjuiciamiento definitivo, al haber perdido su jurisdicción la Sala, por lo que las manifestaciones que contiene la sentencia constituyen un puro obiter dicta, sin trascendencia alguna.

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

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

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

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

QUINTO.- Expuesto lo anterior y ante la manifestación del Abogado del Estado en el sentido de que el Tribunal Constitucional "no extiende, o al menos no extiende de manera incondicionada, las limitaciones derivadas de la inviolabilidad del domicilio, a los llamados domicilios de las personas jurídicas, debemos precisar el estado actual de la cuestión, en la medida en que resulta esencial para la solución a adoptar respecto del motivo formulado.

En este punto debe comenzarse por señalar ser cierto que el artículo 141 de la antigua Ley General Tributaria de 1963 otorgaba a los Inspectores de los Tributos la facultad de entrar en los lugares en pretendieran ejercer su actividad de comprobación e investigación, distinguiendo entre locales de negocio y domicilio particular, y reservando únicamente para este último caso

la protección propia de la inviolabilidad domiciliaria, pues el apartado 2 del referido precepto señalaba que *"cuando el dueño o morador de la finca o edificio o la persona bajo cuya custodia se hallare el no se opusieran a la entrada de los Inspectores, no podrán llevar a cabo su reconocimiento sin la previa autorización escrita del Delegado o delegado de Hacienda; cuando se refiera al domicilio particular de cualquier español o extranjero será preciso la obtención del oportuno mandamiento judicial"*.

También lo es que el Reglamento General de Inspección, en su artículo 39, remarcó la distinción, al exigir la autorización escrita firmada por el Delegado o Administrador de Hacienda territorialmente competente o por el Director General correspondiente cuando la entrada y reconocimiento se intentasen respecto de fincas o lugares donde no se desarrollasen actividades de la Administración Pública o bien de naturaleza empresarial o profesional, que eran supuestos atípicos, distintos de los locales donde se desarrollasen las actividades o explotaciones sometidas a gravamen, para lo que la Inspección estaba facultada; en cambio volvió a insistir en la necesidad de obtención del oportuno mandamiento judicial, si no mediaba consentimiento del interesado, cuando la entrada y reconocimiento se refieran a domicilio particular de persona física.

Sin embargo, la regulación contenida en la Ley 230/1963 debe entenderse superada por la doctrina del Tribunal Constitucional dictada después de la promulgación de la Constitución.

En efecto, no cabe desconocer que el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 137/1985, de 17 de octubre, extendió el derecho constitucional de inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas, al señalar que *"ausente de nuestro ordenamiento constitucional un precepto similar al que integra el art. 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn, según el cual los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales, en la medida en que, por su naturaleza, les resulten aplicables, lo que ha permitido que la jurisprudencia aplicativa de tal norma entienda que el derecho a la inviolabilidad del domicilio conviene también a las Entidades mercantiles, 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 C. E., sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas."*

Esta doctrina obligó a interpretar la normativa legal y reglamentaria de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, que impedía mantener la distinción efectuada en la Ley y en su Reglamento, como así lo consideró esta Sala en Sentencia de 22 de enero de 1993, al conocer de la impugnación del art. 39 del Decreto 939/1986, de 25 de abril, que aprobó el Reglamento General de Inspección de Tributos, relativo a la entrada por la Inspección de Tributos en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos y lugares en que se desarrollasen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, y declarar nulo el apartado 3, excepto en su primer párrafo, por entender que debía estarse "*«a efectos de lo que se entiende por domicilio fiscal, a lo que dispone el art. 45.1 de la Ley General Tributaria, y en cuanto al tratamiento del domicilio Las personas jurídicas, a la doctrina del Tribunal Constitucional antes transcrita» (Sentencia del Tribunal Constitucional 137/1985).*"

Posteriormente, la sentencia 69/1999, de 26 de abril del Tribunal Constitucional aportó un matiz importante a su doctrina, al declarar que:

"2. Respecto al concepto de domicilio y a los titulares del derecho a su inviolabilidad ha de tenerse presente que no todo local sobre cuyo acceso posee poder de disposición su titular debe ser considerado como domicilio a los fines de la protección que el art. 18.2 CE garantiza [SSTC 149/1991, fundamento jurídico 6º y 76/1992, fundamento jurídico 3º b), así como, respecto a distintos locales, los AATC 272/1985, 349/1988, 171/1989, 198/1991, 58/1992, 223/1993 y 333/1993]. Y la razón que impide esta extensión es que el derecho fundamental aquí considerado no puede confundirse con la protección de la propiedad de los inmuebles ni de otras titularidades reales u obligacionales relativas a dichos bienes que puedan otorgar una facultad de exclusión de los terceros.

De otra parte, tampoco existe una plena correlación entre el concepto legal de domicilio de las personas jurídicas en el presente caso el establecido por la legislación mercantil, con el del domicilio constitucionalmente protegido, ya que éste es un concepto «de mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico administrativo» (SSTC 22/1984 fundamentos 2º y 5º, 160/199, fundamento jurídico 8º, y 50/1995, fundamento jurídico 5º, entre otras).

En lo que respecta a la titularidad del derecho que el art. 18.2 CE reconoce, necesariamente hemos de partir de la STC 137/1985, ampliamente citada tanto en la demanda de amparo como en las alegaciones del Ministerio Fiscal. Decisión en la que hemos declarado que la Constitución, «al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas

físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente de las personas jurídicas» (en el mismo sentido, SSTC 144/1987 y 64/1988. Si bien esta afirmación de principio se ha hecho no sin matizaciones relevantes, entre ellas la consideración de la «naturaleza y especialidad de fines» de dichas personas (STC 137/1985, fundamento jurídico 5º).

Tal afirmación no implica, pues, que el mencionado derecho fundamental tenga un contenido enteramente idéntico con el que se predica de las personas físicas. Basta reparar, en efecto, que, respecto a éstas, el domicilio constitucionalmente protegido, en cuanto morada o habitación de la persona, entraña una estrecha vinculación con su ámbito de intimidad, como hemos declarado desde la STC 22/1984, fundamento jurídico 5º (asimismo, SSTC 160/1991 y 50/1995, entre otras); pues lo que se protege no es sólo un espacio físico sino también lo que en él hay de emanación de una persona física y de su esfera privada (STC 22/1984 y ATC 171/1989), lo que indudablemente no concurre en el caso de las personas jurídicas. Aunque no es menos cierto, sin embargo, que éstas 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.

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, sólo 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, sólo 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."

SEXTO.- A la luz de la delimitación del ámbito espacial de protección domiciliaria efectuada por el Tribunal Constitucional, la conclusión a que se llega es que en el caso de las personas jurídicas, dada su peculiar naturaleza

y finalidad, tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 de la Constitución los espacios que requieren de reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo, esto es, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica 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, y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado.

En cambio, no son objeto de protección los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no está vinculada con la dirección de la sociedad ni sirve a la custodia de su documentación. Tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares.

Por ello, hay que interpretar el artículo 141 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, que insistimos es el precepto legal aplicable "ratione temporis", en el sentido de que para el acceso de la Inspección a fincas, locales de negocio y demás establecimientos en que se desarrollan actividades sometidas a gravamen solo se requería autorización administrativa en caso de oposición; en cambio, tanto en el caso de domicilio particular de cualquier español o extranjero, como en el de los espacios físicos de las personas jurídicas, que resultan constitucionalmente protegidos, la Administración Tributaria debía obtener el consentimiento del interesado o la oportuna autorización judicial, como ya señaló la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala 22 de enero de 1993, antes referida, y por tanto anterior al hecho acaecido en 27 de septiembre de 1994, advirtiendo de la necesidad de que la Administración se atuviera a la doctrina del Tribunal Constitucional recogida en la Sentencia 137/1985.

En la actualidad esta doctrina aparece claramente establecida en la nueva Ley General Tributaria, artículos 113 y 142.2.

Pues bien, en el presente caso, no cabe duda alguna acerca de que la actuación inspectora tuvo lugar, en el domicilio social y oficinas de la sociedad recurrente, que estaban vinculadas con la dirección de la empresa, y en los que se guardaba la documentación de la misma, por lo que no bastaba la autorización del Delegado Especial de la AEAT de Barcelona ni incluso del

Departamento de Inspección Financiera y Tributaria al conocer de las actuaciones de comprobación la ONI.

En efecto, en primer lugar, el Abogado del Estado consideraba como primera cuestión planteada por la actora la de la "nulidad del procedimiento inspector por ser nula de pleno derecho la entrada en el domicilio de la sociedad recurrente de la Unidad Inspectora llevada a cabo el 27 de septiembre de 1994", y hacía frente a la alegación con el siguiente argumento:

"I.- Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones debe señalarse que las actuaciones de investigación y comprobación se llevaron a cabo por la Inspección conforme a lo dispuesto en el art. 36 del Reglamento General de Inspección de los Tributos y utilizando los medios señalados en dicho precepto, contando además el actuario con el consentimiento del titular, sin que se en ningún caso se produjese indefensión ni vulneración de derecho constitucional alguno, tal como ha puesto de relieve en relación las expresadas actuaciones inspectoras la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2002 (...) en la cual se señala en relación con esta cuestión que "la relación fáctica refleja, sin reservas ni dudas, que el acceso de los Inspectores de tributos al domicilio social de la entidad recurrente se realizó mediando el consentimiento espontáneo de un representante legal de la sociedad en cuya presencia y con su firma se desarrolló la inspección y extendió el acta correspondiente, sin que por el mismo se formulase oposición, reserva o reticencia de clase alguna. Así las cosas, la constatación inequívoca del consentimiento manifestado por el representante legal de la entidad titular del domicilio social al que tuvieron acceso los Inspectores de tributos, a fin de realizar su misión profesional, deja vacía de contenido a la supuesta lesión del derecho fundamental reconocido en el artículo 18.2 CE y el motivo de casación aducido debe ser desestimado."

Es claro, por tanto, que la estrategia principal de defensa del Abogado del Estado ante la alegación por la demandante de nulidad de procedimiento inspector fue la aprovechar la declaración de la Sentencia de la Sección Séptima de esta Sala de 13 de diciembre de 2002, en el sentido de que la entrada de la Inspección había tenido lugar en el domicilio social de la empresa con consentimiento del representante legal, mientras que en el recurso de casación se omite toda referencia a la línea de defensa de la instancia para razonar en la forma que antes se ha señalado.

Y no se trata solo de fundamentar lo que va a ser la conclusión que luego se expone en un mero argumento de tipo formal; es que consta

claramente en las diligencias números 26 y 27 levantadas en 27 de septiembre de 1994, que la actuación inspectora se desarrolló en lo que era el domicilio social y fiscal de la empresa, como también reconoce el informe de la Inspección al indicar que "era el único local dado de alta en las declaraciones de la empresa de Licencia Fiscal e Impuesto sobre Actividades Económicas, siendo allí donde se llevaba toda la actividad administrativa de la empresa y se centralizaba la recepción de las mercancías de los proveedores".

Pero además, a lo expuesto ha de añadirse ahora que en las diligencias 26 y 27 consta la actuación inspectora en los despachos de la Jefe de Contabilidad, Director Financiero y Director Comercial, el traslado de la información de ordenadores situados en los mismos a cintas y disquetes, así como su precintado.

Por otro lado, en las Diligencias previas 160/1999, tramitadas por el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 5 de San Feliú de Llobregat, como consecuencia del acuerdo de deducir el tanto de culpa por presunto delito contra la Hacienda Pública por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1993, el Jefe de la Unidad de Inspección, D. Eugenio López Castellón reconoció que la razón por la cual omitió pedir autorización judicial para entrada, registro y ocupación fue porque D^a Beatriz Méndez, Jefe del Departamento de Contabilidad, no le opuso ningún impedimento para que inspeccionara dentro de las oficinas y a la pregunta de "si sabe y le consta que D^a. Beatriz Mendes, que aparece en el acta nº 25 (diligencia) como jefe de contabilidad, no era sino una empleada con categoría profesional de Jefe de Sección y que el Sr. Casas era un asesor informático externo, ambos sin poder de representación de BAZAR EL REGALO, S.A.", contestó que "al declarante le dijeron que (a) la Sra Mendes era jefe de contabilidad y que el Sr. Casas era asesor informático externo; en ningún momento verificó si alguno de ellos, o ambos ostentaban poder de representación de BAZAR EL REGALO, S.A.". ". Por último, también manifestó el declarante que "la fuente exclusiva para determinar por la ONI las cifras de ventas de todas las tiendas y sociedades del grupo fue el fichero extraído del ordenador personal de D. Víctor Angel Tallada el día 27 de septiembre de 1994."

De lo expuesto con anterioridad se deduce claramente que en el domicilio social de la entidad BAZAR EL REGALO, S.A. existía almacén de recepción de mercancías, pero también las oficinas y despachos de la Jefe de Contabilidad y Directores Financiero y Comercial de la sociedad en los que se encontraban ordenadores con información de las características que concurren en el caso y muy especialmente en el del Señor Tallada, que, tal como pone

de relieve la sentencia de instancia, fue la única utilizada en el procedimiento de estimación indirecta de la base imponible.

Por ello, hay que concluir que aunque la autorización del Delegado Especial de la AEAT en Cataluña se refería a la entrada dentro de la jornada de trabajo en las instalaciones y locales de negocio de la entidad, en Av. Virgen de Montserrat núm. 1 Polígono Fuensanta de Sant Joan Despí, lo cierto es que el espacio en el que se desarrolló de forma efectiva la actuación inspectora, esto es, despachos del domicilio social en el que encontraban datos informatizados que luego resultaron esenciales para la determinación de la base imponible por el régimen de estimación indirecta, estaba protegido por el artículo 18.2 de la Constitución según la doctrina del Tribunal Constitucional antes expuesta.

SÉPTIMO.- Bajo la premisa de no haberse obtenido autorización judicial, correspondería ahora determinar si existió o no el consentimiento del representante de la sociedad que, según la jurisprudencia de la Sala Segunda de este Tribunal, debe estar absolutamente desprovisto de la mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por que el interesado debe ser lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere (sentencias, entre otras, de 1 de abril de 1996, 4 de marzo de 1999 y 18 de febrero de 2005).

Por otra parte, cabe recordar que la Sentencia del Tribunal Constitucional 22/1984, de 17 de febrero, declara que el consentimiento del interesado no siempre ha de ser expreso, de modo que debe entenderse prestado cuando, una vez ofrecida, la información del derecho a negar la entrada, no realiza ningún acto del que se desprenda la oposición.

Ahora bien, y puesto que el recurso de casación no contiene un argumento que afecte a la valoración de la prueba que realizó la Sala de instancia y que determinó el fallo estimatorio, por haberse efectuado el registro de la Inspección de Hacienda sin mandamiento judicial, en presencia exclusivamente de empleados de la empresa y sin autorización de los legales representantes, que llegaron a las 11 horas cuando se había intervenido la documentación, no cabe entrar a conocer si concurrió o no este presupuesto.

Por lo hasta ahora expuesto, el primer motivo de casación formulado por el Abogado del Estado no puede prosperar.

OCTAVO.- No mejor suerte debe correr el segundo motivo, porque si como dice la sentencia de instancia los datos contenidos en el ordenador del Sr. Tallada, fueron la única información tenida en cuenta por la Inspección para la determinación de la base imponible, no se entiende muy bien a cuales otros puede referirse el Defensor de la Administración del Estado para dicha determinación y práctica de las liquidaciones correspondientes.

Por ello, el motivo no puede prosperar.

NOVENO.- Al no aceptarse los motivos formulados por el Abogado del Estado debe desestimarse el recurso de casación, sin que proceda hacer imposición de costas, ante lo que dispone el artículo 139.2 de la Ley Jurisdiccional, por el cambio de criterio de la Sala.

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

F A L L A M O S

Que debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso de casación, numero 5910/2006, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 11 de octubre de 2006, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 934/2003, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ramón Trillo Torres

Mariano de Oro-Pulido y López

Ricardo Enríquez Sancho

Pedro José Yagüe Gil



Jesús Ernesto Peces Morate

José Manuel Sieira Míguez

Rafael Fernández Montalvo

Manuel Vicente Garzón Herrero

Segundo Menéndez Pérez

Juan José González Rivas

Enrique Lecumberri Martí

Manuel Campos Sánchez-Bordona

Nicolás Maurandi Guillén

Pablo Lucas Murillo de la Cueva

Santiago Martínez-Vares García

Eduardo Espín Templado

Juan Gonzalo Martínez Micó

Rafael Fernández Valverde

Celsa Pico Lorenzo

Octavio Juan Herrero Pina

Emilio Frías Ponce

José Díaz Delgado

Eduardo Calvo Rojas

Manuel Martín Timón

Luis María Díez-Picazo Giménez

Ángel Aguallo Avilés

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

María del Pilar Teso Gamella

Juan Carlos Trillo Alonso

José Antonio Montero Fernández

María Isabel Perelló Doménech

Carlos Lesmes Serrano

VOTO PARTICULAR emitido por el Excmo. Sr. Magistrado de la Sala, D. Rafael Fernández Montalvo, como expresión de respetuosa discrepancia en relación con la sentencia pronunciada por la Sala el día 23 de abril de 2010, que resolvió el recurso de casación núm. 5910/2006, al que se adhieren también los Excmos. Sres. Magistrados D. José Manuel Sieira Míguez, D. Segundo Menéndez Pérez, D. Nicolás Maurandi Guillén, D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, D. Eduardo Espín Templado, D^a Celsa Pico Lorenzo, D^a María del Pilar Teso Gamella y D^a María Isabel Perelló Doménech.

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

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

Compartimos el criterio de la mayoría sobre la no vinculación, por el efecto positivo de la cosa juzgada, a lo declarado en la sentencia de la Sección séptima, de fecha 13 de diciembre de 2002 (rec. de cas. 5888/1999), en relación con la prestación por persona idónea del consentimiento necesario para el acceso de los inspectores tributarios a los locales de la empresa. Sin embargo, la misma Sala, en su configuración como Sección segunda, interpretó los mismos hechos, en las sentencias de 30 de octubre de 2008 (rec. de casa. 5900/2006) y de 25 de junio de 2009 (rec. de cas. 5888/1999), y entendió que hubo consentimiento suficiente. Examinó la relación fáctica, considerando la diligencia núm. 25 levantada en San Juan de Espí, a las 13 horas del día 27 que figuraba en el expediente administrativo, y puso de relieve que la inspección fue recibida por doña Beatrice Mendes Arranz, Jefe de contabilidad y por don Fernando Casas Carreras, asesor externo de informática y que a las 11 horas hicieron acto de presencia don Bibiano Arias Rodríguez, apoderado, y don Urbano Esteban Pellón, abogado de

Barcelona. Y se destacó en dichas sentencias que la empresa no puso ninguna traba a la actuación inspectora, sino más bien al contrario, colaboró con la misma facilitándole el acceso a todas sus dependencias, su documentación y sus archivos magnéticos. Esta diligencia está firmada por el representante de la empresa, con presencia del Asesor externo de informática, de un apoderado y de un abogado que trabajaba para le empresa.

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

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

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

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

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

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

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

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

jurídicos necesarios para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias”.

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

En la búsqueda del concepto de domicilio constitucionalmente protegido, para el que únicamente se exige el mandamiento judicial, en caso de negativa u oposición del titular a la entrada de la Inspección, se inscribe la mencionada sentencia de este Alto Tribunal de 22 de enero de 1993. En ella se resalta la importancia del domicilio y sus diversas acepciones, según se contemple desde las perspectivas civil o procesal, se invoca la sentencia del Tribunal Constitucional 137/1985, de 17 de octubre, señalando que “para el Tribunal Constitucional el domicilio de las personas jurídicas goza de análoga protección derivada del artículo 18. 2 de la Constitución, que el de las personas naturales”. Y, después de desestimar la impugnación del artículo 39.1 RGIT/1986, estimar parcialmente la impugnación del art. 39.2 RGIT/1986- en lo que se refiere a un inciso (entrada o reconocimiento que se intenten fuera del horario usual de funcionamiento o desarrollo de la actividad), quedando subsistente en lo demás -y anular el apartado 3 de dicho artículo- declara que “en cuanto al tratamiento del domicilio de las personas jurídicas [ha de estarse] a la doctrina del Tribunal Constitucional”.

... Por consiguiente el domicilio de las personas jurídicas a que se refería el artículo 141.2, in fine, de la LGT/1963 (actual art. 113 LGT/2003) no es el domicilio fiscal de aquellas, identificado en el artículo

45.1 LGT/1963 [actual art. 48.2.b) LGT/2003] con su domicilio social o con el lugar donde radique una mera gestión administrativa, sino el "domicilio constitucionalmente protegido", cuyo concepto se construye sobre la base de un elemento inherente o imprescindible: la reserva.

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

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

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

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

Y añade que la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en particular, de las sociedades mercantiles, "sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que

puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas” y que queda reservada al conocimiento de terceros.

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

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

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

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

En el texto de la mayoría se resalta que el Abogado del Estado no invoca motivo de casación relativo a la actividad probatoria, lo que impediría rectificar la valoración que de ella efectúa la sentencia recurrida. Sin embargo, en nuestra opinión, cuando afirmamos la diferente condición del local contemplado no tratamos de sustituir en casación la ponderación de las pruebas realizada con inmediación por la Audiencia Nacional, sino que, tomando en consideración los mismos datos fácticos, realizamos una calificación jurídica diferente, sustituyendo la de domicilio constitucionalmente protegible, que lleva a apreciar la necesidad de mandamiento judicial, por la que se considera pertinente de simple local de la empresa depositario de la contabilidad precisa para la actividad inspectora, para cuya entrada bastaba, si no hubiera mediado consentimiento del apoderado de la empresa, la reglamentaria autorización administrativa expedida, en este caso por el Delegado competente de la AEAT.

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

En fin, nos parece excesivo y arriesgado mediatizar dicha información contable de las empresas a la Inspección con la exigencia de un mandamiento judicial que, de seguirse la tesis mayoritaria, sería siempre preciso si se dan dos circunstancias presumiblemente

generalizables: negativa a entregar la documentación necesaria y ubicación de ésta en un local de la empresa.

Rafael Fernández Montalvo

José Manuel Sieira Míguez

Segundo Menéndez Pérez

Nicolás Maurandi Guillén

Pablo Lucas Murillo de la Cueva

Eduardo Espín Templado

Celsa Pico Lorenzo

María del Pilar Teso Gamella

María Isabel Perelló Doménech

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, junto con el voto particular, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, **D. EMILIO FRÍAS PONCE**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.