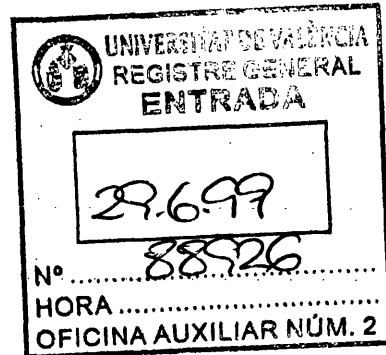


**UNIVERSITAT DE VALÈNCIA**  
**FACULTAT DE DRET**



## **LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DEL DOMICILIO ANTE EL DEBER DE CONTRIBUIR**

**TESIS DOCTORAL**

Presentada por José Luis Bosch Cholbi  
dirigida por el Dr. D. Juan Martín Queralt,  
Catedrático de Derecho financiero y  
tributario

**VALENCIA**

**1999**

UMI Number: U607488

All rights reserved

INFORMATION TO ALL USERS

The quality of this reproduction is dependent upon the quality of the copy submitted.

In the unlikely event that the author did not send a complete manuscript and there are missing pages, these will be noted. Also, if material had to be removed, a note will indicate the deletion.



UMI U607488

Published by ProQuest LLC 2014. Copyright in the Dissertation held by the Author.  
Microform Edition © ProQuest LLC.

All rights reserved. This work is protected against  
unauthorized copying under Title 17, United States Code.



ProQuest LLC  
789 East Eisenhower Parkway  
P.O. Box 1346  
Ann Arbor, MI 48106-1346

UNIVERSITAT DE VALÈNCIA  
CC. SOCIALS  
BIBLIOTECA  
Nº Registre 26196  
DATA 03 / 04 / 2001  
SIGNATURABD.T 4416  
Nº LIBIS: 1035 242

Nº DOBIS: 1035193

**A mis padres, por haberse dedicado por entero,  
y de modo ejemplar, a sus hijos**

**Y a mi hermana, por estar siempre a mi lado**



Debo sincero agradecimiento al Dr. D. Juan Martín Queralt, por su apoyo y por su inmejorable trato, personal y académico.

Asimismo, quiero manifestar mi gratitud con el Dr. D. Carmelo Lozano Serrano y con todos los miembros del Área de Derecho financiero y tributario de la Universitat de València, por la ayuda prestada.

Y al Dr. Adriano Di Pietro, quien me acogió durante mis estancias de investigación en la Universidad de Bolonia (Italia), facilitándome, en grado sumo, el trabajo académico.



## **RELACIÓN DE ABREVIATURAS**





## **ABREVIATURAS.-**

A.	Auto
A.A.	Actualidad Administrativa
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
art.	artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
Boll.Trib.d'inf.	Bolletino Tributario d'informazione
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
CEC	Centro de Estudios Constitucionales
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
CEE	Comunidad Económica Europea
CF	Constitución francesa
CI	Constitución italiana
Ciss Com.	Ciss Comunicación (Revista)
CT	Crónica Tributaria (Revista)
Dir.Pra.Trib.	Diritto e Pratica Tributaria (Revista)
Ed.	Editorial
Enc.Dir.	Enciclopedia del Diritto
Enc.Giur.	
Treccani	Enciclopedia Giuridica Treccani
f.j.	Fundamento Jurídico
GF	Gaceta Fiscal (Revista)
Giu.Cost.	Giurisprudenza Costituzionale
HPE	Hacienda Pública Española (Revista)
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
Impuestos	Revista Impuestos
JT	Revista Jurisprudencia Tributaria Aranzadi
JCP	Juris-classeur périodique
La Ley	Revista Jurídica Española La Ley
LECr	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LFB	Ley Fundamental de Bonn
LGT	Ley General Tributaria
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
NEJ	Nueva Enciclopedia Jurídica. Ed. Seix.
nº	número
OLAF	Oficina para la Lucha contra el Fraude
OM	Orden Ministerial
Op. cit.	Obra citada
pág.	página
QF	Quincena Fiscal (Revista)
RAP	Revista de Administración Pública
Rass.Trib.	Rivista Rassegna Tributaria
RDFHP	Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública
RDFSFS	Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze
REALA	Revista de Estudios de la Administración Local y autonómica.
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo (Civitas)
REDC	Revista Española de Derecho Constitucional (Civitas)
REDF	Revista Española de Derecho Financiero (Civitas)
REVL	Revista de Estudios de la Vida Local
RFDA	Revue française de droit administratif
RFFP	Revue française de finance publique
RGD	Revista General de Derecho
RGIT	Reglamento General de la Inspección de los Tributos
RGLJ	Revista General de Legislación y Jurisprudencia



RGR	Reglamento General de Recaudación
RIF	Revista de Información Fiscal
Riv.	Rivista
Riv.Dir.Trib.	Rivista di Diritto Tributario
RJC	Revista Jurídica de Cataluña
RPJ	Revista Poder Judicial
RTT	Revista Técnica Tributaria
S.	Sentencia
SEDF	Semanas de Estudios de Derecho Financiero
ss.	siguientes
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-administrativo Central
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TF	Tribuna Fiscal (Revista)
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UCLAF	Unidad de lucha contra el fraude a la Hacienda Comunitaria



## ÍNDICE



<b>CAPÍTULO I-INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>1</b>
A.- OBJETO DE ESTUDIO .....	3
B.- RELEVANCIA Y ACTUALIDAD DEL TEMA .....	6
C.- LA IMPORTANCIA DE LA ADOPCIÓN DE UN ENFOQUE INTERDISCIPLINAR Y EUROPEO. ....	9
D.- ESTRUCTURA DEL TRABAJO .....	16
<b>CAPÍTULO II- LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978, EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL MODELO DE ESTADO: SU IMPORTANCIA ANTE EL DEBER DE CONTRIBUIR Y SU RELACIÓN CON LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.....</b>	<b>19</b>
1.- PREMISAS BÁSICAS.....	21
2.- EL VALOR NORMATIVO VINCULANTE DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978: DESDE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES A LOS PRINCIPIOS Y A LOS DEBERES.....	27
3.- UNA SUCINTA REFERENCIA AL TRÁNSITO DEL ESTADO LIBERAL AL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO: SUS MaticES Y REPERCUSIONES EN EL ÁMBITO FINANCIERO. EL ARTÍCULO 1 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, LA CONSAGRACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS DERECHOS Y EL DEBER DE CONTRIBUIR.....	33
3.1.- UNA LECTURA INTEGRADORA DEL PAPEL DEL ESTADO Y DE LOS DERECHOS EN LAS 'CONCEPCIONES LIBERALES' Y SU CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS .....	34
3.1.1.- UN ANÁLISIS CONJUNTO DEL PROCESO DE GESTACIÓN EN EL 'MOMENTO LIBERAL' DEL FENÓMENO FINANCIERO Y LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS; CON ESPECIAL ATENCIÓN A LA INVIOLEABILIDAD DEL DOMICILIO.....	36
3.1.1.A.- UN ACERCAMIENTO AL PLANTEAMIENTO LIBERAL ANGLOSAJÓN .....	40
3.1.1.B.- LA EVOLUCIÓN LIBERAL ALEMANA.....	46
3.1.1.C.- EL DEVENIR LIBERAL SEGUIDO EN ITALIA .....	58
3.1.1.D.- FRANCIA Y LA INFLUENCIA DE LA REVOLUCIÓN DE 1789 .....	66
3.1.1.E.- LA SINGULAR EVOLUCIÓN LIBERAL ESPAÑOLA DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y DE LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DECIMONÓNICA DEL DOMICILIO .....	72
4.- EL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO, LOS VALORES Y LOS PRINCIPIOS RECOGIDOS EN EL TEXTO CONSTITUCIONAL: SU TRASCENDENCIA EN LA ELABORACIÓN Y EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.....	87
4.1.- INTRODUCCIÓN .....	87
4.2.- LA TRASCENDENCIA DEL ANÁLISIS DESDE EL DATO CONSTITUCIONAL PARA EL DERECHO TRIBUTARIO.....	87
4.3.- EL ARTÍCULO 1 DE LA CONSTITUCIÓN COMO REFERENTE DE TODO EL ORDENAMIENTO JURÍDICO, Y COMO GUÍA PARA UNA RELECTURA DEL DERECHO FINANCIERO .....	88
4.3.1.- LA INTERVENCIÓN DEL LEGISLADOR, LA MODULACIÓN DEL PRINCIPIO DE 'AUTOIMPOSICIÓN' TRIBUTARIA Y LA REGULACIÓN LEGAL DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DESDE EL ESTADO DEMOCRÁTICO Y DE DERECHO.....	90
4.3.2.- LA EVOLUCIÓN DEL PAPEL DE LA LEY EN EL ÁMBITO FINANCIERO TENIDA DE CONTENIDO SOCIAL .....	93
4.3.3.- LA DOBLE VERTIENTE DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.....	96
4.4.- LA INFLUENCIA DEL ESTADO SOCIAL EN LA CONCEPCIÓN DEL DERECHO FINANCIERO .....	97
4.4.1.- LOS VALORES DEL ART. 1 CE Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES FINANCIEROS .....	101
4.4.2.- LAS CONSECUENCIAS METODOLÓGICAS Y PRÁCTICAS PARA EL DERECHO TRIBUTARIO DE LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL DEBER DE CONTRIBUIR CON FUNDAMENTO EN LA SOLIDARIDAD .....	106
4.4.2.1.- CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA UBICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL ART. 31 CE.....	110
4.4.2.2.- LA INCLUSIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN LA LGT Y LA NOVEDAD TRAS LA LEY 1/1998.....	115
4.4.3.- UN BREVE APUNTE SOBRE EL PAPEL DEL ORDEN ECONÓMICO Y SOCIAL ANTE EL DERECHO FINANCIERO. LA HACIENDA REDISTRIBUTIVA Y LOS PROBLEMAS ANTE LA ARMONIZACIÓN FISCAL EUROPEA .....	116
4.4.4.- CONCLUSIÓN.....	119



**CAPÍTULO III.- LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y EL DEBER CONSTITUCIONAL DE  
CONTRIBUIR: EL PAPEL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y DEL LEGISLADOR..... 121**

1.- BREVE REFERENCIA A LA EVOLUCIÓN HISTÓRICA EN LA COMPRESIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DESDE LAS CONSTITUCIONES NORMATIVAS VINCULANTES ...	123
2.- LA DELIMITACIÓN DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL DE LOS CONSIDERADOS COMO 'DERECHOS FUNDAMENTALES' Y SUS EFECTOS EN EL DERECHO FINANCIERO. LA INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO COMO OBJETO DE PARTICULAR ATENCIÓN.....	124
3.- LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL DERECHO A LA INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO: EL ARTÍCULO 18.2 CE EN LA DOGMÁTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES .....	130
3.1.- INTRODUCCIÓN .....	130
3.2.- EL ITER DEL PRECEPTO EN EL PROCESO CONSTITUYENTE. SU ADOPCIÓN DEFINITIVA .....	132
3.3.- TEORÍAS SOBRE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES: LOS DERECHOS FUNDAMENTALES COMO DERECHOS ABSTENCIONISTAS O LIBERTADES NEGATIVAS Y COMO ELEMENTOS ESENCIALES DEL ORDENAMIENTO OBJETIVO.....	134
4.- EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES: EL PAPEL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....	141
4.1.- ¿DETERMINADOS FINES "SOCIALES" TIENEN RANGO SUPERIOR A ALGUNOS DERECHOS "INDIVIDUALES"? EL PLANTEAMIENTO DE LA STC 22/1984 .....	142
4.2.- LOS PRINCIPIOS DE "INTERPRETACIÓN CONFORME" Y DE ADECUACIÓN A LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES EN UN ENFOQUE 'PRINCIPIALISTA' DEL DERECHO FINANCIERO .....	145
4.3.- LA CONCRECIÓN DEL CONTENIDO DE LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL .....	146
4.3.1.- LA INTERPRETACIÓN UNITARIA Y SISTEMÁTICA DE LA CONSTITUCIÓN, CONCRETAMENTE LOS ARTS. 31 Y 133 CE.....	147
4.3.2.- EL PAPEL DEL TC Y DE LOS ÓRGANOS JUDICIALES EN ESA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA Y UNITARIA DE LA CONSTITUCIÓN.....	153
4.3.3.- EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL Y SUS MANIFESTACIONES SOBRE EL DEBER DE CONTRIBUIR Y LA INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO. LAS REFERENCIAS AL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS.....	156
4.3.3.1.- EL CONSEJO CONSTITUCIONAL FRANCÉS ANTE LA INVIOABILIDAD DOMICILIARIA Y LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL.....	161
4.3.3.2.- LA ARGUMENTACIÓN DIFERENTE EN ITALIA DESDE LA REDACCIÓN DEL ART. 14 DE LA CONSTITUCIÓN.....	165
5.- LOS INSTRUMENTOS JURÍDICOS DE CONCRECIÓN Y PROTECCIÓN DE ESOS DERECHOS FUNDAMENTALES ANTE DEL DEBER DE CONTRIBUIR .....	169
5.1.- EL ALCANCE JURÍDICO DE LAS RESERVAS DE LEY DE LOS ARTÍCULOS 53.1 y 81.1 CE DESDE CADA DERECHO .....	171
5.1.1.- LA INTERVENCIÓN LEGISLATIVA EN LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN VIRTUD DEL ART. 53 DE LA CE .....	179
5.1.2.- LA IMPORTANCIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA COMPAGINACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES CON OTROS BIENES CONSTITUCIONALES. BREVE REFERENCIA AL CONTENIDO ESENCIAL.....	184
5.1.2.1.- LA SENTENCIA 22/1984: LOS FINES SOCIALES PROTEGIDOS CONSTITUCIONALMENTE, EL DEBER DE CONTRIBUIR Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.....	194
5.2.- LAS LEYES ORGÁNICAS: ART. 81 CE. SU VIRTUALIDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO-TRIBUTARIO ANTE EL DESARROLLO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES .....	197
5.2.1.- LOS 'DERECHOS FUNDAMENTALES' CUYO DESARROLLO SE RESERVA A LA LEY ORGÁNICA.....	198
5.2.2.- LAS RELACIONES LEY ORGÁNICA-LEY ORDINARIA .....	202
5.2.3.- LA LGT COMO LEY CODIFICADORA, Y LA PROBLEMÁTICA ACERCA DEL CARÁCTER ORDINARIO U ORGÁNICO EN LOS PRECEPTOS QUE AFECTEN A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.....	205
6.- LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LA PROTECCIÓN DOMICILIARIA EN LOS PRINCIPALES TRATADOS Y CONVENCIONES RATIFICADOS POR ESPAÑA Y EL PAPEL DEL TEDH Y TJCE.....	214
6.1.- LOS TEXTOS INTERNACIONALES Y EUROPEOS DE PROTECCIÓN DEL DOMICILIO Y DE LA VIDA PRIVADA .....	217
6.2.- LA INTERVENCIÓN DEL TEDH Y DEL TJCE EN LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. LA NUEVA CORTE PERMANENTE EUROPEA DE LOS DERECHOS HUMANOS .....	220

6.2.1.- PRONUNCIAMIENTOS DEL TEDH Y DEL TJCE ANTE EL DERECHO AL RESPETO A LA VIDA PRIVADA Y AL DOMICILIO.....	224
---	-----

**CAPÍTULO IV.- LAS POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ENTRADA, RECONOCIMIENTO Y REGISTRO ANTE LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DEL DOMICILIO**..... 235

1.- ENCUADRE SISTEMÁTICO. LA IMPORTANCIA DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA CONSTITUCIÓN PARA LA ADMINISTRACIÓN, LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTOS Y LA POSTERIOR SANCIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS. SU REFLEJO EN LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.....	237
1.1.- LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y LA NORMATIVA APLICABLE A LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....	242
2.- LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA FUNCIÓN DE SERVIR CON OBJETIVIDAD LOS INTERESES GENERALES: DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y DEL DEBER DE CONTRIBUIR .....	244
2.1.- LAS POTESTADES FUNCIONALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EL INTERÉS FISCAL A LA RECAUDACIÓN Y SU COMPAGINACIÓN CON LOS DERECHOS FUNDAMENTALES .....	246
2.1.1.- LA IMPORTANCIA DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA .....	248
3.- EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD ANTE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y LA ENTRADA DOMICILIARIA. EL ART. 8 DEL CEDH Y LAS SENTENCIAS DEL TC ESPAÑOL: LEY PREVIA, PERO LEY SUFICIENTE .....	250
3.1.- EL INTERÉS GENERAL Y SU COMPAGINACIÓN CON LOS DERECHOS FUNDAMENTALES ANTE EL EJERCICIO DE LAS POTESTADES FUNCIONALES POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....	254
3.2.- LA 'INSTRUMENTACIÓN' DEL INTERÉS GENERAL QUE LO REDUCE A MERO INTERÉS FISCAL A LA RECAUDACIÓN. LA INFLUENCIA DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL ITALIANA.....	257
4.- EL PAPEL DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. LA LGT Y LA NOVEDOSA APORTACIÓN DE LA LEY 1/1998/262 .....	257
4.1.- EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA POR LOS ÓRGANOS DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS. LA INSTRUMENTALIDAD DE LA POTESTAD DE ENTRADA Y RECONOCIMIENTO .....	267
4.1.1.- INTRODUCCIÓN .....	267
4.1.2.- EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA. BREVE REFERENCIA A SUS CARACTERÍSTICAS Y POTESTADES .....	268
4.1.3.- EL ART. 109 Y EL ART. 140 LGT: LA REGULACIÓN NORMATIVA DE LAS FUNCIONES Y DE LAS POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....	270
4.1.3.1.- LA POTESTAD DE ENTRADA EN EL DOMICILIO POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS (LA LEY 66/1997).....	272
4.1.3.2.- LA VINCULACIÓN OBJETIVA DE CADA ENTRADA DOMICILIARIA DURANTE ACTUACIONES INSPECTORAS. LAS SENTENCIAS DEL TSJ DE CATALUÑA DE 17 DE ABRIL DE 1997 Y DE 15 DE ENERO DE 1998 .....	282
4.1.3.3.- LA INSTRUMENTALIDAD DE LA FACULTAD DE ENTRADA POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS: EL EXAMEN DE LA DOCUMENTACIÓN Y LOS EQUIPOS INFORMÁTICOS DEL 'SUJETO PASIVO'. GARANTÍAS Y CAUTELAS: EL ART. 142.1 Y 2 DE LA LGT. ....	284
4.1.3.3.1.- LA CONCRECIÓN DEL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LOS ACTOS DE INSPECCIÓN EN FUNCIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN A EXAMINAR .....	287
4.1.3.3.2.- LA POSIBILIDAD DE ADOPTAR MEDIDAS CAUTELARES DURANTE LA ENTRADA EN EL DOMICILIO: EL ART. 142.3 LGT Y ART. 35 DEL RGIT .....	289
4.1.3.3.3.- LA INICIACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS MEDIANTE PERSONACIÓN EN UN DOMICILIO SIN PREVIA COMUNICACIÓN: EL ART. 30.2 RGIT .....	291
4.1.3.3.4.- LA ASIMILACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN EN EL DOMICILIO DEL SUJETO PASIVO Y DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN "CERCA DE" UN TERCERO: EL ART. 12 Y EL 37.4 RGIT .....	294
5.- LA ENTRADA DOMICILIARIA DURANTE LA TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA: EL ART. 133 LGT Y 115 RGR.....	298
5.1.- LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN POR LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN QUE IMPLICAN UNA ENTRADA EN EL DOMICILIO .....	300
5.2.- LA ENTRADA DOMICILIARIA POR LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN PREVISTA EN EL ART. 133.4 LGT Y SUS FINALIDADES .....	302
5.3.- BREVE REFERENCIA A LAS MEDIDAS CAUTELARES DEL ART. 128 LGT. LAS NOVEDADES DE LA LEY 66/1997 Y LA SUPRESIÓN DE LA INTERVENCIÓN JUDICIAL EN DEUDAS NO LIQUIDADAS ....	304

6.- LA REALIZACIÓN DE CONTROLES Y VERIFICACIONES IN SITU EN LOS FRAUDES CONTRA LA HACIENDA COMUNITARIA: LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO DE LA OFICINA EUROPEA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE (OLAF), EL 1 DE JUNIO DE 1999 .....	307
--	-----

**CAPÍTULO V.- EL DOMICILIO PROTEGIDO CONSTITUCIONALMENTE: BIEN JURÍDICO, TITULARIDAD Y ALCANCE ESPACIAL ANTE ACTUACIONES DE INSPECCIÓN O RECAUDACIÓN TRIBUTARIA ..... 323**

1.- "EL DOMICILIO ES INVOLABLE". SUS CONSECUENCIAS ANTE EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN Y EL DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA .....	325
1.1.- LA ACTIVIDAD PERMITIDA EN EL PRECEPTO CONSTITUCIONAL Y EN LA LGT: LA ENTRADA, EL RECONOCIMIENTO Y EL REGISTRO (ART. 133 Y 141).....	327
1.1.1.- EL ART. 133 Y 141 DE LA LGT Y LAS ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS PERMITIDAS EN UN DOMICILIO .....	331
1.1.2.- LA ORDENANZA TRIBUTARIA ALEMANA Y LA ACTIVIDAD DE INSPECCIÓN OCULAR, DE ENTRADA O DE RECONOCIMIENTO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	337
1.1.3.- EL 'ACCERTAMENTO' ITALIANO: DESLINDE ENTRE 'ACCESSO, ISPEZIONE, VERIFICAZIONE' Y LAS MEDIDAS COACTIVAS DE 'PERQUISIZIONE E SEQUESTRI' .....	340
1.1.4.- LA PREVISIÓN FRANCESA DE LAS ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS EN EL DOMICILIO .....	343
2.- EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO POR EL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO. LAS DIFICULTADES INTRODUCIDAS POR LA STC 137/1985 Y LA 66/1999.....	345
2.1.- INTRODUCCIÓN. LA IMPORTANCIA DE SU UBICACIÓN CONSTITUCIONAL, LA DELIMITACIÓN DE SU FUNDAMENTO Y SU RELACIÓN CON EL DEBER DE CONTRIBUIR.....	345
2.2.- LA RELACIÓN ENTRE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES PROTEGIDOS EN EL ART. 18 CE .....	349
2.2.1.- LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO Y EL DERECHO A LA INTIMIDAD: ¿AUTONOMÍA O INSTRUMENTACIÓN?.....	352
2.2.1.1.- LOS ORIGENES DE LA PROTECCIÓN DEL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO Y SU CONEXIÓN CON LA PROPIEDAD. SU EVOLUCIÓN HACIA LA PROTECCIÓN DE ASPECTOS DE LA PERSONALIDAD .....	354
2.2.1.2.- INTIMIDAD Y VIDA PRIVADA. SU DESLINDE Y SU INFLUENCIA EN EL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO .....	357
2.3.- EL ARTÍCULO 18.2 CE Y LA DOCTRINA DEL TEDH SOBRE EL ART. 8 DEL CEDH: EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD, LA TRASCENDENCIA TRIBUTARIA Y LAS INJERENCIAS ARBITRARIAS COMO LÍMITE.....	364
3.- LA PERSONA JURÍDICA Y LOS DEMÁS ENTES COLECTIVOS: ¿TITULARES DEL DERECHO FUNDAMENTAL A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO?.....	372
3.1.- UN BREVE APUNTE SOBRE LA IMPORTANCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS Y DEMÁS ENTES COLECTIVOS PARA EL DERECHO CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO....	374
3.2.- LA TITULARIDAD DEL DERECHO FUNDAMENTAL POR LA PROPIA PERSONA JURÍDICA, PÚBLICA O PRIVADA.....	378
3.3.- LA ATRIBUCIÓN DE DERECHOS FUNDAMENTALES A LAS PERSONAS JURÍDICAS Y DEMÁS ENTES COLECTIVOS DESDE LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES ESPAÑOLAS Y LOS NECESARIOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TC.....	380
3.3.1.- LA INEXISTENCIA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICO QUE LES ATRIBUYA LA TITULARIDAD. BREVE REFERENCIA AL ART. 19 DE LA LEY FUNDAMENTAL DE BONN, AL ART. 2 DE LA C. ITALIANA Y AL ART. 9.2 DE LA CE.....	381
3.3.2.- LA IMPORTANCIA DE LA NATURALEZA DEL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO. LA STC 137/1985, SU SIMILITUD CON LA DOCTRINA ITALIANA Y EL CONTENIDO DEL ART. 19 DE LA CARTA MAGNA ALEMANA .....	385
3.3.2.1.- LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO DE LAS "PERSONAS JURÍDICAS Y OTRAS COLECTIVIDADES" CUANDO LO PERMITA LA NATURALEZA DEL DERECHO. LA STC 66/1999, DE 26 DE ABRIL .....	391
3.3.2.2.- LA NATURALEZA Y LA 'ESPECIALIDAD DE FINES' COMO CRITERIO DE DISTINCIÓN DE LA TITULARIDAD DEL DERECHO .....	397
3.4.- BREVE ALUSIÓN A LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TEDH Y DEL TJCE SOBRE ESA TITULARIDAD DEL DERECHO POR PERSONAS JURÍDICAS.....	400
3.5.- CONCLUSIÓN.....	401
4.- DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO Y DIFERENCIAS CON LOS RESTANTES DOMICILIOS LEGALES. ESPECIAL REFERENCIA AL DOMICILIO TRIBUTARIO Y LA LECTURA DE LA STS DE 22 DE ENERO DE 1993 .....	403

4.1.- INTRODUCCIÓN. LA DIFICULTAD DE CONCRETAR EL SIGNIFICADO JURÍDICO DE 'DOMICILIO' .....	403
4.2.- EL DOMICILIO COMO OBJETO DEL DERECHO CONSTITUCIONAL.....	405
4.2.1.- EL ALCANCE ESPACIAL DE LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL ANTE LAS DIFERENTES REGULACIONES LEGALES DEL DOMICILIO .....	406
4.2.2.- EL DOMICILIO: ÁMBITO ESPACIAL PROTEGIDO SEGÚN LA CONSTITUCIÓN Y SU COINCIDENCIA O NO CON EL CONCEPTO JURÍDICO-PRIVADO O ADMINISTRATIVO. LA STC 22/1984	407
4.2.2.1.- EL DOMICILIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS DEL ART. 18.2 CE, EL DOMICILIO CIVIL Y EL DOMICILIO 'PARTICULAR' DEL ART. 141.2 LGT. LA STC 66/1999, DE 26 DE ABRIL.....	409
4.2.2.1.1.- EL CARÁCTER INSTRUMENTAL DE LA NOCIÓN CONSTITUCIONAL DE DOMICILIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS. SU CONCRECIÓN POR LA STC 66/1999 .....	410
4.2.2.1.2.- LOS OTROS LUGARES CERRADOS DEL ART. 91.2 LOPJ (ANTIGUO 87.2) PARA LA EJECUCIÓN FORZOSA DE ACTOS ADMINISTRATIVOS Y LA PROTECCIÓN PENAL DEL DOMICILIO. BREVE REFERENCIA.....	416
4.2.2.1.3.- EL DOMICILIO A LOS EFECTOS TRIBUTARIOS Y EL DOMICILIO 'PARTICULAR' DEL ART. 141 LGT Y 39.3 DEL RGIT. LA ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA AL DOMICILIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS PROTEGIDO POR EL ART. 18.2 CE SEGÚN LA STC 66/1999, DE 26 DE ABRIL.....	420
4.2.2.1.4.- EL 'DOMICILIO PARTICULAR' ¿TERTIUM GENUS DIFERENTE DEL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO?.....	425
4.2.2.1.4.1.- LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 22 DE ENERO DE 1993: LA IDENTIFICACIÓN DEL DOMICILIO 'PARTICULAR' -ART. 141 LGT Y 39 RGIT- CON EL DOMICILIO TRIBUTARIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS -ART. 45 LGT- .....	429
4.2.2.2.- EL DOMICILIO DE LAS PERSONAS JURÍDICAS PROTEGIDO POR EL ART. 18.2 CE SEGÚN LA STC 66/1999, DE 26 DE ABRIL, Y SU RESPETO POR LA NORMATIVA TRIBUTARIA .....	434
4.2.2.2.1.- LA ADECUACIÓN DEL ART. 133 Y ART. 141 LGT A LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DEL DOMICILIO TRAS LA STC 66/1999 .....	441
4.2.2.2.1.1.- LA REGULACIÓN ITALIANA DE LA ENTRADA POR LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA EN LA VIVIENDA O EN LOCALES COMERCIALES, AGRÍCOLAS, O DONDE SE REALICEN ACTIVIDADES PROFESIONALES O ARTÍSTICAS .....	445

## **CAPÍTULO VI.- EL CONSENTIMIENTO Y LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL DE ENTRADA DOMICILIARIA EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO ..... 451**

1.- EL CONSENTIMIENTO COMO CAUSA LEGITIMADORA DEL ACCESO DOMICILIARIO. ¿HACIA UN CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE 'TITULAR'? .....	453
1.1.- CONSENTIMIENTO DEL 'TITULAR' DEL DOMICILIO O DEL 'TITULAR' DEL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO POR EL DERECHO.....	454
1.2.- LOS DIFERENTES 'TITULARES' DEL DOMICILIO Y DE LOS RESTANTES LOCALES EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA: DUEÑO, MORADOR, INTERESADO, AFECTADO, DEUDOR, PERSONA BAJO CUYA CUSTODIA SE HALLEN LOS DIFERENTES LUGARES .....	460
1.2.1.- LAS ALUSIONES DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA ANTE ACTUACIONES INSPECTORAS....	461
1.2.1.1.- LA ENTRADA O RECONOCIMIENTO POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL RESTO DE LOCALES Y SU ARMONÍA CON LA STC 137/1985 Y LA 66/1999, DE 26 DE ABRIL.....	466
1.2.1.2.- LA REGULACIÓN ITALIANA VIGENTE Y EL PROYECTO DE ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE. LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS FRANCESAS AL RESPECTO.....	470
1.2.2.- EL AFECTADO O EL DEUDOR ANTE LA ENTRADA DOMICILIARIA POR LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.....	471
2.- LA EXIGENCIA DE INTERVENCIÓN JUDICIAL EN EL ART. 18.2 DE LA CE. BREVE REFERENCIA A OTRAS CONSTITUCIONES.....	474
3.- LA INTERVENCIÓN JUDICIAL COMO ACTUACIÓN DE GARANTÍA DEL DERECHO FUNDAMENTAL INSERTA EN UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO .....	478
3.1.- LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL DE ENTRADA: SU REGULACIÓN EN LA LOPJ Y SU APLICACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO .....	479
3.1.1.- LA MOTIVACIÓN DE LA SOLICITUD ADMINISTRATIVA Y LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL INSERTA EN UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.....	481
3.1.1.1.- LA EXIGENCIA FORMAL DE LA SUBSIDIARIEDAD EN DICHA ENTRADA DOMICILIARIA APRECIABLE POR EL ÓRGANO JUDICIAL. EL ART. 131 LGT .....	484
3.1.2.- SOBRE EL CONSENTIMIENTO PREVIO A LA AUTORIZACIÓN Y UNA PRETENDIDA FASE DE AUDIENCIA Y CONTRADICCIÓN DEL SUJETO ANTE EL ÓRGANO JUDICIAL PREVIA A LA ENTRADA DOMICILIARIA. EL ATC 126/1990 Y LA STC 76/1992 .....	488
3.2.- JUEZ COMPETENTE PARA DICTAR LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL. LOS JUZGADOS DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO EN EJECUCIÓN FORZOSA DE ACTOS ADMINISTRATIVOS, SEGÚN LA REFORMA DE LA LOPJ POR LA LEY 6/1998.....	491

3.2.1.- DELIMITACIÓN ENTRE LAS DIFERENTES RESOLUCIONES JUDICIALES. EL ART. 18.2 CE Y LA EXIGENCIA DE AUTO JUDICIAL.....	497
3.2.2.- CONTENIDO DEL AUTO JUDICIAL: LA STC DE 23 DE FEBRERO DE 1995. FACULTADES DEL JUEZ E INTENSIDAD DEL CONTROL EN FUNCIÓN DEL LUGAR Y OTRAS CIRCUNSTANCIAS, SEGÚN LA 66/1999, DE 26 DE ABRIL .....	499
3.2.2.1.- EL AUTO JUDICIAL Y SU MOTIVACIÓN COMO CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD .....	500
3.2.2.2.- EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD COMO LÍMITE DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA EN UN DOMICILIO: SU PLASMACIÓN EN LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL.....	501
3.2.2.3.- CONCRECIÓN EN EL AUTO JUDICIAL DEL ALCANCE ESPACIAL, TEMPORAL Y SUBJETIVO DE LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....	505
4.- LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN LAS RELACIONES CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL RECURSO DE AMPARO DEL ART. 53.2 DE LA CE Y LA LEY 29/1998, DE 13 DE JULIO: EL AMPARO ORDINARIO.....	507
<b>CAPÍTULO VII.- EL RESULTADO DE LA ENTRADA O REGISTRO POR LA INSPECCIÓN O RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS. ESPECIAL INCIDENCIA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. LAS NOVEDADES LEGALES Y REGLAMENTARIAS Y LA JURISPRUDENCIA DEL TEDH Y DEL TC .....</b>	<b>513</b>
1.- INTRODUCCIÓN. LA INDEBIDA “MIXTIFICACIÓN” DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN Y EL SANCIONADOR TRIBUTARIO. LAS NOVEDADES NORMATIVAS Y LAS RESOLUCIONES JURISPRUDENCIALES .....	515
1.1.- LA INFLUENCIA DE LAS SENTENCIAS DEL TEDH. LA EXTENSIÓN DE DERECHOS Y PRINCIPIOS DEL ART. 24 CE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA .....	521
2.- EL DESARROLLO DE UNA ACTUACIÓN INSPECTORA EN UN DOMICILIO O RESTO DE LOCALES Y SUS CONSECUENCIAS EN LA TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. EL CAMBIO NORMATIVO INTRODUCIDO POR EL RD 1930/1998 .....	525
3.- UNA PRIMERA CRÍTICA: LA IDENTIDAD DE ‘ÓRGANOS’ ADMINISTRATIVOS Y ‘SUJETOS’ COMPETENTES PARA LA TRAMITACIÓN Y RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR CON LOS HAN TRAMITADO EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA.....	528
3.1.- LA TRAMITACIÓN ORDINARIA Y ABREVIADA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR: LA PUERTA ABIERTA PARA LA MERA INCORPORACIÓN FORMAL DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS REALIZADAS.....	530
3.2.- LOS DATOS, DOCUMENTOS, MANIFESTACIONES O INFORMES OBTENIDOS DIRECTAMENTE POR LA INSPECCIÓN O PROPORCIONADOS POR EL SUJETO DURANTE UNA ENTRADA DOMICILIARIA INSPECTORA. SU TRASLACIÓN AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.....	531
4.- LA APRECIACIÓN DE INDICIOS DE COMISIÓN DE UN DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, INTERNA O COMUNITARIA, DURANTE LA ENTRADA DOMICILIARIA POR LOS ÓRGANOS DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA: UN BREVE APUNTE.....	537
5.- VALOR JURÍDICO DE “LO RECONOCIDO” O DE “LO OBTENIDO” EN CASO DE DECLARARSE LA ILICITUD DE LA ENTRADA .....	538
5.1.- LA SITUACIÓN Y OPINIONES DOCTRINALES EN ITALIA .....	541
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>543</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>559</b>

## **CAPÍTULO I.- INTRODUCCIÓN**



## CAPÍTULO I.- INTRODUCCIÓN

### A.- OBJETO DE ESTUDIO

Varios son los referentes que se entretajan en un trabajo con un título como el nuestro y a los que hay que, no sólo dedicar la debida atención, sino además encontrar correcta interrelación. Constituye, pues, nuestro objeto de estudio analizar la influencia que los dictados constitucionales presentan a la hora de modular y hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, atendiendo, muy especialmente, a la compaginación de este deber, con linaje constitucional, y los derechos fundamentales; en concreto, el que recoge la inviolabilidad domiciliaria. Nuestra atención se centrará en desvelar cómo se desenvuelven ambos, derechos y deber, ante actuaciones inspectoras y recaudadoras de los órganos de la Administración tributaria, lo que ello supone para el cumplimiento de los dictados constitucionales, y las consecuencias jurídico-tributarias que se derivan, v.gr. desde el comienzo de la actuación inspectora en un domicilio pasando por la entrada domiciliaria para ejecutar forzosamente un acto administrativo -como puede ser el de embargo de bienes o una medida cautelar- hasta las consecuencias que se derivan de la manera de desenvolverse esas actuaciones administrativas en el domicilio en la tramitación del nuevo procedimiento tributario de imposición de sanciones administrativas y en los derechos del sujeto a permanecer en silencio y no autoinculparse (art. 24 CE y 6 del CEDH).

Establecidas, a grandes rasgos, las coordenadas que deben presidir y orientar las posteriores reflexiones, tracemos ahora las concretas líneas -constitucionales y legales- por donde discurrirá el hilo argumental de este trabajo con el objetivo de reflejar el grado de reciprocidad necesaria entre ellas, que nos permita llegar a conclusiones, lo más diáfanas posibles, capaces de coherencia las premisas constitucionales con sus desarrollos normativos -sean legales o reglamentarios- en el ámbito jurídico-tributario.

La importancia asumida y alcanzada por la *Constitución*, como sustento y piedra miliar de todo el acervo jurídico, es innegable e incuestionable. Al ser expresión de la voluntad soberana manifestada en un conjunto de normas que sirve de asidero a todo el ordenamiento jurídico, regula, por una parte, el funcionamiento de los órganos del Estado e instituciones, y recoge y protege, por otra, una serie de derechos -entre ellos, la inviolabilidad del domicilio y la intimidad- y de deberes -destacadamente, el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos-. A éstos hay que añadir un conjunto de valores y principios que, teniendo en cuenta los objetivos constitucionalmente trazados desde la proclamación del Estado como social y democrático de Derecho, han de ser respetados y deben informar tanto su desarrollo legal como la actuación de los poderes públicos. Sólo de este modo podremos entender la "singular posición en que la Constitución sitúa al Estado y demás entes públicos, como titulares del Poder tributario, y a los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional"<sup>1</sup>, que, no por ello, resultan despojados de sus derechos. Todas estas cuestiones deberán impregnar, si más no, nuestro estudio.

---

<sup>1</sup> Así, RODRÍGUEZ BEREJO, A., "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", *REDF*, nº 100, 1998, pág. 595.



Toda Constitución, y más si se la concibe como Norma Jurídica Suprema, nace con vocación de ser la reguladora de las 'reglas del juego' y, en consecuencia, lograr mantener una necesaria pervivencia en el tiempo. De esa necesidad de permanencia temporal trae causa la peculiar redacción de los preceptos constitucionales, con algunas enunciaciones generales y bastantes, por no decir frecuentes, conceptos jurídicos sin definir ni perfilar exactamente. Circunstancia que se aprecia en los artículos constitucionales que estudiaremos, en cuyo caso "es a través de su modo de desarrollo y aplicación como se articulan y hacen operativas las previsiones de la Norma fundamental", como apuntó el profesor Lozano Serrano<sup>2</sup>.

Ese desarrollo y aplicación de los dictados constitucionales, aun cuando sea analizada desde la perspectiva del Derecho financiero y la Administración tributaria, tan sólo en muy concretos casos debe presentar matices peculiares. Queremos con ello dejar sentada ya nuestra posición partidaria de no establecer diferenciación alguna en cuanto al alcance y la eficacia que los derechos y los principios constitucionales tienen ante el ordenamiento financiero, como no la asumen en cualquier otra área del Derecho público<sup>3</sup>. Y es que, en ocasiones, lo que se perciben son "sensibles diferencias en el modo y grado de vinculación a los derechos fundamentales según la esfera de poder público de que se trate, y, a veces, según el tipo de relación sobre la que el derecho fundamental se proyecte"<sup>4</sup>. Sin embargo, en nuestro estudio, pretendemos cuestionarnos y analizar los problemas desde el Derecho, que deberá ser el constitucional, pero también el tributario y el administrativo, en una compaginación integradora entre ellos que permita vislumbrar solución a los problemas que se presentan en nuestra más concreta parcela jurídica, y que, en numerosas ocasiones, encontrarían más fácil respuesta de adoptarse dicha perspectiva, pues no son exclusivos del ámbito tributario.

---

<sup>2</sup> Puede consultarse la referencia que realiza LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Civitas, Madrid, 1990, pág. 13 y las págs. 135-136. También, SILVESTRI, G., "Linguaggio della Costituzione e linguaggio giuridico: un rapporto complesso", *Quaderni Costituzionali*, n° 2, 1989, pág. 251, afirma que "la flexibilidad y la indeterminación del lenguaje constitucional resulta incluso subrayada cuando se toma en consideración el aspecto diacrónico del proceso interpretativo de la Constitución. (...) El transcurso del tiempo juega un papel importante en la determinación del significado de sus normas".

<sup>3</sup> Nos vemos en la necesidad de realizar tal puntualización porque no parece que éste haya sido el criterio seguido por el TC en la conocida, y denostada, Sentencia de 26 de abril de 1990. En su f.j. tercero se mostró partidaria de otorgar peculiaridades y limitaciones al ejercicio de los derechos cuando quien se sitúa ante el sujeto afectado es la Administración tributaria. De hecho, afirmó textualmente que "el indiscutible y esencial interés público (de sostenimiento de los gastos públicos) justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales". Y ello aunque la STC 22/1984 -que también asumirá un papel relevante en nuestro estudio-, dijese que "existen, ciertamente, fines sociales que deben considerarse de rango superior a algunos derechos individuales, pero ha de tratarse de fines sociales que constituyan en sí mismos valores constitucionalmente reconocidos y la prioridad ha de resultar de la propia Constitución".

<sup>4</sup> Vid. GARCÍA TORRES, J., "Reflexiones sobre la eficacia vinculante de los derechos fundamentales", *RPI*, n° 10, 1988, pág. 107. Y, como exponía DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, J. M., "Potestades administrativas y poderes: en torno al proceso de juridificación del poder", *REDA*, n° 38, 1983, pág. 416, "la juridificación de los poderes constitucionales tiene una vía muy clara de desarrollo, que es la que pasa por la profundización en el auténtico contenido de los derechos fundamentales y libertades públicas. Determinar su alcance exacto, identificarlos en su específico sentido y función, extraer de las proclamaciones solemnes consecuencias operativas, tal es la tarea que aguarda a los juristas...; por encima del problema clásico de determinar qué tipos de derechos han de ser admitidos y cuáles son cada uno de ellos, ha emergido desde un tiempo atrás la preocupación porque en todo caso sean eficaces, operativos". Cfr., también, SAINZ DE BUJANDA, F., "Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la LGT", *CT*, n° 62, 1992, pág. 108.

Uno de los dictados constitucionales al que nos debemos es, precisamente, el derecho a mantener inviolable el domicilio; “uno de los derechos fundamentales más trascendentes” -según el TS, en la S. de 26 de febrero de 1993-, y que se encuentra recogido en el artículo 18.2 de nuestra Constitución de 1978 con el siguiente tenor literal: “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”. Ciertamente es que, debido a la escueta y rígida redacción del precepto constitucional, ha tenido que ser el TC su agente aquilatador, depurando y afinando su alcance. La significación del enunciado constitucional ha sido colmada por el Alto Tribunal tanto en el concepto de domicilio, como en la titularidad y el alcance del mismo (Cfr. STC 22/1984, 137/1985, 50/1995 o 66/1999, por citar solamente algunas de ellas). Además, es un derecho que ha sido caracterizado por algunos, interesadamente, solamente con una connotación excluyente, reducida a proteger al particular manteniendo incontaminado ese ámbito ante la intromisión ajena. En muy pocas ocasiones se ha reparado en la utilidad del mismo, a la vez que para garantizar un ámbito físico al titular del derecho, también para que, mediante una instrumentación inadecuada del mismo, no se imposibilite el cumplimiento de los deberes que la Carta Magna establece y que permiten la consecución de la mayoría de objetivos constitucionales. Atender a ambas vertientes conlleva implicar más a algunos poderes públicos, como el legislativo, a la hora de aportar la regulación normativa suficiente para dar cumplida satisfacción a su titular, y, a su vez, conseguir la compaginación con esas otras exigencias también constitucionales<sup>5</sup>; y a la Administración para que observe, en todo momento, la posición central que el art. 10 CE otorga a los derechos sin descuidar la realización de sus cometidos, que no son los particulares del ente. La finalidad es conseguir que la totalidad de la forma constitucional impregne cualquier actuación de los poderes públicos en el ámbito tributario.

Y otro tanto ocurre con el art. 31 del mismo Texto constitucional, que regula y modula ese deber generalizado de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según los criterios y las directrices por él determinadas. Este precepto, en su apartado primero, dice así: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Deber que, aunque pueda ser percibido con una alta dosis de intromisión en el derecho de propiedad, no puede perder su componente institucional que permite la realización efectiva de muchos de los objetivos y derechos constitucionales.

Para extraer la operatividad del derecho fundamental y del deber constitucional citados acudiremos a las resoluciones del Tribunal Constitucional; conectoras, a su vez, de la jurisprudencia emanada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos -como apuntó expresamente la STC 50/1995-, e, incluso, de “las de otros Tribunales Constitucionales Europeos”, según las SSTC 206/1990 y 31/1994. La razón es clara, pues desde ellas se ha realizado la forja del derecho a la inviolabilidad del domicilio y a la intimidad, así como la del deber de contribuir, delimitando la relación entre ellos; la defensa y garantía de la esfera privada y excluyente que el domicilio representa para el ciudadano, conjugada con las potestades

---

<sup>5</sup> Vid. SS. TC 49/1999, de 5 de abril, f.j. cuarto y 49/1996, f.j. tercero. Esta vertiente es puesta de relieve por GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*. Vol. II. Civitas, Madrid, 1998, pág. 60, quienes apuntan que, junto a la más tradicional obligación de no hacer por parte del Estado, actualmente la estructura técnica de la libertad grava a aquél “con obligaciones accesorias de hacer (Braud) para poder hacer eficaz esa libertad que la sola abstención ya no asegura en una sociedad menesterosa y escasamente autosuficiente”.

atribuidas a las Administraciones públicas para lograr una eficaz actuación de la Inspección o Recaudación de los tributos que consiga el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. No hay que olvidar, como ha afirmado certeramente el profesor Lozano Serrano, que: “El sistema tributario adquiere unas finalidades que exceden de buen trozo la mera recaudación de ingresos para asumir, entre sus objetivos, el asentamiento de la igualdad, la progresividad y la redistribución que hagan efectiva la idea de solidaridad en que encuentra fundamento el deber de contribuir”<sup>6</sup>. La efectividad de esos otros bienes y fines también protegidos constitucionalmente supone evitar lo que se ha dado en llamar “*inflación de los derechos fundamentales*”, y que cada problema jurídico se convierta en un problema de derechos fundamentales<sup>7</sup>. De lo contrario, y manteniendo una concepción de éstos típicamente abstencionista -que olvida su vertiente objetiva o institucional-, se dificultaría o, incluso, imposibilitaría su consecución.

## B.- RELEVANCIA Y ACTUALIDAD DEL TEMA.

La importancia del objeto de estudio se justifica por sí sola si se atiende a los cualificados hitos y a la dimensión teórica y práctica -desde su raíz constitucional hasta su reflejo tributario- de las cuestiones que se irán jalonando. Han sido, pues, criterios de necesidad y de oportunidad los que han justificado el estudio de este tema y el enfoque adoptado. Necesidad del trabajo porque los principales pronunciamientos jurisprudenciales, tanto del TC -SS. 110/1984, 135/1987, 76/1992, la 50/1995, o la 66/1999, de 26 de abril- como del TS -S. 22 de enero de 1993- dejan numerosos puntos sin resolver y otros, según nuestro parecer, insatisfactoriamente resueltos.

Oportunidad porque, aunque la reforma de la LGT, de 20 de junio de 1995, alteró la redacción de algunos de los preceptos que influyen en nuestro trabajo, la intención de modificar determinadas exigencias de la potestad de entrada y reconocimiento por los órganos de la Inspección de los Tributos fue abandonada finalmente. Otros cambios normativos, también de importancia, inciden directamente en cuestiones que deberemos analizar; léase, la Ley 1/1998 y la regulación del procedimiento sancionador por el RD 1930/1998, algunos aspectos de la Ley 30/1992 -como las medidas provisionales o cautelares o el procedimiento de protección ordinaria de los derechos fundamentales ante una presunta lesión por la Administración-, del art. 91.2 de la LOPJ y de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (art. 8.5)-, han incidido

---

<sup>6</sup> Principio de solidaridad que, aunque no es expresamente citado por el art. 31 CE, sí hay que entenderlo como justificación, primera y última, del deber de contribuir. A él han recurrido las Sentencias del TC 214/1994, de 14 de julio, y la 50/1995, de 23 de febrero -ésta última versa sobre actuaciones de inspección tributaria domiciliaria en lucha contra el fraude fiscal-. Y también otros preceptos del texto constitucional, como el art. 138 y 156 CE relativos a la solidaridad interregional, tan de actualidad en materia financiera. Vid. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, Madrid, 1998, en págs. 40, 90 y ss.

<sup>7</sup> Expresión recogida por CRUZ VILLALÓN, P., en el *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario* de la Universidad de Murcia, y puesta de manifiesto por RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *REDC*, nº 36, 1992, pág. 63. Este autor acaba su trabajo afirmando que “la protección y garantía del ‘estatuto jurídico del contribuyente’ no ha de buscarse *siempre y en todo caso* a través de una *extensión desmesurada* del ámbito y contenido de los derechos fundamentales y las libertades reconocidos por la Constitución”. También reflejado por RODRÍGUEZ BEREIJO, A., en el *Prólogo* a la obra de Zornoza Pérez, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Civitas, Madrid, 1992, pág. 14. Vid., también, MARTÍN RETORTILLO, L., “Eficacia y garantía de los derechos fundamentales”, en el libro *Estudios sobre la Constitución en homenaje al Profesor García de Enterría*. Civitas, Madrid, 1991, pág. 585 y ss.

en materias que afectan, de lleno, a numerosos aspectos del objeto de estudio. Por no citar, a su vez, la lenta, pero real, incidencia de las potestades de verificación in situ de los órganos comunitarios para descubrir fraudes a la Hacienda Comunitaria, que han recibido un reciente impulso tras la entrada en vigor del Reglamento (CE) n° 1073/1999, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de mayo de 1999, así como el Reglamento (EURATOM) n° 1074/1999 del Consejo de 25 de mayo de 1999. Normativa comunitaria que se ha acompañado de la creación de una nueva oficina -que sustituye a la UCLAF y al "Grupo operativo de coordinación de la lucha contra el fraude"-, y que es denominada Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), entrando en funcionamiento el 1 de junio de 1999.

Además de acudir a la regulación constitucional, legislativa y a los Reglamentos Comunitarios, así como a la aplicación práctica y efectiva que de ellos hagan los poderes públicos, también deberemos atender especialmente a las interpretaciones judiciales procedentes de todos los órdenes jurisdiccionales; también del TEDH. Solamente con este enfoque se pueden afrontar temas tan espinosos y opacos como la determinación del bien jurídico protegido en el art. 18 de la CE, o para vislumbrar el fundamento o la extensión del ámbito físico del derecho a la inviolabilidad domiciliaria, y si el domicilio del art. 45 LGT se corresponde con esa referencia constitucional; determinar qué sujetos resultan protegidos en función del fundamento del derecho, y quién está legitimado para asentar esa intromisión por parte de los órganos administrativos de inspección o recaudación tributaria. Deduciendo de ese análisis su respeto por la normativa tributaria o no.

La relevancia concedida en nuestra sociedad a la inviolabilidad domiciliaria y a la intimidad es innegable<sup>8</sup>; desplegando también una notoriedad social indiscutible las actuaciones de la Administración tributaria que pueden afectar a esos derechos. A su vez, no podemos olvidar que todavía a estas alturas se sigue hablando de uno de los más recurrentes problemas de esta rama del Derecho público: la juridificación de las relaciones tributarias, desde el enfoque, tal y como realizaba Casado Ollero<sup>9</sup>, del necesario ejercicio de las potestades tributarias con una finalidad constitucionalmente establecida y, a la vez, de tutelar los derechos que, de una u otra manera, resulten afectados por la imposición. Sin ir más lejos, puede resultar chocante la necesidad de enunciar legalmente -art. 20 de la Ley 1/1998-, que "la Administración tributaria facilitará en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones".

---

<sup>8</sup> Así era reflejado en el informe de 1971 elaborado por el Younger Committee on Privacy, al considerar el respeto a la vida privada una prioridad de protección dentro de los derechos humanos Younger Committee on Privacy. *Price of privacy*. Privacy Committee of the Society of Conservative lawyers, London, 1971. Vid. la referencia al mismo realizada por PÉREZ LUÑO, A. E., "Dilemas actuales de la protección de la intimidad", en la obra dirigida por J. M. Sauca, *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Universidad Carlos III-BOE, Madrid, 1994, pág. 312, siendo, como apunta el autor citado, el derecho fundamental con mayor número de posibles transgresiones y con mayor cantidad de víctimas reales o potenciales. La importancia de los estudios sobre la 'privacy' y su reflejo en la realidad son acentuados también por BALDASSARRE, A., *Privacy e costituzione. L'esperienza statunitense*. Bulzoni, Roma, 1974, pág. 4, representado este problema uno "dei più fedeli specchi della crisi attuale delle moderne Carte dei diritti e dei corrispondenti sistemi delle libertà individuali".

<sup>9</sup> Vid. CASADO OLLERO, G., "Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario", en la obra colectiva *Principios constitucionales tributarios*. Universidad Autónoma de Sinaloa-Universidad de Salamanca. Sinaloa, México, 1993, pág. 91 y ss.

Ante un tema con tal grado de raigambre constitucional, e inescindibles consecuencias tributarias, no puede afirmarse ciertamente que el legislador haya permanecido abstraído y ajeno a esa realidad; cfr. la modificación por la Ley 25/1995 del art. 133.4 LGT. No en vano, la intención de reformar la regulación normativa en este punto, atinente al procedimiento de inspección -art. 141 LGT-, también estuvo presente durante prácticamente todo el trayecto que duró la tramitación parlamentaria de dicha reforma de la LGT. Pero, al parecer, las posibilidades que ofrecían las mayorías políticas del momento, ante la enjundiosa apelación al posible carácter orgánico del precepto -y la exigencia de la consiguiente mayoría parlamentaria por el art. 81 CE-, no permitían otra cosa que el desistimiento y que su modificación fuera aparcada. Precisamente, el profesor García Añoveros<sup>10</sup> se muestra sorprendido de que no se haya suscitado un debate sobre la 'condición' orgánica u ordinaria en "cuestiones relacionadas con la aplicación de algunos artículos de la LGT, singularmente el art. 111 y el 141, entre otros". Sin embargo, continuamos con la vigencia de un precepto -art. 141 LGT- alumbrado en época preconstitucional, y que ha visto sucederse las reformas normativas sin que se decidieran, cuando menos, a adecentarlo con ropajes más dignos de un período constitucional. Si, salvando las distancias, puede afirmarse que cada momento histórico produce una cultura propia de sus derechos y libertades, ejemplo preclaro de ello es la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes<sup>11</sup>.

De ahí que consideremos que es un buen momento para realizar un esfuerzo legal, doctrinal y jurisprudencial que articule detalladamente el exacto contenido, los perfiles y límites que el derecho puede presentar a los efectos tributarios apuntados<sup>12</sup>, si se exige a los órganos

---

<sup>10</sup> GARCÍA AÑOVEROS, J., "Comentario al artículo 1 de la LGT", *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma: Libro homenaje al profesor Sainz de Bujanda*, I, IEF, Madrid, 1991, pág. 31 y ss.

<sup>11</sup> Norma que, por su carácter ordinario y por la eficacia meramente programática de algunos de sus preceptos -cuando no repetitiva de disposiciones ya establecidas en la Ley 30/1992-, tampoco ha dedicado el mínimo tiempo a este derecho. Basta citar la contundente crítica de PALAO TABOADA, C., "Lo 'blanco' y lo 'duro' del proyecto de ley de derechos y garantías de los contribuyentes", *Revista de contabilidad y tributación*, nº 38, 1997, págs. 3-39. Vid., también, AA.VV., *El estatuto del contribuyente*. Francis Lefebvre, Madrid, 1998. En Italia se están tramitando disposiciones legislativas que inciden en los derechos del sujeto sometido a una verificación fiscal en su domicilio o en locales profesionales, empresariales o industriales. Aunque todavía se reduce a proyecto de ley aprobado por el Consejo de Ministros el 8 de agosto de 1996, e intitulado "Statuto dei diritti del contribuente" (vid. su texto en *Riv. Il fisco*, nº 32, 1996, pág. 7763 y ss., y en la *Riv. Tributi*, giugno-dicembre, 1996, pág. 982-986), especialmente en sus artículos 11 y 12. También se ha publicado la Circular 1/1998 del Comando Generale della Guardia di Finanza Italiana sobre la actividad de 'verifica tributaria' -que viene a sustituir a la Circular 1/1988- y que, con efectos desde el 1 de enero de 1999, puntualiza esa posibilidad de entrada y registro en domicilios y locales empresariales, etc., por motivos tributarios.

<sup>12</sup> Nos hacemos eco del planteamiento del profesor GARCÍA AÑOVEROS, J., "Una nueva ley general tributaria. Problemas constitucionales", en la obra colectiva *Garantías constitucionales del contribuyente*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pág. 117, cuando solicita un desarrollo constitucional de los derechos del ciudadano en materia tributaria desde una metodología diferente, desde un examen casuístico de los derechos constitucionales (intimidad, inviolabilidad del domicilio, tutela judicial efectiva, a no declarar contra sí mismo, a la asistencia letrada, a la legalidad de la acción administrativa, etc.), con un análisis de sus consecuencias en cada una de las fases de aplicación de los tributos. Por tanto, guiará nuestra intención que los problemas que nos surjan y planteemos sean afrontados teniendo presente cuál es el concreto ámbito al que nos debemos, que no es otro que el tributario. Pero es también convicción nuestra que una panorámica de conjunto resulta, cuanto menos, útil, pues indudable es la interdependencia que las más de las veces presentan las cuestiones entre sí. Asumimos, pues, el esquema metodológico apuntado por Rodríguez Bereijo, desde las reflexiones del profesor Sáinz de Bujanda, debiendo comprender nuestro análisis un estudio del Derecho positivo vigente -atendiendo especialmente a la legitimidad y cualidad que incorpora, sobre todo, el texto constitucional-, con una continua aportación de los pronunciamientos

administrativos “buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (en conocida frase pronunciada por el TC). Pero sin encumbrar esta máxima sino concibiéndola con modulaciones en función de variables también constitucionales.

### C.- LA IMPORTANCIA DE LA ADOPCIÓN DE UN ENFOQUE INTERDISCIPLINAR Y EUROPEO.

Constituye la columna vertebral de nuestro análisis la influencia que presenta la Constitución, su grado de eficacia y la vinculación de sus preceptos -contengan principios, derechos o deberes-, con las diferentes ramas jurídicas y, muy especialmente, con el Derecho financiero. Eso sí, partiendo de la consideración unitaria y de conjunto del ordenamiento jurídico; es decir, de un marco jurídico único que postule y consiga una lectura correcta y armonizada de cada una de ellas, y de todas con la Carta Constitucional.

Consideramos necesario poner de relieve, al hilo de la exposición del derecho español, las regulaciones y las peculiaridades que presentan los ordenamientos jurídicos de países con tradición jurídica cercana a la nuestra<sup>13</sup>. La particularidad de adoptar este enfoque comparado viene justificada por varios motivos. En primer término, por la imposibilidad de explicar, con visos de lógica y claridad, muchas de las instituciones y los contenidos de nuestra Carta Magna, de las orientaciones de algunos pronunciamientos del TC v.gr. la STC 137/1985, y no digamos de nuestro Derecho financiero, sin recurrir al momento de su gestación, a la regulación adoptada en esos ordenamientos jurídicos donde primigeniamente fueron concebidas esas instituciones y elaborados sus contenidos, así como al trato recibido doctrinalmente. Tal y como puso de relieve uno de los más destacados estudiosos de la vertiente constitucional del problema, el profesor Peter Häberle<sup>14</sup>, no sólo ha sido frecuente “la copia de textos anteriores, sino que también se toma la jurisprudencia y la doctrina jurídica de Constituciones extranjeras”.

---

jurisprudencial, así como con una valoración crítica de la axiología del Derecho y su contraste y comparación con la justicia; contando, asimismo, con las aportaciones doctrinales sobre la materia. Vid., respectivamente, RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. IEF, Madrid, 1976; y SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, IEP, Madrid, 1965, pág. 446. Vid. LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, op. cit., pág. 61 y también 121, donde refleja que la “relación e influencia mutua con estas últimas (con esas otras ramas que estudien diversos sectores jurídicos) no debe empañar la identidad propia de cada una de ellas, en general, ni de la nuestra en particular”. Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*. Civitas, Madrid, 1985, pág. 106, sobre la unidad del ordenamiento, cuando afirmó que “las ramas jurídicas son estrictamente convencionales y en nada pueden afectar a la radical unidad del ordenamiento jurídico”. Advertamos de la particular naturaleza y objeto de la investigación, que desarrolla una problemática común a muchas ramas del derecho, y, por tanto, en esas diferentes disciplinas estará formulada y resuelta con propia peculiaridad; lo cual no debe ser acicate que suponga una compartimentación inconexa de objetos ideales de conocimiento, sino todo lo contrario. CAYÓN GALIARDO, A., “Gestión tributaria y derechos fundamentales”, *RTT*, nº 3, 1988, pág. 8, afirma que la visión de conjunto ha de obtenerse desde el análisis de cada uno de los sectores, donde los matices hacen ciertas las afirmaciones generales, y la especialización de cada uno permite aportar su peculiar perspectiva.

<sup>13</sup> Evidentemente, no podemos analizar el conjunto de los países europeos, ni siquiera de los integrantes de la Unión Europea, pues excedería, con mucho, las dimensiones del trabajo y nuestras posibilidades de acceso a sus fuentes normativas, jurisprudenciales y doctrinales. Nos vamos a centrar, por contra, en países que, además de tener un alto grado de vinculación histórica, han mantenido un más estrecho contacto y han influenciado, de manera más directa, nuestra tradición jurídica y las elaboraciones dogmáticas y doctrinales, tanto constitucionales como tributarias; o, incluso, porque traerlos a colación nos puede aportar una adecuada visión de conjunto del transcurrir de las instituciones jurídicas que más inciden en nuestro estudio.

<sup>14</sup> Vid. HÄBERLE, P., “El concepto de los derechos fundamentales”, en la obra colectiva dirigida por J. M.

Ahora bien, no podemos olvidar la trascendencia que, para las instituciones jurídicas de cada país, tienen sus peculiaridades históricas, tanto en el momento de su surgimiento como en su configuración concreta y en la posterior evolución. Tenerlas en cuenta nos permite comprender su actualidad en cada ordenamiento y la razón de determinadas interpretaciones que de ellas realizan los tribunales, especialmente los Tribunales Constitucionales<sup>15</sup>. Con razón advirtió el profesor Sainz de Bujanda<sup>16</sup> que hay que frenar el “deseo de innovación y de protagonismo o notoriedad que sería a todas luces censurable si no se hace con los debidos fundamentos, las razones adecuadas y las cautelas necesarias...”, puesto que “no se trata de hacer estudios eruditos, con ser muy valiosos, precisos, minuciosos, detallados, de tal o cual evento, sino de ver la constante histórica que ha dado origen a esos frutos”.

Un ejemplo fehaciente de la cautela y precisión con que se debe recurrir a la trasposición de regulaciones o a la asunción interna de pronunciamientos jurisprudenciales o doctrinales procedentes de otros ordenamientos jurídicos -por muy cercanos que sean al nuestro-, lo tenemos en el reclamo y recurso a la cita del ordenamiento comparado y de opiniones doctrinales, italianas y alemanas<sup>17</sup>, realizada, incluso, en las Sentencias del TC español. Esa circunstancia se aprecia ciertamente en pronunciamientos del TC sobre la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, al analizar la relación entre deber de contribuir y derechos ‘individuales’, o en las sentencias relativas al interés fiscal y a la posición de ‘sujeción’ del contribuyente a la Administración tributaria<sup>18</sup>.

---

Sauca, titulada *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Universidad Carlos III-BOE, 1994, pág. 82.

<sup>15</sup> Precisamente, DE LA OLIVA SANTOS, A., “Tribunal Constitucional y jurisdicción ordinaria: causas, ámbitos y alivios de una tensión”, en la obra junto a Díez-Picazo Giménez, I, *Tribunal Constitucional, Jurisdicción ordinaria y derechos fundamentales*. McGraw Hill, Madrid, 1996, pág. 15, se muestra receloso del estudio de Derecho comparado en materia de jurisdicción constitucional, pues ésta presenta articulaciones muy diversas entre sí, y habría que ilustrar previamente el perfil del TC. De no realizarse ese análisis comparado adecuadamente, al final se acaba aportando un dato legislativo aislado en apoyo de la tesis defendida, llegando a decir este autor que “a falta de sentido jurídico y de sentido común, siempre cabe recurrir al Derecho comparado”. Sirva apuntar, simplemente, la importancia de ese estudio comparado en nuestro caso para descubrir el origen de la solución dada por la STC 137/1985 a la inviolabilidad del domicilio por las personas jurídicas; o la confusión terminológica entre intimidad, vida privada o ‘privacy’, fruto de su distinta filiación jurídica en el ordenamiento norteamericano, en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, o en los ordenamientos constitucionales continentales; o la similitud de algunas referencias del art. 141 LGT con parágrafos de la Ordenanza Tributaria Alemana.

<sup>16</sup> Así lo hizo en la conferencia pronunciada con motivo de la Jornada organizada en su homenaje, y publicada con el título “El desarrollo actual del derecho financiero en España”, en la *Revista CT*, nº 78, 1996, pág. 188 y ss.

<sup>17</sup> En este sentido, pueden traerse a colación las afirmaciones vertidas por Ignacio Gutiérrez Gutiérrez, en la Introducción al libro de HESSE, K., *Derecho constitucional y Derecho privado*. Civitas, Madrid, 1995, pág. 9, respecto de las similitudes entre la Ley Fundamental de Bonn y nuestra Constitución en el sentido de que, “más importantes que las semejanzas originarias entre los textos, resultan probablemente las que se producen a partir de la interpretación de nuestra Constitución Española con criterios inspirados en la doctrina alemana”; se refería, sobre todo, a la autoridad de K. Hesse y de los constitucionalistas de su entorno como Häberle, Müller o Schneider. Vid. HÄBERLE, P., *La libertad fundamental en el Estado Constitucional*. Pontificia Universidad Católica de Perú. Fondo Editorial, 1997, que es traducción de la versión italiana *Le libertà fondamentali nello stato costituzionale*. NIS, Roma, 1993, que fue traducida del alemán, a su vez, por Paolo Ridola. Nosotros hemos manejado ambos textos, aunque citaremos la versión castellana.

<sup>18</sup> Así, pueden compararse las manifestaciones de nuestro TC (S. 76/1990, sobre interés fiscal y la Administración como potentior persona) -muy criticada por la doctrina-, con lo dispuesto en las Sentencias de la Corte Costituzionale italiana sobre el interés fiscal a la recaudación -como manifestación tributaria del interés

Estas circunstancias y riesgos apuntados nos deben llevar a caminar con la convicción de que la adopción del método comparado necesita de un concienzudo estudio del origen y de la razón de ser de las instituciones jurídicas para poder llegar a asimilar, y no trasladar sin más, sus disposiciones a otro ordenamiento. Como ya dijo Boggetti<sup>19</sup>, cualquier verdadera comparación debe tener bien presente y analizar un vasto material normativo y doctrinal, así como un completo análisis del derecho de que se trate. Y esto es, quizá, lo que se ha echado en falta en ciertos estudios doctrinales y en algunas resoluciones incluso del Tribunal Constitucional español. A pesar de los riesgos apuntados, conscientes somos de las recíprocas influencias de los ordenamientos jurídicos de países con tradición común; en nuestro caso, especialmente de Italia y Alemania<sup>20</sup>.

De hecho, a pesar de manifestar nuestros reparos a una tarea que acuda, en auxilio de mejores luces propias, a la inoportuna cita de estudios y jurisprudencia comparada, consideramos particularmente importante para nuestro estudio adoptar una visión que compagine la problemática interna con las soluciones adoptadas en otros ordenamientos. No podemos olvidar la existencia de la Hacienda comunitaria y de la creación de un nuevo ente dirigido a intensificar esa tarea investigadora que incide en el presupuesto comunitario, y que nace del consenso del Consejo, el Parlamento y la Comisión, en acentuar la efectividad de la lucha contra el fraude - Acuerdo Institucional de 25 de mayo de 1999, firmado entre ellos<sup>21</sup>.

De hecho, el 1 de junio de 1999 ha entrado en funcionamiento un nuevo organismo -que viene a sustituir a la UCLAF-, que recibe la denominación de OLAF, Oficina Europea de Lucha

---

general-, traducido en la práctica como mera voracidad recaudadora, y su relación con los derechos "individuales", cfr. la SCC italiana 45/1963, o también la 91/1964, f.j. tercero; la S. 50/1965, en su f.j. segundo; la S. 163/1974, y la S. 200/1976. También es notoria, como analizaremos detenidamente, la influencia del artículo doctrinal realizado por BARILE, P., y CHELI, E., Voz "Domicilio (libertà di)", *Enc.Dir.*, Vol. XIII. Giuffrè, 1964, sobre algunos de los pasajes de la STC 137/1985, en cuanto a la extensión de la inviolabilidad domiciliaria al de las personas jurídicas. Por no detenernos en resoluciones del Tribunal Constitucional alemán sobre multitud de cuestiones de la dogmática de los derechos fundamentales -v.gr. el contenido esencial, el principio de proporcionalidad, los principios de interpretación constitucional, etc.-.

<sup>19</sup> BOGNETTI, G., *Introduzione al diritto costituzionale comparato (Il metodo)*. Utet, Torino, 1994, pág. 89.

<sup>20</sup> Además, esta imbricación se produce acentuadamente en el aspecto constitucional, como así ha destacado Rubio Llorente respecto de las configuraciones germánicas. Vid. RUBIO LLORENTE, F., "La Constitución como fuente del Derecho", *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*. IEF, Vol. I, Madrid, 1979, pág. 67. También es recogido por PÉREZ ROYO, J., "La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el Estado Social", *REDC*, nº 10, 1984, pág. 157. En materia financiera, es incuestionable la influencia de los preceptos de la Constitución italiana de 1947 y de las corrientes doctrinales de ese país tanto para España -en la más destacada doctrina formada en la Universidad de Bolonia-, como para los países latinoamericanos. Vid. para estos últimos, VALDÉS COSTA, R., "Alternativas y experiencias de la codificación tributaria en Iberoamérica y España", en la obra compilada por González García, *Principios constitucionales tributarios*. Universidad Autónoma de Sinaloa-Universidad de Salamanca. México, 1993, pág. 20 y ss.

<sup>21</sup> Este Acuerdo Institucional, de 25 de mayo de 1999 (DOCE L 136, de 31 de mayo de 1999), entre el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión de las Comunidades Europeas, relativo a las investigaciones efectuadas por la OLAF, acentúa la necesidad de proteger los intereses financieros, pero también el conjunto de actividades ligadas a la protección de los intereses comunitarios ante comportamientos irregulares que puedan dar lugar a diligencias administrativas o penales, como el fraude, la corrupción o cualquier otra actividad ilegal que suponga un detrimento de los intereses financieros de las Comunidades Europeas.



Contra el Fraude<sup>22</sup>. En un mercado único, libre y con libertad de movimientos de capitales, y tras las irregularidades observadas en las ayudas y subvenciones comunitarias, la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional adquiere tintes de exigencia prioritaria<sup>23</sup>, necesitando de disposiciones normativas y actuaciones administrativas con un marco más amplio que el estatal. Esa creación de una entidad ad hoc para la lucha contra el fraude se ha acompañado de los instrumentos normativos comunitarios que le atribuyen y regulan las competencias que esa Oficina Europea puede desarrollar. Al efecto se ha dictado, también, el Reglamento (CE) n° 1073/1999, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de mayo de 1999, y el Reglamento (EURATOM) n° 1074/1999, del Consejo, de 25 de mayo de 1999, ambos relativos a las investigaciones efectuadas por la OLAF, que remiten, en determinados puntos, a los Reglamentos comunitarios ya vigentes<sup>24</sup>.

Esta Oficina desarrollará, con total independencia y sin solicitar ni aceptar “instrucciones de la Comisión, ni de ningún Gobierno ni de ninguna otra Institución, órgano u organismo”, las investigaciones para reforzar su eficacia en la protección de los intereses financieros y todas las actuaciones vinculadas a dicha protección, realizando, para ello, investigaciones administrativas externas e internas<sup>25</sup>. El ejercicio de sus competencias conlleva, como ya ocurría con la UCLAF, y por citar sólo un ejemplo, la posibilidad de realizar actuaciones inspectoras en ámbitos muy cercanos al derecho, internamente protegido, a la inviolabilidad del domicilio, especialmente en

---

<sup>22</sup> UCLAF eran las siglas correspondientes a “Unité de Coordination de la Lutte AntiFraude”, organismo creado en 1988 e integrado en la Secretaría General de la Comisión de la CE, que estaba encargado de realizar tareas investigadoras para detectar los casos más graves de fraude fiscal. Para ello, se podía auxiliar, en su caso, de las autoridades nacionales. A la UCLAF le sustituyó el “Grupo operativo de coordinación de la lucha contra el fraude”. Las funciones y atribuciones del este Grupo han sido asumidas, actualmente, por la OLAF u Oficina Europea de la Lucha contra el Fraude. Órgano creado mediante la Decisión 1999/352/CE, CECA, Euratom, de la Comisión de 28 de abril de 1999 (DOCE L 136, de 31 de mayo de 1999).

<sup>23</sup> Esta idea lleva tiempo siendo estudiada por la doctrina. De hecho, varias voces han puesto sobre el tapete la necesidad de iniciar un esfuerzo en este sentido. Puede verse la referencia que realiza SCHICK, W., “Il procedimento nel diritto tributario”, en la obra colectiva *Trattato di Diritto Tributario*. Diretto da A. Amatucci. Vol. III. Cedam, Padova, 1994, pág. 70 y ss., “La Unión política y monetaria solicita la armonización también del derecho procedimental, el cual constituye un importante impulso a un ulterior proceso de armonización europea del derecho tributario”, aunque actualmente el procedimiento de imposición está regulado en sus detalles de manera diferente en los distintos países.

<sup>24</sup> Existe un Reglamento CE, n° 2988/1995, de 28 de diciembre, con algunas medidas generales suplementarias en materia de controles y verificaciones en la lucha contra el fraude, dejando a salvo las normas y procedimientos en vigor en algunos sectores (como el Reglamento CEE n° 729/1970 de financiación de la Política Agraria Común; Reglamento CEE n° 165/1974, relativo a los poderes de los agentes de la Comisión, y otros varios). También podemos hacer referencia al Reglamento CE, Euratom 2185/1996, de 11 de noviembre (publicado el 15 de noviembre de 1996) sobre controles y verificaciones in situ efectuadas por la Comisión para tutelar los intereses financieros de la Comunidad Europea contra los fraudes y las irregularidades, y que resulta de aplicación desde el 1 de enero de 1997. Pero dejemos su estudio para un posterior momento.

<sup>25</sup> Como establece el art. 1 de la Decisión de la Comisión de 28 de abril de 1999 que crea esta Oficina, ejercerá, en lo que más nos interesa, las competencias de la Comisión en materia de investigaciones administrativas externas. Se dirigirá a reforzar “la lucha contra el fraude, la corrupción y cualquier otra actividad ilegal que vaya en detrimento de los intereses financieros de las Comunidades...”. También podrá desarrollar las investigaciones administrativas internas, para “luchar contra el fraude, corrupción y cualquier otra actividad ilegal en detrimento de esos intereses financieros de las Comunidades...”. La Comisión o demás instituciones podrán encargarle la realización de misiones de investigación en otros ámbitos. Además, según prevé el art. 2, la Oficina aportará la ayuda de la Comisión a la cooperación con los Estados miembros en el ámbito de la lucha contra el fraude.

el aspecto más polémico: la verificación de empresas. Así es reconocido también en el Considerando décimo de los Reglamentos citados, que prevén la necesidad de respetar las “plenamente los derechos humanos y las libertades fundamentales y, en particular, el principio de equidad..., y el derecho a que sólo los elementos con valor probatorio puedan constituir la base de las conclusiones de una investigación”. Para ello, será necesario tener bien presente, como así pusieron de relieve varias sentencias del Tribunal Europeo con sede en Estrasburgo, las regulaciones constitucionales y legales internas y el acervo normativo procedente de estas instituciones europeas, el ejercicio de las mismas por los poderes públicos estatales o los órganos comunitarios, así como los posibles recursos de los particulares ante los tribunales internos y ante instancias comunitarias.

No podemos dejar de señalar, como en su día hicieron Martín Queralt y Martínez Lafuente, que fueron cuestiones tributarias las que se encontraron originariamente en el zócalo de los problemas que provocaron una construcción del Derecho comunitario que pivotase sobre los principios de efecto directo, de primacía y de aplicabilidad inmediata<sup>26</sup>. Si la dificultad del proceso de Unión Europea es latente, se nos antoja todavía más difícil y laborioso si entra en liza el acervo tributario. En cuyo caso, el engranaje de esta tarea requiere de esfuerzos intensos y estudios comedidos, pero profundos si, además, se combinan los aspectos constitucionales y los tributarios.

Este enfoque tiene a su favor que es posible contabilizar en el ‘haber’ varios intentos de Constitución europea<sup>27</sup>, e, incluso, se está hablando ya, por autores de la talla de Häberle, de la existencia de “una sociedad europea, incluso mundial, de producción y recepción en materia de derechos fundamentales y derechos del hombre”<sup>28</sup>. La intención es conseguir que ese fenómeno

---

<sup>26</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., y MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “La política fiscal europea”, en el volumen colectivo *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*. Vol. III. Civitas, Madrid, 1986, y también ORÓN MORATAL, G., “Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario”, *REDF*, n° 97, 1998, pág. 63.

<sup>27</sup> La primera vez que el Parlamento Europeo promovió una Constitución Europea fue a raíz de las primeras elecciones democráticas al Parlamento Europeo, atribuyéndose éste el poder constituyente. El proyecto Spinelli, que contaba con una expresa Carta de Derechos, fue respaldado mayoritariamente en dicho Parlamento, postulando su ratificación por los Estados. Circunstancia que no gustó al Consejo y a los Gobiernos, al resultar apartados de su elaboración. Por contra, éstos instaron el Acta Única Europea, adoptada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986, y la consiguiente modificación de los Tratados originarios. El otro Proyecto de Constitución de la Unión Europea fue aprobado provisionalmente el 10 de febrero de 1994 por el Parlamento europeo (DOCE C 61, de 28 de febrero de 1994). Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “El proyecto de Constitución Europea”, *REDC*, n° 45, 1995, pág. 18 y ss.; MANGAS MARTÍN, A., “Reflexiones sobre el Proyecto de Constitución europea ante la perspectiva de reforma de 1996”, *REDC*, n° 45, 1995, pág. 150 y ss. Vid., también, CHUECA SANCHO, A. G., *Los derechos fundamentales en la Unión Europea*. Bosch, Barcelona, 1999, pág. 27 y ss. En este Proyecto de Constitución de la Unión Europea se recogía expresamente que los derechos por ella enunciados no podrían ser objeto de limitación “salvo en virtud de una ley que respete su contenido esencial”, y con la exigencia, además, de que la medida fuese razonable y necesaria para la salvaguardia de una sociedad democrática. Se establecía, asimismo, la competencia del Tribunal de Justicia ante alegaciones por parte de cualquier particular de cualquier Estado miembro por violación de un derecho fundamental protegido por dicha Constitución (una especie de recurso de amparo).

<sup>28</sup> Así, HABERLE, P., *La libertad fundamental en el Estado constitucional*. Pontificia Universidad Católica del Perú. Perú, 1997. Este autor es partidario de considerar el Derecho comparado, hablando del Derecho constitucional, como el quinto método exegético (‘fünfte Auslegungsmethode’; junto a los cuatro referentes hermenéuticos clásicos elaborados por Savigny, el gramatical, lógico, histórico y sistemático) y vehículo de perspectiva europea común, tal y como refleja en el trabajo “Derecho constitucional europeo”, en la obra colectiva coordinada por PÉREZ LUÑO, *Derechos humanos y constitucionalismo ante el tercer milenio*. Marcial Pons, 1996, pág. 205; y también esta

iniciado de caminar en común en materia constitucional y de derechos humanos transcurra paralelo al proceso de integración europea, aunque esté actualmente asentado en una perspectiva funcionalista muy definida, dirigida a lograr una aproximación global desde el sayo de las libertades comerciales y económicas<sup>29</sup>.

Ante las dificultades que continuamente surgen en el lento discurrir del proceso de armonización o coordinación en el ámbito impositivo comunitario<sup>30</sup>, han detectado estas instancias comunitarias la necesidad, si bien no, a estas alturas, de realizar una unificación de procedimientos de aplicación de los tributos<sup>31</sup>, sí de lograr una profundización en la cooperación

---

perspectiva fluye en su trabajo "Contenidos significativos y funciones de la ley parlamentaria", en la obra colectiva *Democracia representativa y parlamentarismo*. Servicio de Publicaciones del Senado, IX Jornadas de Derecho Constitucional Comparado, celebradas en el Senado del 5 al 7 de noviembre de 1992. Madrid, 1992, págs. 67-79.

<sup>29</sup> El Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht en 1992, en su art. 2, así lo refleja: "La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria...". Y el Tratado firmado en Amsterdam, el 2 de octubre de 1997, ya en vigor, recoge, en su art. B que "La Unión tendrá los siguientes objetivos: promover el progreso económico y social y un alto nivel de empleo y conseguir un desarrollo equilibrado y sostenible, principalmente mediante la creación de un espacio sin fronteras interiores, el fortalecimiento de la cohesión económica y social y el establecimiento de una unión económica y monetaria que implicará, en su momento, una moneda única, conforme a las disposiciones del presente Tratado;...".

<sup>30</sup> Debe acudir, como es sabido, a los artículos 95 a 99 del Tratado CE, al art. 100 en su exigencia de unanimidad del Consejo en materia fiscal (mantenida con el Tratado UE en el art. 100 A), y a las Directivas comunitarias dictadas con ese fin. Doctrinalmente, puede acudir a los estudios de FALCÓN Y TELLA, R., *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Madrid, 1988, y "La armonización fiscal en la jurisprudencia", en *El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial*. Madrid, 1993, págs. 981-1002, y en esa misma obra, CASADO OLLERO, G., "La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado", págs. 935-979. Este autor resalta que, en el Tratado de la CEE, el tributo es percibido, no solamente como instrumento de recaudación, sino útil para la consecución del mercado común y, por tanto, al servicio de los objetivos de la Comunidad (la armonización como criterio de 'extrafiscalidad tributaria'), en "Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE", *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*. TAT, Granada, 1987, pág. 129 y ss. Esta lentitud y sinuosidad del proceso se refleja en el abandono, en 1975, del proyecto de armonización del Impuesto sobre Sociedades. Vid. ORÓN MORATAL, G., "Consecuencias de la integración...", *op. cit.*, pág. 79, y la Intervención de Madame Scrivener ante la prensa el 18 de abril de 1990, también recogida en la *Revista Impuestos*, 1990-II, pág. 1125 y ss., sobre el cambio de estrategia planteado por la Comisión en este tema. Vid., sobre la homogeneización europea -cfr. el Consejo Ecofin, de 1 de diciembre de 1997-, donde se aprobó el Código de Conducta Fiscal Europeo, que, dirigido hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea, supone la adopción de un conjunto de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa entre Estados de la Unión Europea. (COM (97) 495 f, 1.10.97 Ecofin de diciembre 1997). Vid., en la sujeción personal al sistema tributario, las referencias que hace LOZANO SERRANO, C., en el *Prólogo* a la obra de GARCÍA PRATS, F. A., *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Tecnos, 1998, pág. 14 y ss.

<sup>31</sup> Incluso en el terreno doctrinal español hay autores que propugnan la necesidad de incidir en este discurrir de la coordinación en el ámbito del procedimiento tributario. Vid., BAYONA GIMÉNEZ, J. J., "La cobertura constitucional del deber de autoliquidación", *Impuestos*, 1998, quien pone de relieve la dificultad motivada por las diferente organización de las respectivas Administraciones tributarias nacionales. En nuestro país, simplemente podemos citar la creación, en virtud de la *Resolución de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de 27 de octubre de 1998*, de una *Oficina Nacional de Investigación del Fraude*, para adaptar los métodos de lucha a la evolución del fenómeno evasor tributario; apuntando expresamente en el apartado 2 bis -que modifica la anterior Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992-, la necesidad de estudiar y analizar "(b) ...los procedimientos de lucha contra el fraude utilizados por otras Administraciones Tributarias, en particular las relativas a los tributos de implantación en el ámbito de la Unión Europea, y su adecuación, en su caso, a los problemas específicos del fraude en España, así como la relación con los órganos y unidades equivalentes de los países de nuestro entorno económico y comercial", y también "(d) la realización directa o la coordinación de actuaciones de obtención de información interna e internacional tendentes a la investigación de los incumplimientos tributarios, así

y colaboración entre las autoridades administrativas tributarias nacionales. Aunque este proceder tendrá que desembocar, creemos nosotros, en una actuación coordinada tendente a conseguir la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros, también en el terreno de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Resulta evidente la dificultad que se presenta para realizar una investigación tributaria a grandes grupos de empresas multinacionales que disponen de establecimientos permanentes, oficinas y locales en varios países. A lo que se une la problemática coordinación entre las Administraciones implicadas, y el añadido que supone la distinta regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos en cada país y la no coincidencia de la regulación constitucional de los derechos. Esta situación, junto a la mayor complejidad, heterogeneidad y diversificación de los fraudes fiscales a gran escala, son exponente preclaro de la urgencia de actuar con resolución en la puesta en marcha de nuevos instrumentos eficaces de lucha contra el fraude fiscal, sea nacional -pero apoyado en estructuras internacionales-, sea a la Hacienda comunitaria. Quizá esté llegando la hora de ir más allá del mero intercambio de información entre Administraciones tributarias nacionales<sup>32</sup>, y que se produzca el acuerdo necesario para fortalecer, si así se quiere, unos poderes centrales de investigación en el marco comunitario.

Para avanzar en este trayecto, la importancia de acometer estudios con una perspectiva comparada se presenta casi inexcusable. Así, solamente estudiando las convergencias y divergencias entre los procedimientos tributarios en cada uno de esos países, se estará en disposición de iniciar el tránsito hacia esa futura, aunque quizá lejana, convergencia legislativa en los procedimientos administrativos de aplicación del tributo; sobre todo, si muchas de las actuaciones administrativas que se desarrollarán pueden afectar de lleno a principios y derechos recogidos en cada una de las Cartas Magnas de esos países europeos.

---

como al diseño de estrategias de captación de datos por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria para la lucha contra el fraude”.

<sup>32</sup> Esta idea se desprende de las reflexiones del profesor FEDELE, A., “Prospettive e sviluppi della disciplina dello ‘scambio di informazioni’ fra Amministrazioni finanziarie”, *Rass.Trib.*, n° 1, 1999, pág. 49 y ss., apuntando la evolución seguida desde la solicitud de concretas noticias, a la transmisión de documentos casi automáticamente, o a la realización de verificaciones simultáneas. Atiende a la dificultad que supone la integración entre la disciplina relativa a la adquisición y transmisión de las informaciones y los institutos jurídicos de los ordenamientos internos, el valor a otorgar a esos documentos ante las Administraciones tributarias o los órganos jurisdiccionales, la tutela y garantías de los derechos de los particulares, cuando ni las regulaciones constitucionales son totalmente coincidentes (citando, expresamente, la inviolabilidad del domicilio y la “tutela meno incisiva” que recibe ante actuaciones de los órganos tributarios según el art. 14.3 CI). Además, cuando los poderes de control y ‘accertamento’ se ejercitan por la Administración tributaria de un Estado para el intercambio de informaciones, el interés ante el cual se sitúan los ‘valores’ de la libertad domiciliaria, la ‘riservatezza’ y similares no es el de la plena y equilibrada operatividad del sistema fiscal del Estado que, mediante sus órganos, incide en ellos, sino la correcta aplicación de otro sistema fiscal, orientado al reparto de sus cargas públicas”. La solución que aporta el autor, pág. 54, es “la sustancial reconsideración del concepto mismo de fiscalidad, para expandir el área de operatividad de los principios constitucionales en materia tributaria también más allá de los institutos que realizan el reparto de las cargas públicas atinentes a la comunidad estatal, de manera que el interés a la ‘correcta aplicación’ de los sistemas tributarios de otros países pueda encontrar reconocimiento y tutela, por ejemplo, en el art. 53 de la Constitución”. Acaba el trabajo decantándose por un futuro Reglamento comunitario en materia de intercambio de información que regule, de modo unitario y para todos los Estados miembros, las posiciones de los sujetos y de la Administración financiera en el plazo sustancial (tanto en el secreto como en las libertades personales garantizadas), procedimental (notificaciones, etc.), y en cuanto a los recursos administrativos y jurisprudenciales.

Hemos querido, pues, desglosar las razones que nos han movido a adoptar un enfoque comparado para lograr una comprensión del origen, la evolución y las perspectivas de futuro tanto del derecho como del deber, constitucionales ambos, que están en la base de nuestro estudio. Sobre todo, para poder extraer conclusiones que abonen las reflexiones sobre los nuevos horizontes planteados con la Unión Europea, especialmente difíciles en el terreno de los procedimientos tributarios<sup>33</sup>. No gozaríamos de una visión de conjunto si orillásemos, expresa y conscientemente, una multitud de cuestiones que, lejos de solaparse o diverger, encuentran una más cabal explicación si se analizan desde la perspectiva apuntada. En definitiva, este enfoque, aunque podía ser acusado de propiciar un cierto alejamiento del derecho positivo interno, nos proporciona, a su vez, unos sólidos criterios para no caer en la equivocación, denunciada por Ferreiro Lapatza<sup>34</sup>, de limitarnos a comprobar la regulación de la institución en cada ordenamiento, o de limitarnos, como parece exigencia de última moda, a glosar implacablemente el último pronunciamiento jurisprudencial. Debemos, por el contrario, y además, “atender a cómo debería regularse atendiendo a los fines que persigue y en el ámbito constitucional en el que ha de utilizarse”.

#### **D.- ESTRUCTURA DEL TRABAJO.**

El trabajo así intitulado exige transitar por un vasto campo de estudio que podemos separar en varias partes, evidentemente conectadas entre sí. Una primera requiere partir del análisis de la eficacia y extensión de los dictados constitucionales en el período liberal. Situamos en este momento histórico la línea de salida por ser cuando mayor empuje recibieron el derecho a la intimidad y a la inviolabilidad domiciliaria -sobre todo en los países anglosajones-, y, además, porque entonces comenzó a surgir un embrionario Derecho financiero como rama del Derecho público, a nivel doctrinal y legal. Es necesario distinguir sus particularidades y matices en los países de influencia europea, continental, francesa o anglosajona, y la evolución experimentada hasta dotarse de una Constitución vinculante y directamente aplicable, así como de un órgano jurisdiccional que actúa de vigía de sus dictados. Las connotaciones financieras se hacen presentes en toda esa evolución, tanto en la traducción legislativa de ese deber constitucional de contribuir, como en la regulación de las potestades de los órganos administrativos, y, en definitiva, en el ejercicio de las mismas ante los sujetos y sus derechos para conseguir la efectividad del citado deber, que, a su vez, es herramienta para el cumplimiento de los objetivos y derechos constitucionales.

Con posterioridad, atenderemos a la actual regulación constitucional del deber de contribuir al Erario Público -art. 31 CE- y a la eficacia de los valores y principios constitucionales, para dar una visión trabada con el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio -art. 18.2 CE-, tanto a la hora de atender a las regulaciones normativas, también del ámbito tributario, como ante actuaciones de los órganos administrativos destinadas a lograr la efectividad del citado deber constitucional. Con este motivo, realizaremos un repaso a los momentos más sobresalientes de la historia constitucional española desde una perspectiva que compagine la protección otorgada en

---

<sup>33</sup> Vid. PECHLER, E., y VAN RIJN, A., “Taxpayers’ protection in five member countries of the European Union”, *EC Tax Review*, 1997-2, pág. 120, afirman que desde una perspectiva europea es necesaria una mayor uniformidad y armonización de las reglas para la protección de los contribuyentes, aunque hay lugar para las diferencias debido a los bagajes culturales y sociales de cada país.

<sup>34</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., “Reflexiones sobre Derecho Tributario y técnica jurídica”, *REDF*, nº 85, 1995, pág. 49.

cada una de ellas al domicilio y el papel atribuido al deber de contribuir. El tema de estudio requiere aprender de su evolución para analizar el presente, extrayendo las connotaciones que determinadas lecturas constitucionales y financieras suponen. Con esa visión constitucional se evita la carga que un estudio del deber de contribuir -con las anteriores orientaciones como instrumento que despoja de la propiedad al sujeto- y del derecho a la inviolabilidad del domicilio -como ámbito espacial celoso ante terceros-, podía arrastrar. Y se deja referencia expresa de su evolución -conjunta, durante algunos periodos históricos-, y de la utilidad de ambos para la consecución de los objetivos constitucionales, en su conjunto. De hecho, en anteriores momentos hubiera parecido paradójico propugnar la existencia de un equilibrio entre unos derechos entendidos generalmente como abstencionistas o de no intromisión -como ocurre con la inviolabilidad del domicilio y la intimidad-, y las exigencias provenientes de un deber constitucional de contribuir que exigen prestaciones patrimoniales y personales que, en ocasiones, pudieran pensarse antagónicos. Para evitar este planteamiento reduccionista, analizaremos el papel que el Tribunal Constitucional ha otorgado a los derechos fundamentales desde la Constitución de 1978, propiciando una lectura armónica del común de sus preceptos, pero incidiendo en cómo y hasta qué punto influye la configuración del actual Estado constitucional como social y democrático de Derecho en el ámbito financiero, y en el papel de los derechos fundamentales, y en las actuaciones de la Administración tributaria. Siguiendo las enseñanzas del profesor Palao Taboada, “relajar y equilibrar esa relación de tensión es una de las grandes tareas que el hombre y sus colectividades tienen planteadas en la vida comunitaria altamente desarrollada y relevante de nuestros días”<sup>35</sup>.

Al hilo de esta exposición, tendremos que conjugar las exigencias constitucionales con su aplicación al ámbito tributario. Sirva de ejemplo la problemática relativa a la necesidad de ley orgánica en el ‘desarrollo’ de los derechos fundamentales y la condición de ley ordinaria de la Ley General Tributaria, o la importancia adquirida por el principio de proporcionalidad, tanto en relación con el momento legislativo de los derechos fundamentales como en las actuaciones de la Administración tributaria que pueden incidir en la esfera de derechos del sujeto, específicamente, las actividades de inspección y recaudación tributaria desarrolladas en el domicilio de una persona física o jurídica o en el resto de locales.

Una vez analizado el que conformaría el suelo dogmático básico de nuestro estudio, en la segunda parte procederemos a analizar el contenido con que la misma Constitución ha dotado al derecho recogido en el art. 18 CE y su relación con las concretas regulaciones aportadas por la Ley General Tributaria y por los Reglamentos de la Inspección y de Recaudación de los Tributos que le pueden afectar. Evidentemente, también las actuaciones de los órganos incardinados en la Administración tributaria reciben de la Norma constitucional una nueva orientación. Tendremos en cuenta la regulación interna, pero apuntaremos algunas que proceden de ordenamientos próximos al nuestro; textos que, de justicia es reconocerlo, han influido, algunos de ellos de manera decisiva, en la redacción, tanto de preceptos constitucionales españoles, como también del resto de la normativa. Pero no nos quedaremos en el análisis de la posibilidad o no de la entrada en el domicilio, y si éste resulta protegido únicamente para las personas físicas o también para las jurídicas, en función del bien jurídico que se pretenda proteger, sino que extraeremos de ahí las conclusiones para cohererlas con la normativa tributaria.

---

<sup>35</sup> Vid., PALAO TABOADA, C., “La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”, *REDF*, nº 100, 1998, pág. 547.

Es decir, analizaremos el bien jurídico protegido por el derecho del art. 18.2 CE, la extensión espacial del concepto de domicilio, y su aplicación o no a las personas físicas y jurídicas, así como el resto de garantías plasmadas en el precepto constitucional, y su observancia, según la lectura que, a muchas de ellas, les ha dado el Tribunal Constitucional, por la normativa, legal y reglamentaria, que regula la actuación de sus órganos en el ámbito domiciliario para dar efectividad al deber de contribuir. Adoptaremos, en esta parte del trabajo, una perspectiva diacrónica que nos permita examinar el iter del ejercicio de las potestades de la Inspección y de la Recaudación de los Tributos que se desarrollan en el ámbito domiciliario. Para ello, atenderemos al hecho de la entrada en sí y a su previsión normativa, pero también al resto de actuaciones administrativas de las que derivan consecuencias para la esfera de derechos del sujeto, sea en cuanto al modo de inicio, bien en el desarrollo, o en las consecuencias que una entrada domiciliaria puede implicar a la hora de adoptar, por ejemplo, medidas cautelares. Para finalizar, atenderemos también a los derechos del sujeto que, en esa relación con los órganos administrativos durante una entrada en el domicilio, pueden resultar afectados, incidiendo en un posterior procedimiento administrativo sancionador tributario, especialmente interesante tras los cambios normativos experimentados.

**CAPÍTULO II.- LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE  
1978, EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL MODELO  
DE ESTADO: SU IMPORTANCIA ANTE EL DEBER DE  
CONTRIBUIR Y SU RELACIÓN CON LOS DERECHOS  
FUNDAMENTALES**





## **CAPÍTULO II.- LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978, EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y EL MODELO DE ESTADO: SU IMPORTANCIA ANTE EL DEBER DE CONTRIBUIR Y SU RELACIÓN CON LOS DERECHOS FUNDAMENTALES**

### **1.- PREMISAS BÁSICAS**

Para poder afrontar el trabajo con una correcta cimentación necesitaremos poner de manifiesto una serie de razonamientos que, caracterizados por la multidisciplinariedad, pero cualificados por su importancia, a la postre sustentarán todo el posterior entramado argumentativo. La trascendencia de estos fundamentos hacen necesaria dicha inmisión o inspiración si partimos, en primer lugar, de la peculiar visión heterogénea del tema al que nos debemos; en segundo, del devenir histórico y sus insoslayables influencias -con reflejos diferentes en cada particular momento y lugar- en las formulaciones dogmáticas y en las instituciones jurídicas de nuestro ordenamiento. Siendo, además, porqué no reconocerlo, el sendero por donde queremos conducir a nuestro estudio.

Al igual que cualquier texto legal, también la Constitución es fruto de la época en que ha sido alumbrada y de las circunstancias, de todo tipo, que la envuelven; incluso de la evolución político-social interna<sup>1</sup>. Supuso, pues, un hito trascendental para el conjunto de nuestro país, sus instituciones y, muy especialmente, para su ordenamiento jurídico la entrada en vigor en 1978 de la Constitución. Y no sólo por el hecho de aparcar el anterior período histórico y por la adopción de una forma democrática de gobierno -como así se había venido produciendo sucesivamente en la mayoría de países de la Europa occidental tras la segunda contienda mundial-, sino, además, por la relevancia que dicha 'circunstancia' transmitirá a la totalidad del ordenamiento jurídico; también al derecho financiero<sup>2</sup>. De manera reiterada, la doctrina se ha referido a la importancia

---

<sup>1</sup> Vid. HÄBERLE, P., *Libertad, igualdad y fraternidad. 1789 como historia, actualidad y futuro del Estado constitucional*. Trotta, Madrid, 1998, pág. 46, sobre las Constituciones como obra de todos sus intérpretes en una sociedad abierta.

<sup>2</sup> Nos acogemos a las reflexiones del profesor VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., "Hacienda Pública y Administración Pública", *HPE*, nº 26, 1974, pág. 104 y ss., cuando, en su concepción ordinal o institucional de la Hacienda Pública, apoyada, a su vez, en la aportación al tema realizada por Santi Romano, afirmó que la Hacienda Pública, en cuanto institución encuadrada en el Estado, "se organiza o estructura en la Constitución, o lo que es lo mismo, la Constitución establece el ordenamiento financiero en sus líneas maestras. Ésta es la primera manifestación del ordenamiento financiero, y en ella se incluye la atribución de la supremacía financiera al poder legislativo del Estado, que por eso se denomina poder financiero cuando dispone sobre la Hacienda Pública". Sobre la influencia metodológica operada en el derecho financiero como consecuencia de la promulgación de la Constitución, son significativas las aportaciones de MARTÍN QUERALT, J., "La Constitución española y el derecho financiero", *HPE*, 1980, pág. 122 y ss.; también en la obra titulada *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*. Civitas, Madrid, 1983, y en "La singular constitucionalidad de las leyes tributarias", *Ciss Com.*, nº 82, 1990, pág. 46 y ss., así como en "Interpretación de normas tributarias y derecho constitucional", *CT*, nº 64, 1992, pág. 55 y ss. A su vez, es necesario consultar las no menos relevantes reflexiones del profesor LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, op. cit., pág. 65 y ss. Asimismo, ESCRIBANO LÓPEZ, F., "Procedimiento tributario", *NEJ*, Vol. XX. Barcelona, 1994, pág. 766, destaca la necesidad de articular todo el razonamiento desde el dato constitucional, tanto al analizar los principios que informan el ordenamiento en su conjunto, como a la hora de interpretar las cuestiones que indirectamente están contempladas en el texto constitucional, entre otras, el alcance del deber de colaboración con la Administración tributaria, la seguridad jurídica, la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en la aplicación de las normas, etc. Pone de relieve RAMALLO MASSANET, J., "El derecho tributario en España desde el punto de vista académico", *CT*, nº 78, 1996, pág. 170 que "se trata de analizar la parte dogmática de la Constitución desde la

que despliegan los dictados constitucionales, dejándose sentir con fuerza en todos los poderes del Estado y en todos los ámbitos del Derecho. De ahí la urgencia, reclamada por De Mita<sup>3</sup>, de que “los constitucionalistas concurren junto a los estudiosos del derecho tributario a un examen orgánico de la legislación y jurisprudencia ‘sub especie constitutionis’, en uno de los sectores más expuestos al desgaste del Estado de Derecho”.

Bien podría afirmarse que el tránsito por la senda constitucional en determinados aspectos puntuales del ordenamiento jurídico-tributario, especialmente en cuanto a la efectividad del derecho a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio ante actuaciones de la Administración tributaria, permite dedicar el esfuerzo a analizar numerosas fricciones y lagunas normativas que, o bien están siendo colmadas por pronunciamientos jurisprudenciales -no siempre satisfactorios- o bien permanecen ayunas de regulación normativa.

La Constitución, en cuanto expresión más destacada de la soberanía popular, y fruto de un extenso consenso político-social, es la fuente primigenia y la cabeza jurídica preeminente de todo el ordenamiento jurídico. Tiene, por ello, la virtud de determinar los órganos legitimados para la producción de normas, a la vez que hacer explícita y jerarquizar las fuentes del Derecho, los objetivos y fines a conseguir, y la estructura elemental de la organización de la vida en sociedad. En definitiva, es la Ley de Leyes<sup>4</sup>.

Realicemos, pues, una sucinta lectura de esos destellos constitucionales sobre los poderes públicos y los ciudadanos. El legislador asume, con respecto a la Constitución, una nueva relación, pues únicamente dispondrá de las competencias normativas y materiales que la misma Constitución le otorgue. Esta circunstancia se aprecia, cómo no, en el ámbito financiero, por ejemplo en los artículos 31 y 133 de la CE. A la vez, el legislador -mediante el fruto máspreciado y destacado derivado del ejercicio de sus competencias, la ley-, debe atender a las obligaciones y también a las limitaciones que la Carta Magna, expresa o implícitamente, le impone o exige.

Tampoco el poder judicial ha permanecido ajeno a la entrada en vigor de la Norma Suprema, sino que ésta se ha convertido en el faro que guía el obrar y la tarea aplicativa del Derecho realizada por el conjunto de jueces y tribunales. En ellos recae la función jurisdiccional expresamente atribuida por aquélla, superando, de buen grado, la mera función de órganos autómatas sujetos a los designios legales. Además, por voluntad constituyente se ha creado un órgano, el Tribunal Constitucional, al que la Carta Magna atribuye el papel de exclusivo monopolizador del juicio definitivo de inadecuación o rechazo de cualquier alumbramiento normativo a los dictados constitucionales; es decir, el de máximo intérprete de la Carta Magna -

---

perspectiva de los derechos y libertades fundamentales y de los requisitos que las leyes y la actuación administrativa deben cumplir para su adecuación constitucional”..., y también opina que la “preocupación se orienta cada vez más al análisis de las consecuencias que se derivan de los mandatos constitucionales respecto de las garantías individuales del contribuyente frente a las potestades que constituyen el soporte de la actuación de la administración tributaria, así como frente a esa misma actuación”.

<sup>3</sup> Vid. DE MITA, E., *Fisco e Costituzione*. Vol. II, Giuffrè, Milano, 1993, pág. XXIV, aunque en realidad es una idea manifestada en la ‘Prefazione’ elaborada por Elia. A ella se suma ANTONINI, L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionale*. Giuffrè, Milano, 1996, pág. 1.

<sup>4</sup> GORDILLO CAÑAS, A., *La Ley, principios generales y Constitución: apuntes para una relectura, desde la Constitución, de la teoría de las fuentes del Derecho*. Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid, 1990, pág. 23.

art. 161 y ss. CE, y art. 1 de la LOTC 2/1979-. Sus resoluciones obligan a todos los poderes públicos, y les vinculan para conseguir su cumplimiento, según el artículo 87 LOTC. Este órgano ha adquirido, como veremos, una supina importancia como intérprete autorizado de los preceptos y dictados constitucionales<sup>5</sup>, y como vigía cualificado ante los ciudadanos de una de las partes más sobresalientes de la misma Constitución, la referida a los derechos fundamentales.

Como es lógico, la entrada en vigor de una Norma Superior ha influido sobre el conjunto de los poderes públicos, entre los que, evidentemente, ocupa un lugar especial la Administración pública y, dentro de ella, la dedicada a los asuntos tributarios, en particular. Así pues, esta nueva conformación administrativa, con simples trazos pergeñada y que analizaremos, implica una nueva concepción de la Administración<sup>6</sup>, que condiciona su papel y exige una nueva lectura de sus potestades y funciones, pasándose de un Derecho administrativo “monoteísta, basado sobre la propiedad, al Derecho administrativo politeísta, de los derechos y libertades fundamentales”, según Jordano Fraga<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Vid., en el ámbito tributario, sobre el papel del TC en el control de constitucionalidad de normas, entre otros, por MARTÍN QUERALT, J., “La Constitución española y...”, *op. cit.*, pág. 99, y en “La singular constitucionalidad...”, *op. cit.*, págs. 46 y ss. CASADO OLLERO, G., “Aspectos constitucionales del Derecho financiero: elementos axiológicos y valorativos del derecho financiero actual”, *REDF*, 1989, pág. 1144 y ss., y LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, *op. cit.*. Sobre la importancia de las resoluciones y pronunciamientos en materia tributaria de los Tribunales Constitucionales vecinos al nuestro, puede acudir a VOGEL, K., “L’influsso della Giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca”, *RDFSF*, 1968, págs. 3-22; y AA. VV., *Cours Constitutionnelles européennes et droits fondamentaux*. Actes du seconde colloque d’Aix-en-provence 19-21 fevrier 1981, sous la direction de L. Favoreu, París, 1982. Asimismo, DE MITA, E., “L’influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario”, *RDFSF*, 1981, págs. 594-613; y también MANZONI, I., “Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionale”, *Giu.Cost.*, 1987, pág. 2311 y ss. Deberemos tener presentes sus sentencias y las de los otros tribunales para que no nos ocurra lo que a determinados países de nuestro entorno, como ha puesto de manifiesto PALAO TABOADA, C., “Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal”, *Anales de Moral Social y Económica*, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, n° 38, vol. II, 1975, pág. 715, cuando se refiere a la doctrina italiana, de la cual critica que se haya ocupado mucho más de sus propias construcciones que del estudio de la jurisprudencia de la Corte Costituzionale, a diferencia de cuanto ha ocurrido con la alemana. Precisamente, al proceder al estudio del derecho a la intimidad, ROJO AJURIA, L., “La tutela civil del derecho a la intimidad”, *Anuario de Derecho Civil*, 1986, pág. 142, pone de relieve que la determinación de su contenido se desplaza del legislativo al poder judicial, y en última instancia al TC; concibiéndose así la determinación del contenido, el control y el ejercicio de este derecho desde una perspectiva litigiosa o judicial.

<sup>6</sup> En ese sentido, se habla de un nuevo Derecho Administrativo Constitucional, presidido por una necesaria interpretación del interés general en armonía con los valores constitucionales. Muchas podrían ser las citas a insignes administrativistas que han puesto de manifiesto dicha situación. Sirvan, como muestra, además de las explicaciones en obras generales, las afirmaciones de RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, “Los derechos fundamentales en el Estado social de Derecho y el Derecho Administrativo Constitucional”, *A.A.*, n° 35, 1988, pág. 2046 y ss., quien considera que el Derecho administrativo debe estar orientado “hacia el pleno desarrollo de los derechos fundamentales, elemento clave del ordenamiento constitucional”, y también que “el Derecho administrativo se encuentra condicionado, en cuanto a su enmarque constitucional, por los derechos fundamentales hasta el punto de que la actividad administrativa en su conjunto debe plantearse hacia la realización efectiva de los derechos fundamentales”.

<sup>7</sup> JORDANO FRAGA, J., *Nulidad de los actos administrativos y derechos fundamentales*. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 52.

Otro de los méritos evidentes aportados por la CE para el conjunto de nuestro ordenamiento jurídico y para todos los ciudadanos ha sido la consagración y el reconocimiento explícito en su articulado de una serie de derechos fundamentales y de deberes, así como el establecimiento de los mecanismos de garantía que posibilitan su efectividad<sup>8</sup>.

Y, cómo no, cualificadas van a ser también las consecuencias que se extraerán de la proclamación, desde el mismo pórtico de la Carta Magna -artículo 1-, como Estado de Derecho con las cualidades de 'social y democrático'.

Esta peculiar configuración del Estado conlleva una particular lectura del deber de contribuir y sus objetivos<sup>9</sup>, y de los derechos fundamentales que, con ella, pueden verse relacionados. Por una parte, porque las normas constitucionales son las encargadas de puntualizar y estructurar cuáles son los órganos investidos de poder financiero, su extensión y su papel, sus relaciones y los límites. El sistema político vigente en cada momento histórico, y especialmente el instaurado tras la entrada en vigor de una Constitución, incide, y de qué manera, en la ordenación financiera de ese país<sup>10</sup>, hasta el punto de apelar a una "Constitución Financiera"<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> En este sentido, la estrecha relación que actualmente se percibe entre la Constitución normativa y los derechos fundamentales ha sido resaltada por el profesor Baldassarre, a la sazón presidente de la Corte Costituzionale italiana, quien considera a los derechos fundamentales "el paralelo subjetivo del reconocimiento de una fuente normativa superior: la Constitución,..., pues los derechos fundamentales nacerán cuando la Constitución venga reconocida como norma jurídica". Y también por el profesor García de Enterría, quien llega a afirmar que "la suerte de los derechos fundamentales es la suerte de la Constitución misma". Sobre la recepción constitucional del deber de contribuir, ya se pronunció con meridiana claridad, en este punto, la STC 76/1990, en su f.j. 3, al afirmar que la Constitución "configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos". Vid., respectivamente, BALDASSARRE, A., "La tutela comunitaria dei diritti dell'uomo e la Corte Costituzionale italiana", en *Enunciazione e giustiziabilità dei diritti fondamentali nelle Carte Costituzionale Europee. Profili storici e comparatistici*. Convegno in onore di F. Tomás y Valiente, Messina, 15-16 marzo 1993. Giuffrè, Milano, 1994, pág. 86. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Hacia una justicia administrativa*. Civitas, Madrid, 1993, pág. 53 y ss.

<sup>9</sup> Basta con citar la referencia que realiza el profesor TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Las funciones de los órganos de gestión tributaria. Algunas observaciones críticas", *QF*, nº 3, 1997, pág. 11.

<sup>10</sup> A fuer de precisos, habría que matizar esta afirmación si tenemos presente el momento en que se encuentra, pero hacia donde camina, el proceso de integración europea. Tal y como afirmó McLURE, Ch. e., jr., "Tax policies for the XX'st century", en *Visions of the XX'st century*. Kluwer, 1997, pág. 45, la solución a los problemas fiscales del próximo siglo va a requerir una mayor cooperación internacional que la experimentada hasta ahora. Es imposible alcanzar resultados satisfactorios en materia de imposición ecológica adoptando únicamente gravámenes o medidas unilaterales; y lo mismo ocurre con la imposición sobre los negocios o sobre el capital. Así, según este autor, "parece que las naciones ejercerán menos soberanía fiscal que en el pasado".

<sup>11</sup> En nuestro país, se ha recurrido a la expresión "Constitución Financiera", que fue plasmada en la Ley Fundamental de Bonn -'Finanzverfassung'-, por RODRÍGUEZ BEREJIO, A., "Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición", en la obra colectiva *Garantías constitucionales del contribuyente*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pág. 127, y este mismo autor en "Los principios de la imposición...", *op. cit.*, pág. 593. Vid., sobre este punto, la exposición de SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 182 y ss. En Italia, se ha hecho referencia a la 'Constitución fiscal' para designar, como hace STEFANI, G., "La Costituzione fiscale e la tutela dei contribuenti italiani", *Boll.Trib.d'inf.*, nº 21, 1994, pág. 1547, el conjunto de normas de derecho positivo subordinadas a los principios de la Constitución que regulan la forma y el contenido de los tributos. Así, la tutela de los derechos de los contribuyentes comporta que el poder legislativo y el poder ejecutivo no desatiendan o contradigan la Constitución Fiscal.

Todo cambio en sus contenidos ideológicos se refleja, con premura, en las estructuras jurídico-financieras, como afirmó el profesor Martín Delgado<sup>12</sup>, condicionando, a su vez, las instituciones jurídicas de manera que con ellas puedan conseguirse los fines y objetivos fundamentales establecidos en su articulado. Para ello mediará, como útil instrumento, la actividad financiera del Estado, entendida tanto de ordenación como de gestión de ingresos y gastos públicos (STC 68/1996, de 18 de abril). Por ejemplo, si se quieren conseguir los objetivos del Estado en el terreno económico y social, se podrán usar las posibilidades que ofrecen unos institutos jurídicos especialmente eficaces, como los que proceden del ámbito financiero, y, por supuesto, los ingresos que se obtienen y los gastos públicos que se producen<sup>13</sup>.

Por otra parte, la importancia de la CE se refleja en el derecho financiero porque desde la misma se determinan los derechos y deberes de los ciudadanos, evidenciando que las normas que consagran la forma de Estado, las que rigen el elenco de derechos fundamentales y deberes - como el de contribuir-, y las que vienen a determinar el sistema económico, se erigen en los ejes transversales básicos de la conformación social desde la Constitución. Asimismo, en ella se recogen una serie de instituciones, principios y contenidos propios del Derecho financiero<sup>14</sup>, cuya cualificación para nuestra materia descende de la fuente de derecho de la que proceden, y de los objetivos que vienen a trazar. De ahí que se exija, como acertadamente expuso Vogel<sup>15</sup>, que “los principios constitucionales sean totalmente eficaces también en el campo de las finanzas

---

<sup>12</sup> Vid. el estudio del profesor MARTÍN DELGADO, J. M., que lleva por significativo título *Derecho tributario y sistema democrático*, y que constituyó la lección de Apertura del Curso Académico 1983-84 en la Universidad de Málaga, pág. 15. En este trabajo pone de relieve la sensibilidad de los principios de justicia tributaria con los cambios del sistema político. En pág. 64 y ss. explica que el motivo de la instauración de las Cortes en los S. XI y XII fue una razón financiera, la de propiciar el establecimiento de tributos a consentir por los súbditos y la de limitar, mediante el desacuerdo, los gastos. También puede acudir sobre este punto a RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. IEF, Madrid, 1976, pág. 81 y ss. Vid., también, los autores del *Manual del sistema tributario español*, dirigido por GARCÍA AÑO VEROS, J., Civitas, Madrid, 1997, cuando ponen de relieve que, aunque el sistema tributario no sea un mero desarrollo constitucional, sí que está condicionado por la Constitución de una manera más profunda de lo que habitualmente se piensa, denunciando precisamente “la inercia de las ideas y de las normas la que hace que los desajustes entre Constitución y sistema tributario sea un problema real”.

<sup>13</sup> Con gran acierto lo ha manifestado el profesor LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, *op. cit.*, pág. 14: “la Constitución Española va a constituir referencia obligada, y más en una materia como la financiera, debido a la evidente mutación del significado y papel conferidos a los ingresos y gastos públicos en el marco de un Estado liberal o en un Estado donde se exija una intervención positiva de los poderes públicos en orden a la consecución de unos valores establecidos por la propia Carta Magna”. Como ya afirmara también SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema...*, vol. 1, pág. 120, la actividad financiera es, en esencia, actividad política. Y más, opinamos nosotros, en un momento donde el intervencionismo estatal, aunque cuestionado, asume un nivel alto y relevante. Vid., también, la referencia a la actividad financiera como ‘actividad sustancialmente política’, que repugna su excluyente análisis en términos de rentabilidad económica, en MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 27.

<sup>14</sup> La importancia de la Constitución y, por ende, de sus preceptos no es solo formal -por su ubicación en la cúspide del ordenamiento jurídico-, sino, además, por los contenidos materiales o sustantivos que acoge; es decir, por plasmar los principios y fundamentos del ordenamiento jurídico. Aunque, a decir verdad, esta distinción carece prácticamente de sentido, pues toda norma que pertenezca formalmente a la Constitución, también regulará sustantiva y sustancialmente materia considerada fundamento del ordenamiento jurídico. Vid. RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 229.

<sup>15</sup> Vid. VOGEL, K., “La Hacienda Pública y el derecho constitucional”, *HPE*, n° 53, 1959, pág. 16 y pág. 21 y ss, respectivamente.

públicas”, a tenor del ‘déficit constitucional’ que este insigne constitucionalista alemán encontraba en el derecho fiscal “en lo que se refiere a la protección de los derechos fundamentales y a las libertades públicas, ya que en él las intervenciones de carácter indirecto son muy numerosas”.

En definitiva, la entrada en vigor de la Constitución española de 1978, como afirmó Escribano López, al “invadir de Constitución todo el ordenamiento jurídico” va a suponer, al unísono, “el nacimiento de un nuevo Derecho Tributario”<sup>16</sup>, y la aparición de sobresalientes estudios doctrinales sobre sus efectos y consecuencias<sup>17</sup>.

Por tanto, dejemos sentado que nuestro cometido pasa por dar adecuada e integrada lectura a todos esos referentes que se presentan al estudiar un tema con insoslayables influencias constitucionales y tributarias, a la vez. En definitiva, supone atender a los reclamos de la doctrina sobre una de las consideradas “principales asignaturas pendientes de nuestro Derecho Tributario”, en palabras de la profesora Soler Roch: la *inestabilidad del “equilibrio entre el deber de contribuir y los derechos individuales”*<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F., “El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT”, *QF*, nº 10, 1996, pág. 11, como había expresado en *La configuración jurídica del deber de contribuir*. Civitas, Madrid, 1988, pág. 210. También puso de relieve YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., en el prólogo a la obra de KRUSSE, H. W., *Derecho Tributario. Parte General*. Edersa, Madrid, 1978, pág. 16, que el ordenamiento impositivo no puede vivir extramuros de la Constitución, apuntando expresamente la dificultad de armonizar las indeclinables exigencias de los derechos fundamentales y el funcionamiento del sistema impositivo. De la importancia de conseguir una penetración de la Constitución en la materia tributaria son reflejo las reflexiones planteadas por un destacado grupo de profesores en un Seminario dirigido por el profesor García Añoberos, y que ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Sistema tributario y Constitución. El ciudadano ante la Hacienda Pública”, *RTT*, nº 23, 1993, págs. 11-18, recogió en sus líneas esenciales.

<sup>17</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., “La Constitución Española y...”, *op. cit.*, pág. 97, quien trae a colación estudios anteriores del profesor SAINZ DE BUJANDA, F., “Organización política y Derecho Financiero”, *Hacienda y Derecho*. T. I, IEP, Madrid, 1965, pág. 119, así como el de VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Hacienda Pública...”, *op. cit.*, pág. 105. Desde esta perspectiva, y con esta intención metodológica y de análisis, urgía, de un tiempo a esta parte, un enfoque engarzado y una consideración de conjunto sobre los derechos fundamentales y sus reflejos, no menos importantes, en el ámbito fiscal. Y a ese esfuerzo se debía contribuir, creemos nosotros, no tan sólo mediante un análisis puntual de cada uno de los constantes pronunciamientos del Alto Tribunal y los tribunales ordinarios, sino, además, con una aproximación decidida de los operadores jurídicos y de los teóricos del Derecho al suelo dogmático que se verá afectado. Es decir, promoviendo un estudio que integrase las normas constitucionales y legales con los pronunciamientos jurisprudenciales y con las reflexiones, no menos importantes, de los autores doctrinales del ámbito constitucional y del financiero. En definitiva, realizar un ejercicio de lo que Häberle bautizó como “sociedad abierta de los intérpretes de los derechos fundamentales”, dentro de lo que también ha denominado como “Estado de Derechos fundamentales”, vid. HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, *op. cit.*, 1997, y también esa misma referencia en “Concepto de los...”, *op. cit.*, Madrid, 1994.

<sup>18</sup> Vid. SOLER ROCH, M. T., “Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España”, *REDF*, nº 97, 1998, pág. 19. Ha sido ésta una reivindicación bastante usual en la doctrina. Así, CASADO OLLERO, G., “La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”, *HPE*, nº 68, 1981, pág. 115 y ss., dedujo del efecto ‘constitucional’ una mutación de la posición del contribuyente al relacionarse con la Administración tributaria. También TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes”, *RIF*, enero-febrero, 1994, págs. 11-24, reclama ese equilibrio entre derechos de libertad y propiedad, colectivos e individuales, públicos y privados a sopesar en la ejecutividad de los actos administrativos en materia tributaria y la posibilidad de su suspensión.

Pero creemos que es hora de atender a la relación entre Estado e individuo y, por ende, entre deber de contribuir y derechos fundamentales, desde un prisma superador de una estricta consideración como tensión divergente entre autoridad-libertad<sup>19</sup>. Para ello, pretendemos realizar una lectura de la configuración del deber de contribuir desde los dictados constitucionales que se compagine con los derechos fundamentales concebidos en su vertiente subjetiva y objetiva.

Es decir, no atendiendo al deber de contribuir de manera separada, cuando no en clara contraposición con el resto de preceptos constitucionales o legales, sino considerándolo como materia e instrumento propicio para conseguir una efectividad integral de los mandatos constitucionales y de los objetivos por ellos trazados. Pretendemos superar, a su vez, una concepción del derecho a la inviolabilidad domiciliar propia de una óptica abstencionista, excluyente o de no intromisión de los poderes públicos -lectura, por lo demás, encasillada como típicamente liberal-, para asumir su potencialidad como institución apta para lograr la efectividad del conjunto de fines constitucionales -como la igualdad, la justicia y la solidaridad-. Objetivos que también necesitan, no lo olvidemos, del empuje que aporta la contribución equitativa por todos al sostenimiento de las cargas públicas y, asimismo, la eficiencia y programación del gasto público con criterios de justicia.

De todos modos, somos conscientes de que conseguir esa “*definición precisa* de los derechos de los ciudadanos en el ámbito fiscal y de sus mecanismos de control, y una adecuada ponderación entre los principios, derechos y garantías constitucionales y el interés a la obtención de ingresos públicos suficientes”, como requerían tanto García Añoveros como también Aguillo Avilés<sup>20</sup>, es tarea que, por abrumadora y de difícil consecución, aún está por culminar; y quizás no concluya nunca.

## **2.- EL VALOR NORMATIVO VINCULANTE DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978: DESDE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES A LOS PRINCIPIOS Y A LOS DEBERES**

Pudiera parecer obvio a estas alturas, pero nunca innecesario, y por varios motivos, comenzar recordando y reafirmando la naturaleza de Norma jurídica que corresponde a nuestra Constitución<sup>21</sup>. Esta consideración, en la actualidad casi tenida por obvia<sup>22</sup>, implica un amplio

---

<sup>19</sup> El profesor PALAO TABOADA, C., “La Ley General Tributaria...”, *op. cit.*, pág. 547, a su vez, incide en esa idea de equilibrio entre derechos y deberes a conseguir desde la LGT, pero desde el enfoque, no de decidir si “la LGT debe ser o no ‘garantista’, si con ello lo que se quiere decir es que su finalidad primordial debe ser la tutela de los derechos de los ciudadanos frente al Fisco (...), pues también deben serlo los de la colectividad representada por la Administración Tributaria”.

<sup>20</sup> Con esta orientación, GARCÍA AÑOVEROS, J., “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *REDF*, n° 90, 1996, pág. 229, reclama un estudio y análisis partiendo del examen de los derechos constitucionales, uno por uno, y analizando las consecuencias, una por una, para las distintas fases de aplicación de los tributos, desde la información y respuesta de las consultas hasta la recaudación ejecutiva. Derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio, a una tutela judicial efectiva, a no declarar contra sí mismo..., y así sucesivamente. También, AGUALLO AVILÉS, A., “Interés fiscal y Estatuto del contribuyente”, *REDF*, n° 80, 1993, pág. 571 y ss., ha afirmado que la “Constitución ofrece suficientes argumentos para defender, en el ámbito tributario, una *cierta equiparación* (la cursiva, nuestra) entre el Fisco y los ciudadanos”, liga la *calidad* de las relaciones Fisco-obligados tributarios con el *grado de justicia del sistema* (las cursivas, del autor). Y, destacadamente, LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, *op. cit.*, y también NAVAS VÁZQUEZ, R., “Algunos problemas de la codificación financiera en la actualidad”, *REDF*, n° 76, 1992, pág. 619 y ss.

<sup>21</sup> No podemos dejar de señalar las importantísimas aportaciones, también sobre el significado de la



haz de cuestiones que cubren muchos aspectos de la dogmática jurídica constitucional y de muchas otras ramas del Derecho.

Esa normatividad hay que entenderla referida, como ha sido asumido progresivamente por el constitucionalismo de posguerra, a toda la Constitución<sup>23</sup>, a todo su articulado, al ser la norma jurídica emanada del poder constituyente -STC 76/1988, de 26 de abril-, que refleja la voluntad normativa del pueblo soberano. Se ensalza así su característica como Norma jurídica integrada en el ordenamiento jurídico y que ocupa, a la vez, el vértice más alto de toda la pirámide normativa. Esto implica que las relaciones entre la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico, y especialmente las que se producen con la fuente normativa por excelencia, la ley, deben resultar presididas por criterios de supremacía de la Carta Magna, más allá, pues, que de mera jerarquía<sup>24</sup>.

---

Constitución, realizadas en España por GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "La Constitución como norma jurídica", en la obra dirigida por él mismo y por Predieri, *La Constitución Española de 1978*. Civitas, Madrid, 1980; trabajo posteriormente recogido en su libro *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Civitas, Madrid, 1981, con posteriores ediciones. Es destacable el estudio, incorporado a la obra sistemática dirigida por García de Enterría y Predieri, de RUBIO LLORENTE, F., y ARAGÓN REYES, M., "La jurisdicción constitucional", en *La Constitución Española de 1978*. Dirigidos por Predieri y García de Enterría, Civitas, Madrid, 1980, así como el del profesor RUBIO LLORENTE, F., "La Constitución como fuente del Derecho", *op. cit.*, pág. 49 y ss. Sin acudir a una relación bibliográfica que permita una aproximación a los diferentes países, únicamente resaltaremos la peculiaridad que presenta el Consejo Constitucional francés, remitiendo a FAVOREU, L., "L'application directe et l'effet indirect des normes constitutionnelles", *RFDA*, nº 0, mai-juin, 1984, págs. 176-186; autor que, en el trabajo "La Cour de Cassation, le Conseil Constitutionnel et l'article 66 de la Constitution (A propos des arrêts de la Chambre criminelle du 25 avril 1985)", *Recueil Dalloz Sirey*, nº 23, 1986, págs. 169-177, destacaba la importancia capital del pronunciamiento de 25 de abril de 1985 de la Cámara criminal de la Corte de Casación francesa (sobre la aplicación del principio constitucional de que la autoridad judicial es el guardián de la libertad individual), al ser la primera vez que aplicaban oficialmente en la práctica las decisiones del Conseil Constitutionnel, dando curso al mandato del art. 66.2 de la Constitución francesa, según el cual las decisiones del juez constitucional "s'imposent aux pouvoirs publics et à toutes les autorités administratives et juridictionnelles". Circunstancia que, según Favoreu, provocará una "constitucionalización progresiva de las diferentes ramas del derecho", cfr. FAVOREU, L., "L'influence de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur les différentes branches du droit", *Mélanges Léon Hamon*. Economica, París, 1982, y que exigirá una progresiva adecuación legislativa a las exigencias constitucionales, y una mutación de los derechos de base constitucional.

<sup>22</sup> No era esta la tradición de las anteriores Constituciones españolas, sino que, por una parte, limitaban su eficacia a una organización de los poderes estatales, necesitando incluso del auxilio de la ley, y los jueces no la consideraban norma vinculante sino meramente programática. Puede verse, sobre el tema, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "Los fundamentos constitucionales del Estado", *REDC*, nº 52, 1998, pág. 12 y ss.

<sup>23</sup> Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Hacia una nueva justicia administrativa*. *Op. cit.*, pág. 47, siendo una constante en su obra.

<sup>24</sup> También el Tribunal Constitucional español, quizás para allanar el camino que en otros países se había presentado erizado de obstáculos y de opiniones contrarias, se manifestó con prontitud en varias de sus resoluciones, movido, también, por la necesidad de aportar argumentaciones con densos contenidos didácticos. Las *SSTC de 8 y de 15 de junio de 1981* consideran que los preceptos constitucionales son "origen inmediato de derechos y de obligaciones y no meros principios programáticos". Asimismo, la Sentencia de este mismo órgano dictada el *28 de abril de 1982* afirmaba, en su f. j. primero, que la Constitución, "lejos de ser un nuevo catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que sean objeto de desarrollo por vía legal", es una "norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento, y en cuanto tal, tanto los ciudadanos como los poderes públicos, y por consiguiente también los jueces y magistrados integrantes del poder judicial, están sujetos a ella". Las *únicas excepciones a este principio general de aplicabilidad inmediata* serían, como afirmó el f.j. 7 de la *STC 31/1994*, de 31 de enero -reiterando manifestaciones de las *STC 15/1982* y *254/1993*-, las que "imponga la propia Constitución expresamente o que la naturaleza misma de la norma impida considerarla inmediatamente aplicable".

Sobre este punto, el art. 9 de la Constitución de 1978 realiza una de las aportaciones más destacables: por una parte, proclama solemnemente el *principio de constitucionalidad*, como vinculación de todos los poderes públicos a la Carta Magna, y, por otra, puntualiza que la Constitución es parte del ordenamiento jurídico<sup>25</sup>.

Pero, además, el precepto nos deja señalado que esa sujeción no es sólo a la Constitución sino también, a su vez, al resto del ordenamiento jurídico, con lo cual está destacando, en primer término, solitariamente a la Constitución, y, en segundo término, al resto del ordenamiento jurídico en su conjunto, del que la Constitución, por tanto, forma parte y es su cabeza visible y directora. Resalta así su condición de norma inmediatamente obligatoria, siendo vinculantes el conjunto de sus preceptos para todos los poderes públicos y todos los ciudadanos. Así lo hizo saber la conocida Sentencia del TC 22/1984, de 17 de febrero, en su fundamento jurídico tercero, afirmando que, “de conformidad con una larga y ya tradicional doctrina de este Tribunal, la Constitución Española no es sólo la norma que fundamenta la organización política de la comunidad y el ordenamiento jurídico entero, sino que es también una norma de ejecución y efectos inmediatos”.

Ahora bien, tal y como ha puesto de relieve Lozano Serrano<sup>26</sup>, es necesario tener claro que esa juridicidad otorgada a los artículos de la Carta Magna resulta apoyada, pero no condicionada, por su aplicación inmediata. Pues todos sus preceptos tienen la misma naturaleza jurídica, por mucho que algunos de ellos posibiliten varios desarrollos, y sea el legislador quien tenga que concretar su alcance y límites.

La importancia de esta disquisición se incrementa si se analizan algunas normas constitucionales especialmente relevantes en el ámbito financiero, como por ejemplo los principios recogidos en el art. 31 CE<sup>27</sup> y los denominados principios rectores de la política social y económica<sup>28</sup> -arts. 39-52 CE-. A nadie escapa que para lograr su virtualidad práctica se deberá

---

<sup>25</sup> Desmenuzando la dicción expresa de este precepto constitucional queremos llamar la atención sobre su párrafo primero: “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”. Menciona, pues, conjunta y solidariamente la vinculación constitucional a los ciudadanos y a los poderes públicos, no distinguiendo entre ellos. Además, entendiendo ese grado de vinculación como de sujeción, y demostrando implícitamente “el carácter normativo y universal de todas sus partes y contenidos”. Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Los fundamentos ...”, *op. cit.*, pág. 13.

<sup>26</sup> Vid. LOZANO SERRANO, C., “Las fuentes del derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero”, *RAP*, nº 99, 1982, pág. 116, así como RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Jurisprudencia constitucional...”, *op. cit.*, pág. 129.

<sup>27</sup> Sobre la aplicabilidad inmediata de los principios constitucionales, vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Principio de legalidad, Estado material de Derecho y facultades interpretativas y constructivas de la jurisprudencia en la Constitución”, *REDC*, nº 10, 1984, pág. 4, y sobre su eficacia en el ámbito tributario, vid. MARTÍN QUERALT, J., *Jurisprudencia financiera y...*, *op. cit.*, 1984, pág. 25 y ss. SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pág. 210.

<sup>28</sup> De hecho, se ha convertido en tema recurrente tratar de elucidar los efectos y las posibilidades de utilización del sistema tributario para la protección del medio ambiente (protegido en uno de esos preceptos, concretamente el art. 45 CE), la consecución del pleno empleo, la inversión en investigación, la protección de la familia, etc.; ámbitos, todos ellos, recogidos en los preceptos apuntados. Esta circunstancia es particularmente relevante si se atiende a la progresiva incorporación a las Constituciones de finales del S. XIX y, especialmente, en el S. XX, de contenidos materiales, tales como valores, principios y derechos que, amén de producir otros efectos en orden a la relevancia y los cauces de aplicación efectiva de la Constitución, harán necesario referir a ellos también esa cualidad normativa y

conseguir y atender a su desarrollo legal; como, por otra parte, también ocurre con determinados derechos fundamentales<sup>29</sup>.

El art. 53 de la CE es el precepto que, en cierto modo, viene a graduar el alcance y la tutela de los derechos y los principios constitucionales. Así, en su apartado 1, recoge expresamente la vinculación que irradian y exigen los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II del Título I sobre todos los sujetos de derecho, públicos o privados. En este sentido, esa consideración de norma jurídica de todos los preceptos constitucionales implica su eficacia jurídica vinculante<sup>30</sup>. Y así hay que entender que ocurre con los derechos, eficaces directamente

---

sus efectos. Sobre la naturaleza de estos principios rectores reconocidos en el Capítulo III del Título I de la Constitución, cfr. la STC. 45/1989, de 20 de febrero, y sobre su consideración como parámetro de constitucionalidad, así como la S. 192/1991, de 14 de octubre. La STC 199/1996, de 3 de diciembre, en su f.j. tercero, al analizar la influencia de la protección del medio ambiente (art. 45 CE) en el derecho al respeto de la vida privada -como había hecho el TEDH-, afirmó que dicho precepto “enuncia un principio rector, no un derecho fundamental. Los Tribunales deben velar por el respeto al medio ambiente, sin duda, pero de acuerdo con lo que dispongan las leyes que desarrollen el precepto constitucional (art. 53.3 CE, SSTC 32/1983, f.j. 2, 149/1991, f.j. primero, y 102/1995, ff jj 4-7”. Vid., asimismo, LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Tecnos, Madrid, 1988, pág. 30 y ss., y también PAREJO ALFONSO, L., “Los valores en la jurisprudencia del TC”, en el *Libro homenaje al profesor Villar Palasí*. Civitas, Madrid, 1989, pág. 956 y ss. Vid. CAZORLA PRIETO, L. M., “Los principios constitucionales-financieros en el nuevo orden jurídico”, *Revista de Derecho Público*, 1980, pág. 525 y ss., y con el mismo título en las Jornadas de la Dirección General de lo Contencioso del Estado tituladas *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Madrid, 1980, quien afirmó que los principios constitucionales son: “las directrices generales que, incluidas en la Constitución y con valor *jurídico directo o indirecto*, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno de que se trate” (las cursivas son nuestras). Pueden verse las críticas de ZORNOZA PÉREZ, J. J., “El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales”, *HPE*, nº 113, 1988, pág. 43, alegando su muy distinta textura y consistencia, con principios constitucionales dirigidos a la actuación de los poderes públicos, normas generales a desarrollar por el legislador, con leyes orgánicas u ordinarias, y normas casuísticas con decisiones materiales precisas, como la obligación de mantener el régimen público de Seguridad Social. RUBIO LLORENTE, F., “El proceso constituyente en España”, en *La forma del Poder*. CEC, Madrid, 1993, pág. 97, por su parte, critica taxativamente que, aun siendo un acierto su rúbrica, con ellos se patentizan “los defectos de garrulería vacua y pedertería doctrinal”, siendo ejemplo de su utilización política en el momento constituyente para la captación de votos de grupos marginales, y que, sin menguar su importancia y su valor esencial, sí que han afeado el Título constitucional.

<sup>29</sup> Diferenciación también realizada por LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, *op. cit.*, pág. 20. A estos principios se acudió para sustentar una visión del sistema tributario superadora del reduccionista enfoque recaudatorio. De hecho, el f.j. decimotercero de la STC 37/1987, de 26 de marzo, expuso: “Es cierto que la *función extrafiscal* del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha *función* puede *derivarse directamente* de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen *principios rectores de la política social y económica* (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la *consecución* de los *finés económicos y sociales constitucionalmente ordenados*” (las cursivas son nuestras).

<sup>30</sup> Partiendo de la atribución de una eficacia jurídica vinculante a sus preceptos, hay que tener en cuenta que el reflejo en el resto del ordenamiento jurídico de los preceptos constitucionales dependerá, en cierta medida, de su formulación, contenido y de su grado de precisión. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Constitución como norma...*, *op. cit.*, Civitas, Madrid, 1981, pág. 68, pone de relieve que “no todos los artículos de la Constitución tienen el mismo alcance y significación normativas, pero todos, rotundamente, enuncian efectivas normas jurídicas”. Vid., también, SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho financiero...*, *op. cit.*, pág. 208, donde se lamenta que el profesor García de Enterría desatienda, al incidir demasiado en la concepción normativa de la Constitución, a la “rica pluralidad de tipos de normas que la Constitución encierra, a la diversidad de sus destinatarios y a su diferente y graduada eficacia normativa”.

todos ellos, aunque en la misma Constitución se remita al desarrollo legal de sus contenidos - v.gr. art. 18.4 CE-, o que algunos sean susceptibles de protección mediante el recurso de amparo y otros no<sup>31</sup>.

Cuestión más problemática ha sido la condición y la eficacia de los valores superiores y de los principios constitucionales, especialmente los principios rectores de la política social y económica, recogidos éstos últimos en el Capítulo III del Título I de la Carta Magna. Su valor normativo y su participación de la condición jurídica de la Constitución no es, a estas alturas, una cuestión discutida por el común de la doctrina<sup>32</sup>.

Por tanto, como su particularidad se halla en que no son configurados como derechos subjetivos accionables, tal y como opina García de Enterría<sup>33</sup>, no cabe ligar argumentaciones que

---

<sup>31</sup> El art. 7 LOPJ de 1985 dispone: "Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II del Título I de la Constitución vinculan, en su integridad a todos los jueces y tribunales, y están garantizados bajo la tutela efectiva de los mismos. En especial, los derechos enunciados en el art. 53.2 de la Constitución se reconocerán, en todo caso, de conformidad con su contenido constitucionalmente declarado, sin que las resoluciones judiciales pueden restringir, menoscabar o inaplicar su contenido". Y la STC 81/1982, de 21 de diciembre, afirmó que la Constitución, concretamente en cuanto a los derechos fundamentales, tiene una "eficacia directa e inmediata... como norma suprema del ordenamiento jurídico, sin necesidad de esperar a que resulte desarrollada por el legislador ordinario". Y en la conocida S. 22/1984 proclamó el TC la eficacia inmediata de los preceptos de la Constitución, "indiscutible respecto de los preceptos contenidos en los arts. 14 a 30, por ser objeto del proceso de amparo". No obstante, el tema del valor o eficacia jurídica de las normas en que se reconocen los derechos fundamentales ha sido desde siempre muy debatido, ya de forma directa -al cuestionarse el alcance de las propias Declaraciones-, ya de forma indirecta, al preguntarse por el valor general de esa parte de la Constitución en que suelen venir recogidos los derechos. Díez-Picazo, L. M., "Dificultades prácticas y significado constitucional del recurso de amparo", *REDC*, nº 40, 1994, pág. 33 y ss., opina que en los sistemas concentrados de justicia constitucional el recurso de amparo es el que permite que ese carácter normativo de la Constitución se traduzca en derechos subjetivos de los particulares que se puedan ejercitar sin mediación legal alguna. La STC 116/1987, de 9 de julio, les atribuyó fuerza bastante para promover recursos o plantear cuestiones de inconstitucionalidad. Respecto a la posibilidad de acudir al TC, mediante el recurso de amparo, la STC 137/1990, de 19 de julio, dijo que únicamente será posible ese recurso de amparo ante las 'manifestaciones concretas' de esos valores, y, especialmente, los derechos fundamentales del Capítulo segundo del Título I.

<sup>32</sup> Aunque algunos autores se mostraron partidarios de entender que estos principios rectores no tenían la condición de normas jurídicas, al necesitar un mayor grado de concreción para su aplicación. Vid. GARRIDO FALLA, F., en la obra por él dirigida *Comentarios...*, op. cit., pág. 590, con el argumento de que esos principios requieren desarrollo legal, no les otorga carácter normativo sino meramente programático. Vid., sin embargo, el estudio analítico del parecer de este autor, y la crítica al mismo por SERRANO MORENO, J. L., "Algunas hipótesis sobre los principios rectores de la política social y económica", *Revista de Estudios Políticos*, nº 56, 1987, pág. 103 y ss., deslindando el carácter programático de la condición jurídica de los principios rectores de la Constitución. PAREJO ALFONSO, L., "Los valores en la jurisprudencia...", op. cit., pág. 955 y ss., se refiere a esta problemática y se decanta también por conceder a esos principios rectores un efecto vinculante inmediato, aunque modulado.

<sup>33</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Hacia una nueva justicia administrativa*. Op. cit., pág. 50. Puede verse también la afirmación del autor alemán, MUNCH, I. von, en el comentario colectivo *Grundgesetz-Kommentar*. München, 1975, Bd. I, pág. 627, cuando, al exponer su opinión sobre el problemático concepto de Estado social, afirma que "no es ni un concepto en blanco ni se le puede negar carácter jurídico", sino que es "derecho inmediatamente vinculante", y en otro comentario realizado por MAUNZ-DURIG-HERZOG-SCHOLZ, *Grundgesetz-Kommentar*. Bd. II. München, 1976-1980, pág. 304, se dice que "no se trata de una norma programática, sino de una auténtica directriz de la actividad estatal que vincula a todos los poderes públicos". Afirmaciones recogidas por PÉREZ ROYO, J., "La doctrina del Tribunal Constitucional...", op. cit., pág. 164. Creemos que una vez aceptada su condición de norma jurídica, al igual que la del resto del articulado constitucional, se tiene que optar, consecuentemente, por renunciar a considerarlos como meras declamaciones retóricas, inservibles en tanto el legislador no les preste atención. Su peculiaridad debe encontrarse, más bien, en las funciones que los mismos están

permitan su reducción a normas meramente programáticas, al confundir el carácter normativo de cada precepto con la condición de derecho subjetivo, y deberían atenderse en la interpretación tanto de las restantes normas constitucionales como de las leyes”, cfr. STC 19/1982.

Así pues, el papel de esos principios rectores de la política social y económica se refleja en el campo financiero en una doble y trascendental manifestación: como informadores de toda la legislación tributaria y del global del ordenamiento jurídico -función positiva-, y, al convertirse en referente de esas actuaciones parlamentarias y administrativas, como parámetro para desechar objetivos a ellos contrapuestos, cuyo cumplimiento y observancia debe ser apreciado, en su caso, por el poder judicial -función negativa-.

Si la Constitución es una norma, y precisamente una norma suprema, en cuanto parte del ordenamiento jurídico, a la vez centro y vértice de todo el entramado jurídico, “por donde pasan todos los hilos”<sup>34</sup>, deduciéndose también su aplicación inmediata como fuente generadora directamente de derechos y obligaciones, no cabrá tampoco otra manera de entender la naturaleza jurídica de las normas constitucionales con relevancia tributaria que no sea ésta, la de normas jurídicas inmediatamente vinculantes y aplicables.

Esta eficacia normativa de la propia Carta Magna empapa, no sólo al resto del ordenamiento jurídico, sino que se deja sentir en todos los operadores jurídicos. Así, según la STC 101/1983, de 18 de noviembre, sus preceptos obligan y vinculan -aun con sus correspondientes peculiaridades- a todos los poderes públicos, y aunque gozan del contenido y de la eficacia normativa que de su propia dicción resulte - STC 206/1992, de 30 de noviembre -, recae sobre estos poderes públicos un “deber general positivo de realizar sus funciones de acuerdo con la Constitución”. Son los denominados ‘deberes fundamentales’ del Estado, o ‘Grundrechtspflichten des Staates’ enunciados por Häberle<sup>35</sup>, y que este autor caracteriza como positivos o negativos, de intervención o de abstención.

A su vez, lógicamente, esas disposiciones constitucionales desarrollarán su vinculación y sus efectos respecto de los ciudadanos. Para ellos, su sujeción a la Constitución se considera como una consecuencia obligada de su carácter de Norma Suprema, traducándose, por un lado, en un

---

llamados a realizar, destacadamente en el ámbito financiero. Aunque esos principios rectores no son objeto de protección especial por el TC o los órganos judiciales ordinarios, ni se requiere una especial condición a la ley que los recoja, no se puede desconocer el art. 53 de la CE, que les atribuye un efecto plausible, pues “vinculan a todos los poderes públicos”, informando la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Pueden ser, de hecho, motivo suficiente para la tramitación de un procedimiento de declaración de inconstitucionalidad; aunque no de un recurso de amparo. Ante el sobresaliente principio de solidaridad, el TC, en la Sentencia 146/1992, de 16 de octubre, apenas comenzados sus razonamientos, se apresuró a puntualizar que “el art. 138.1 CE, como ninguna otra disposición constitucional, no puede ser reducida al carácter de un precepto programático, o tan siquiera al de elemento interpretativo de las normas competenciales. Es, por el contrario, un precepto con peso y significado propios...”.

<sup>34</sup> En gráfica expresión de NIETO GARCÍA, A., “Peculiaridades jurídicas de la norma constitucional”, *RAP*, n° 100-102, 1983, pág. 399, utilizada también posteriormente por ARAGÓN, M., “Algunas consideraciones sobre el Tribunal Constitucional”, *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, n° 1, 1987, pág. 34. Vid. también GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La democracia y el lugar de la ley”, *REDA*, n° 92, 1996, pág. 619, obra también publicada en el libro “La vinculación del juez a la ley”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, n° 1, 1997, págs. 79 y ss.

<sup>35</sup> Cfr. HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, op. cit., Vid., también, de este autor, *Libertad, igualdad y fraternidad. 1789 como historia, actualidad y futuro del Estado constitucional*. Trotta, Madrid, 1998.

deber general negativo de abstenerse de cualquier actuación que vulnere la Constitución, y, por otro, en un cumplimiento fehaciente de los supuestos en que la misma establezca deberes positivos (STC 101/1983, de 18 de noviembre). Ejemplo de esta última vinculación es el propio Título I de la Constitución, considerado genéricamente como el 'estatuto del ciudadano'. En él, además de los derechos de los sujetos, se encuentran unos deberes -artículos 30 y 31 CE-, con un alto y elevado componente de solidaridad, y que, al decir de Martín Delgado<sup>36</sup>, recuerdan ambos la vinculación con el poder político<sup>37</sup>. Deber de contribuir a los gastos públicos que tiene establecidos expresamente límites formales y materiales a su regulación y aplicación por el poder público<sup>38</sup>.

### **3.- UNA SUCINTA REFERENCIA AL TRÁNSITO DEL ESTADO LIBERAL AL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO: SUS MaticES Y REPERCUSIONES EN EL ÁMBITO FINANCIERO. EL ARTÍCULO 1 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, LA CONSAGRACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS DERECHOS Y EL DEBER DE CONTRIBUIR**

Nos proponemos, en este punto del trabajo, retroceder un tanto en el tiempo. El objetivo es claro. Una vez atendida la novedosa realidad jurídica producida con la entrada en vigor de la Constitución de 1978, y de los efectos concatenados en el ámbito tributario<sup>39</sup>, pretendemos ahora

---

<sup>36</sup> Vid. MARTÍN DELGADO, J. M., *Derecho tributario y sistema...*, op. cit., pág. 39. El profesor MARTÍN QUERALT, J., "La Constitución española y...", op. cit., pág. 107, pone de relieve la dificultad de conseguir una efectiva penetración de los principios materiales en el ámbito de los gastos públicos debido al carácter esencialmente político de la decisión presupuestaria.

<sup>37</sup> Sobre la imbricación entre la historia del Estado y la del impuesto, vid. ARDANT, G., *Histoire de l'impôt*. Fayard, 1972. Como anotó Schumpeter, en *La crise de l'Etat fiscal*. Minuit, 1972, "la historia fiscal de un pueblo constituye una parte esencial de su historia", citado por BOUVIER, M., *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*. LGDJ, París, 1996, pág. 11. Bouvier destaca la importancia que ha tenido para todo el desarrollo posterior del Derecho tributario la atribución del poder fiscal a los representantes del pueblo; circunstancia que, como es sabido, surgió, como principio de consentimiento del impuesto, a raíz de la Declaración de derechos del hombre y del ciudadano de 1789.

<sup>38</sup> Podemos traer a colación las reveladoras afirmaciones de GAUDEMET, P. M., "Las relaciones entre el Fisco y el contribuyente", en la obra colectiva *El Estado y los contribuyentes: la resistencia fiscal*. IEF, Madrid, 1986, págs. 569-585, que encontraron eco también en la obra de AGUALLO AVILÉS, A., *El contribuyente ante los Planes de Inspección*. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 18, relativas a ese deber de contribuir que se recogió en la francesa Constitución de 1873 junto al deber militar, pero que, respecto de éste, exigía puntualizar que "el ciudadano nunca ha vaciado su bolsillo con entusiasmo en las manos del recaudador, mientras que por el contrario sí ha ido cantando al campo de batalla en el que iba a arriesgar su propia vida. Carente de la aureola de gloria que rodea al impuesto de la sangre, el deber fiscal suele ser mucho peor soportado. El contribuyente ve en él una servidumbre sin atisbar ningún tipo de grandeza".

<sup>39</sup> También resulta necesario justificar el porqué del acotamiento de ese devenir desde el liberalismo, dejando aparcado el Antiguo Régimen. Y es que nos desviaríamos, quizás innecesariamente, del tema si acudiésemos a la primigenia y más lejana conformación del principio del consentimiento de los súbditos, bien entrada la Edad Media, para el establecimiento y la exigencia de impuestos por parte de los señores o del Monarca. De adentrarnos en este análisis, asimismo deberíamos destacar el papel, con concomitancias en el ámbito financiero, que iban asumiendo las Asambleas de representantes en un período de impermeable compartimentación de la sociedad civil, con una predominante clase noble y un ejercicio generalizado de poderes absolutos. Esta etapa desembocó en la instauración, durante el último tercio del siglo XVII, del absolutismo regio casi en la práctica totalidad de países del continente europeo, mientras que, con orientación diferente, se estaban consolidando las Cortes en Inglaterra; circunstancia que se produciría también, desde los postulados generados por la Revolución Francesa, en el resto de países europeos. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio...*, op. cit., pág. 117, enmarca al Derecho Financiero con el

conseguir un ángulo de perspectiva más amplio. Analizaremos el papel que asume la 'concepción liberal'<sup>40</sup> y su marco político en el ámbito tributario; sus reflejos en cuanto al papel del Estado en ese momento histórico; vislumbrar los cambios de función atribuidos a los derechos y las libertades -atendiendo especialmente a la libertad domiciliaria y a la propiedad-, y qué papel les correspondía jugar a ambos ante un entendimiento tan particular, como comprobaremos, de la obligación de pagar tributos al Estado y, en definitiva, del sistema tributario<sup>41</sup>.

Procediendo así, podremos conformar la perspectiva española de los fundamentos dogmáticos del deber de contribuir, reflejando sucintamente los orígenes de la disciplina desde el estudio de las aportaciones alemanas e italianas, y extrayendo de ahí los puntos de referencia para una mejor comprensión de nuestra actual regulación jurídica. Teniendo en cuenta, por supuesto, que toda esa evolución 'liberal' diferente en unos y otros países, se diluirá, en parte, con la entrada en vigor, a lo largo del S. XX, de las Constituciones normativas vinculantes.

### **3.1.- UNA LECTURA INTEGRADORA DEL PAPEL DEL ESTADO Y DE LOS DERECHOS EN LAS 'CONCEPCIONES LIBERALES' Y SU CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS**

Apuntábamos con anterioridad que uno de los referentes venía conformado por el análisis del quehacer del Estado en la concepción liberal y el papel de la tributación en ella. Sin embargo, creemos conveniente manifestar la imposibilidad de conseguir una univocidad que aglutine en torno a sí todo el ideario liberal<sup>42</sup>. El motivo proviene fundamentalmente de que, además

---

nacimiento del Estado de Derecho; Vid. SAINZ DE BUJANDA, F., "Organización política y Derecho Financiero. Origen y evolución del principio de legalidad", *Hacienda y Derecho*. T. I. IEPol., Madrid, 1962, pág. 119. Por su parte, CALVO ORTEGA, R., "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", *HPE*, nº 170, pág. 125, retrocede hasta comunidades más antiguas.

<sup>40</sup> Es necesario puntualizar, tal y como también hace BALDASSARRE, A., "Le ideologie costituzionali dei diritti di libertà", *Democrazia e Diritto*, nº 2, 1976, pág. 265, la improcedencia de buscar un referente cronológico concreto que permita acotar ese período. No obstante, y con efectos puramente didácticos, este autor sitúa el modelo liberal burgués diferenciando, por una parte el propio de Inglaterra y Estados Unidos, desde los inicios del S. XIX hasta la primera guerra mundial, mientras que, por otra parte, el alemán e italiano lo radica desde finales del ochocientos hasta la segunda gran guerra. El período liberal francés comenzaría con la ruptura con el Antiguo Régimen a partir de la Revolución francesa.

<sup>41</sup> Es de justicia advertir que, si bien no incidiremos con profundidad en el análisis de cuestiones que requerirían por sí solas un esfuerzo de estudio y atención particularizado más sosegado, nos permitimos remitir a los importantes trabajos doctrinales españoles que han tratado con profundidad, diligencia y autoridad, toda esa problemática. De hecho, para reflejar esta evolución y situar en sus estrictas coordenadas la relación entre los pivotes señalados, consiguiendo una más amplia y fundamentada idea del transcurrir de las instituciones mencionadas, hemos acudido a las obras del profesor Sainz de Bujanda, pues señera es, para todos los tributaristas, su destacada obra *Hacienda y Derecho*. IEPol. Madrid, en sus distintos volúmenes. Vid., también, RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio...*, op. cit., MARTÍN QUERALT, J., "La división de funciones en el ámbito del ordenamiento jurídico tributario", *REDF*, nº 9, 1976, pág. 5 y ss., además de las ya citadas en la introducción; los profesores BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T., *Derecho Financiero*. Compás, Alicante, 1987, así como los varios estudios sobre el tema realizados por ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*. Civitas, Madrid, 1988, y en "Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho tributario", *REDF*, nº 14, 1977, y los trabajos del profesor LOZANO SERRANO, C., *Exenciones Tributarias y Derechos adquiridos*. Tecnos, Madrid, 1988, y también en *Consecuencias de la jurisprudencia del...*, op. cit., 1990.

<sup>42</sup> Si, como hizo Rodríguez Bereijo, entendemos que en esa actividad financiera desarrollada por el Estado para

integrarse por componentes políticos, filosóficos, económicos o jurídicos, es también disímil la manera de entender el contenido de esas ideas por los liberales de tradición anglosajona o por los encuadrados en una concepción europea continental; y, sobre todo, a partir de la ruptura con las antiguas estructuras protagonizada por Francia.

Dejando de lado la profundización en el análisis de aspectos económicos y filosóficos de la ideología liberal<sup>43</sup>, al aspecto político e ideológico, sin embargo, sí deberemos prestar más particularizada atención. Es innegable que muchas de las instituciones más representativas del constitucionalismo actual, incluida la democracia representativa, traen causa y tuvieron su origen en la conexión entre la configuración originaria de esta democracia representativa y las instituciones financieras. Situación que no ha pasado desapercibida a los estudiosos del Derecho financiero. Al contrario, como puso de relieve el profesor Martín Delgado<sup>44</sup>, el “Derecho Tributario presenta un contenido democrático que lo particulariza frente a otros sectores del Ordenamiento”. Y es una interrelación tal, que incluso Sainz de Bujanda<sup>45</sup> consideró que, analizando las relaciones que se producen entre el poder político y los ciudadanos, pueden describirse los principios que rigen la ordenación jurídica de los ingresos públicos. De hecho, tal y como reflejó Martín Delgado, a la hora de proceder a una nueva organización del poder político, en fenómeno tributario siempre ha sido la gran convocada a la reforma, pues en la “médula histórica de los Parlamentos están los acuerdos sobre las prioridades de la distribución y de la asignación de los recursos públicos, así como sobre la elección de las capacidades

---

obtener los resortes económicos convergen múltiples aspectos, y adoptamos un cierto nivel de abstracción, se podría intentar explicar un único modelo de sociedad liberal burguesa caracterizado por la concurrencia de los operadores económicos. Se hace recaer en el Parlamento y la propiedad sus fundamentos institucionales y los principios esenciales. Todo ello con un acentuado trasfondo individualista que veía al hombre como el átomo o la célula básica de la sociedad y del conjunto del ordenamiento jurídico. Aunque, a decir verdad, si se atiende al plano institucional, el papel absorbente era sustentado por el Estado; y de ahí la caracterización de la libertad del individuo en su reducida esfera y ambiente privado, pues fuera de ahí el Estado era soberano e ilimitado. RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 29, y para un intento de explicación única y conjunta del modelo de sociedad liberal burguesa, BALDASSARRE, A., “Le ideologie costituzionali...”, *op. cit.*, pág. 283.

<sup>43</sup> Así pues, el análisis de las ideas filosóficas subyacentes a las concepciones liberales queda, en cierta medida, bastante alejado de nuestra materia. Por eso, a ellas haremos referencia simplemente en tanto en cuanto sirvan para justificar algunas de las posiciones ideológicas o jurídicas influyentes en un algún punto concreto de nuestro estudio, como puede ocurrir, por ejemplo, con la justificación de los derechos y el papel de la libertad. El componente económico será atendido únicamente a la hora de deducir el papel otorgado al Estado y al analizar la concepción del sistema tributario, pero sin entrar en el análisis particularizado de todas y cada una de sus posibles interrelaciones. Contenido económico que, como en su día hiciera el profesor MARTÍN QUERALT, J., en el *Estudio preliminar* a la obra de Vanoni, E., *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. IEF, Madrid, 1974, pág. 53, no puede ser usado como perno determinante de la especificidad de ‘lo financiero’, siendo ésta referible, en todo caso, no a la materia objeto de regulación, sino a la forma en que ese objeto es asumido por esa normativa.

<sup>44</sup> Vid. MARTÍN DELGADO, J. M., en el trabajo mencionado *Derecho Tributario y sistema...*, *op. cit.*, pág. 67. Esta atención es también reclamada por ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Notas para un análisis de...”, *op. cit.*, pág. 19, y que era objeto de estudio por la escuela del derecho público centroeuropeo desde el S. XIX. Debe atenderse a la distinción que realiza el autor entre Estado representativo y democrático.

<sup>45</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., “Organización política y Derecho Financiero”, *Hacienda y Derecho*. Vol. I, IEPol., Madrid, 1962, pág. 131 y ss. Y en pág. 119 y ss., consideró necesario conectar, metodológicamente, las ideas dominantes en cada época, atendiendo a la naturaleza y extensión de los fines políticos, con el procedimiento adoptado para la elaboración del Derecho financiero, clarificando, así, la unión del Derecho financiero con la realidad política.



económicas que han de satisfacerlos según los principios de justicia y de solidaridad que se aceptan como rectores de la comunidad nacional”<sup>46</sup>.

Esta influencia se manifestó con vigor tanto en la Inglaterra del S. XVIII, -asentados ya el sistema constitucional y parlamentario-, como en la Europa continental, donde no comenzará este periplo hasta la Revolución Francesa, situándose en la conformación del Estado liberal del S. XIX el momento de gestación del estudio de los impuestos y del presupuesto en el ámbito del Derecho Público<sup>47</sup>.

Por tanto, resulta un hecho de indudable trascendencia para el Derecho financiero -incluso podría decirse para el Derecho público-, la participación del ciudadano en el ejercicio del poder, con insoslayables influencias a la hora de la justificación de una imposición tributaria. No puede entenderse de otro modo la evolución sufrida por el tributo, despojándose de toda connotación de opresión o de ejercicio despótico de una imposición de cuna principesca o regia, acogándose a lo que podríamos denominar una ‘visión parlamentaria, o al menos representativa, de la imposición tributaria’. Ocasión tendremos de comprobar las más recientes opiniones<sup>48</sup> sobre este principio de autoimposición o de consentimiento del impuesto, incluso del TC. En la S. 185/1995, f.j. 3, lo conceptúa como la garantía de que “la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes (...)”, entendiéndolo, “en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano”.

### **3.1.1.- UN ANÁLISIS CONJUNTO DEL PROCESO DE GESTACIÓN EN EL ‘MOMENTO LIBERAL’ DEL FENÓMENO FINANCIERO Y LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS; CON ESPECIAL ATENCIÓN A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO**

Por tanto, para una cabal comprensión de la actual configuración constitucional del deber de contribuir, y de las relaciones que éste presenta con los derechos fundamentales, atendiendo a su vez al papel que corresponde al poder legislativo, ejecutivo y judicial, será necesario apuntar

---

<sup>46</sup> Vid. MARTÍN DELGADO, J. M., *Derecho Tributario y sistema...*, pág. 21. Y puede acudir también a la referencia que realiza VOGEL, K., “La Hacienda Pública y...”, *op. cit.*, pág. 16. Un ejemplo destacado de esta situación emerge desde la misma Declaración francesa de los Derechos del hombre y del ciudadano de 1789, que disponía en su artículo 14.L que: “Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí mismos o a través de sus representantes la necesidad de que se establezcan contribuciones públicas así como el de aceptarlas libremente, controlar su utilización y determinar su cuantía, hecho imponible, recaudación y vigencia temporal”.

<sup>47</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 37, sitúa en los modernos Estados constitucionales el momento en que ya puede hablarse del sometimiento al Derecho de los mecanismos de obtención de ingresos y realización de gastos públicos; es el momento en que se dan las condiciones para hablar de una soberanía política concebida como “una emanación del pueblo soberano y de la actividad financiera como manifestación del poder financiero del Estado”.

<sup>48</sup> Quizás esta situación deba ser puntualizada al entrar en liza el proceso de construcción europea y las diferentes normas jurídicas procedentes de órganos comunitarios -señaladamente la Comisión Europea- sobre los que, en principio, no puede afirmarse, sin más, que estén conformados por los legítimos representantes elegidos directamente por el pueblo. Y también porque se oyen voces que denuncian una crisis del principio de legalidad por el abrumador emerger de iniciativas normativas procedentes, en su mayoría, del poder ejecutivo. Esta relación entre poder legislativo, ejecutivo, y particularmente también la Administración, es una constante histórica de fricciones que, aunque evolutiva, no ha dejado de aparecer y manifestarse, y con fuerza, en el ámbito financiero y tributario.

brevemente la influencia de las diversas concepciones sobre la relación impositiva mantenidas durante el constitucionalismo del ochocientos<sup>49</sup>. Prestaremos especial atención al ordenamiento y la doctrina alemana en esa época -fundamentalmente administrativa, hasta la publicación de la Ordenanza Tributaria de 1919, obra de E. Becker<sup>50</sup>-, y atenderemos sobre todo a los grandes maestros italianos. Concepciones italianas que tuvieron reflejo en nuestro país con el magisterio del profesor Sainz de Bujanda y el alumbramiento en España de una disciplina propia y sistemática.

Este excursus histórico es especialmente importante para nuestro estudio, por ejemplo, por la trascendencia de concebir la relación entre determinados derechos, ahora consagrados constitucionalmente -pero que encontraban origen en la cultura política, económica y jurídica liberal, como la 'privacy-property' en los ordenamientos de tradición anglosajona<sup>51</sup>- con la exigencia, también constitucionalizada y por ella diseñada, de distraer una parte de la riqueza de los sujetos para hacerla recaer en unas arcas públicas a partir de unos fines y funciones específicos, y con unos fundamentos y operatividad muy evolucionados. Se abandonaba la más

---

<sup>49</sup> Teniendo en cuenta, como explica GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Constitución como norma...*, op. cit., págs. 44-45, que el inicio del constitucionalismo resulta vinculado originariamente a los pactos entre el Rey y el Reino para el ejercicio y los límites del poder (ya en los Bill of Rights de 1688). Aunque, con posterioridad asumirá tintes procedente de las doctrinas del pacto social, del iusnaturalismo puritano y las doctrinas ilustradas de fines del S. XVIII. El poder aparecerá como una construcción de la sociedad y el pueblo, que se irá reservando parcelas de libertad, participación y control. Es decir, se auspicia la limitación del poder y la definición de zonas exentas donde ejercer la libertad individual, desconfiando del Estado como potencial agresor de los derechos.

<sup>50</sup> Tal y como apunta SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho financiero...*, op. cit., pág. 63, recogiendo manifestaciones de Kruse, J. W., *Steuerrecht*, I. Munich, 1973, pág. 2 y ss., "tras una carga fiscal sobre los particulares que se iba haciendo cada vez mayor ya antes del estallido de la Primera Guerra Mundial, no podía tardar en producirse la dedicación al Derecho de los impuestos. La presión fiscal, fuertemente agudizada durante y, en especial, después de dicha Guerra, activó en aquel momento dicho desarrollo"; autor alemán que también afirmó que "desde hace apenas algunos años se abre paso una mejora. Dicha mejora se debe no en último lugar al análisis desde el punto de vista jurídico-constitucional de preceptos de Derecho de los impuestos. La ciencia del Derecho de los impuestos ha sido impulsada ante todo por el Derecho constitucional. Casi todos los trabajos científicamente fundados de fecha reciente parten del Derecho constitucional y tienen como objeto de estudio los más variados aspectos de los límites jurídico-constitucionales del Derecho de los impuestos".

<sup>51</sup> En esta sociedad liberal anglosajona será el hombre-propietario quien goce de todos los derechos, civiles y políticos. Posición privilegiada también asumida por el mercado, donde se manifiesta y extiende esa propiedad. Vid. BÉJAR, H., "Individualismo, privacidad e intimidad: precisiones y andaduras", *De la intimidad*. Críticas, Barcelona, 1987, pág. 33 y ss. En el ámbito anglosajón, la privacy-property traduce la ideología individualista posesiva de la burguesía. Se identificó la persona y su libertad con el propietario y su propiedad. La aportación principal de WARREN, S. y BRANDEIS, L., "The right to privacy", *Harvard Law Review*, vol. 4, n° 5, 1890, págs. 193-220, con versión española traducida por Benigno PENDAS y Pilar BALSEGA con el título *El derecho a la intimidad*. Civitas, Madrid, 1995, fue postular la extensión de los derechos ligados a la propiedad burguesa -en la época lo era la 'privacy' en norteamérica- a todos los hombres, reformulando esa 'privacy' como tutela del patrimonio espiritual de todos. Suponía una nueva lectura de la libertad individual, pero que hasta los años treinta no devino eficaz, pues era una sociedad de propietarios. Vid. BALDASSARRE, A., *Privacy e Costituzione*. Op. cit., pág. 62 y ss, pág. 71, quien sitúa en el pronunciamiento sobre la constitucionalidad o no de la legislación intervencionista de Roosevelt, en 1933, el comienzo del declive de la absoluta intangibilidad de la propiedad privada. La desunión entre 'privacy' y propiedad se producirá en los años sesenta, cuando la Corte Suprema formula la primera definición positiva de 'privacy'.

remota configuración patrimonialista de la Hacienda pública que la reducía al Fisco del Monarca<sup>52</sup>.

A la vez, pretendemos conseguir un hilo discursivo que nos proporcione una visión de la regulación constitucional de la inviolabilidad domiciliaria en esos países. Fueron estos Textos las principales fuentes a las que recurrió el Constituyente español en el momento de la redacción de nuestra Carta Magna, y, además, en numerosas ocasiones de esos preceptos ha hecho uso nuestro más Alto Tribunal invocándolos o trayéndolos a colación en sus resoluciones, aunque, en nuestra opinión, quizá hubieran debido matizarse algunas afirmaciones.

Necesario es denunciar que ha sido moneda harta frecuente remitir, sin mayores explicaciones ni puntualizaciones, la caracterización de las instituciones impositivas a una teoría liberal que, con la simple mención del anglosajón principio de “no taxation without representation”, suponía consagrar el principio de legalidad en materia tributaria, su vertiente de control de la utilización dada a esos ingresos por el órgano parlamentario, y la no injerencia externa en la esfera del individuo. Pero tal recurso a una global y homogénea teoría liberal encuentra incómodo sustento si se atiende a las diferentes concepciones ideológicas liberales imperantes en aquel momento y con rasgos jurídicos distintos. Así, es necesario diferenciar los países anglosajones, con un alto grado de influencia de la filosofía utilitarista e individualista, de los continentales europeos, con una concepción estatalista que condiciona el nexo entre Estado e individuo a raíz de la imposición de un tributo. Y, entre medias, con la particular modulación del sistema francés, fruto de una evolución histórica marcada, sobremanera, por las ideas surgidas en la Revolución francesa<sup>53</sup>. Por tanto, cierto es que el liberalismo, que influenció y dejó su impronta sellada en las Constituciones de fines del S. XIX y principios del XX, desarrolló un notable impulso de la actividad legislativa del Estado, aunque también dejó abandonados, por regla general, algunos aspectos situados en la vertiente social. A efectos de una mejor y más transparente clarificación del surgimiento, mantenimiento y declinar de la tradición jurídica liberal, será necesario deslindar cada uno de los derroteros seguidos por esos países y la asumida en España<sup>54</sup>.

Si, además, atendemos al componente de protección domiciliaria, no es necesario, ni conveniente tampoco -a sabiendas de su protección jurídica en períodos anteriores incluso a la instauración del constitucionalismo<sup>55</sup>-, remontarnos muy atrás en el tiempo para tratar de

---

<sup>52</sup> Vid. RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio...*, op. cit., pág. 118, donde se refiere a las causas que motivaron la atribución a la caja del Soberano (fisco) de una personalidad jurídica distinta del Monarca, capaz de relaciones jurídicas de Derecho Privado. En este momento, vigente el Estado Policía, también se encontraba el Estado como persona jurídica en quien se aunaban los derechos de soberanía plenos, sin estar sometido a ninguna jurisdicción por ser el origen de todo poder.

<sup>53</sup> Ciertamente, como explica BLANCO VALDÉS, R., *El valor de la Constitución*. Alianza Editorial, Madrid, 1998, pág. 30 y 208, en la Revolución francesa se propugnó el establecimiento y desarrollo de la sociedad con características típicamente burguesas a partir de una ruptura con el Antiguo Régimen, y con la consecuencia, ineludible por la resistencia mostrada por las estructuras procedentes de esa época, de tener que mantener a una monarquía pero reconvertida, u obligada a ello, en monarquía constitucional. La consecuencia es que se alzaprímaba la posición y las tareas del parlamento y, en justa correspondencia, su fruto más preciado y original, la ley.

<sup>54</sup> Vid. ANTONINI, L., *Dovere tributario...*, op. cit., 1996, pág. 3 y ss., especialmente la pág. 39, y también BALDASSARRE, A., “Le ideologie costituzionali...”, op. cit., págs. 265-302.

<sup>55</sup> Sin desconocer, por ello, que, como afirma RIGAUX, F., “L’élaboration d’un ‘Right of privacy’ par la jurisprudence américaine”, *Revue Internationale de Droit Comparé*, nº 4, 1980, pág. 730, la privacy “tiende a

encontrar explícita la protección específica del domicilio; abstracción hecha de la protección que en el Antiguo Régimen y en el liberalismo más acentuado se otorgaba, a través de él, al extraordinariamente relevante, por aquél entonces, derecho de propiedad<sup>56</sup>. Ya lo afirma por nosotros, con proverbial locuacidad, la STS de 5 de marzo de 1990: “la morada es, en la generalidad de las civilizaciones, un lugar cuasi sacral, el reducto sumo de salvaguardia de la intimidad. Consolidado en la Edad Media este carácter de fortaleza, al menos en los textos menos romanizados, como valladar frente a la barbarie del entorno -algunos fueros impiden penetrar en ella incluso a los merinos o sayones del Rey-, su tutela en ámbitos jurídicos diversos se reconoce en las épocas posteriores y llega hasta nuestros días”.

Quizás haría falta puntualizar la diferente insistencia e intensidad en los fundamentos y en la protección de este derecho, entre los orígenes anglosajones y los europeos continentales. Al igual que ocurrió en los países anglosajones<sup>57</sup>, también en algunos europeos se produjo, mucho tiempo atrás, una evolución significativa. Se producía un desplazamiento desde posiciones que situaban el fundamento de la inviolabilidad domiciliaria en la protección de la propiedad hacia una consideración mayor, y más acentuada, de la libertad personal<sup>58</sup>.

En todo caso, es una idea comúnmente aceptada que en la protección del domicilio existe un antes y un después del constitucionalismo instaurado en época liberal. Esta situación también es perceptible en nuestro país, pudiéndose confirmar, a grandes rasgos, la existencia de numerosos

---

ocupar en el sistema constitucional de los Estados con economía de mercado del último cuarto de siglo XX, el lugar reconocido a la propiedad en las democracias liberales a inicios del S. XIX. El ‘right of privacy’ es a un régimen electoral fundado en el sufragio universal lo que el derecho de propiedad ha sido a una democracia censitaria”.

<sup>56</sup> Puede consultarse, para un estudio de la evolución histórica de este derecho, LUCAS VERDÚ, P., “Inviolabilidad del domicilio”, en *NEJ*, vol. XIII, págs. 671-672, así como BALDASSARRE, A., *I diritti di libertà. Prospettiva storica e problemi attuali*. Temi, 1970, pág. 64, y CHIARELLI, R., voz “Domicilio” (libertà di domicilio), *Enc. Giur. Treccani*. Vol. XII, Roma, 1989, págs. 1-6.

<sup>57</sup> Famoso es el discurso parlamentario del británico Lord Chatham en 1764: “el hombre más pobre desafía en su recinto a todas las fuerzas de la Corona; su chimenea puede estar fría, su tejado puede temblar, el viento soplar entre las puertas desencajadas, la tormenta puede entrar, pero el Rey de Inglaterra no”. BALDASSARRE, A., *Privacy e Costituzione. Op.cit.*, pág. 13, pone de relieve el recurso de la jurisprudencia inglesa, a la hora de tutelar la inviolabilidad de la esfera privada, al ‘property right’. La esencia del aserto constitucional inglés se ciñó al reconocimiento del *right of personal security*, del *right of personal liberty* y del *right of personal property*, complejo de derechos subjetivos considerados incluso anteriores al mismo ordenamiento.

<sup>58</sup> La comprensión de la inviolabilidad del domicilio como separada o no de la libertad personal ya tuvo su reflejo en la doctrina italiana. VASSALLI, G., “La libertà personale nel sistema delle libertà costituzionale”, en *Scritti giuridici in memoria di P. Calamandrei*, vol. V, Cedam, Padova, 1958, pág. 356-357, y autores de la talla de AMORTH, en *La Costituzione italiana. Commento sistematico*. Giuffrè, Milano, 1948, pág. 60 y ss., ya en 1948 ligaba al art. 13 de la CI varias disposiciones, entre ellas la libertad del domicilio (art. 14 CI), “entendida como una especie de proyección espacial de la persona”. Pero no era, en aquel momento, una opinión común, pues también cita a Crisafulli, Mortati, Pergolesi, Biscaretti di Ruffia y a Lucifredi, quien, particularmente en *La nuova Costituzione italiana raffrontata con lo Statuto albertino e vista nel primo triennio di sua applicazione*. Giuffrè, Milano, 1951, pág. 258, considera la libertad de domicilio y de correspondencia como separadas y diferentes de la libertad personal. VIRGA, P., *Libertà giuridica...*, *op. cit.*, pág. 209, considera la libertad domiciliaria como mera facultad inherente al derecho de propiedad y a la posesión de inmuebles. Cfr., para esta evolución en Italia, CHIARELLI, R., voz “Domicilio (Libertà di)”, *op. cit.*, pág. 1 y ss. Así, la expresión ‘muro de la vida privada’ -atribuible a Talleyrand, Royer-Collard o Stendhal-, adquirió carta de naturaleza, en todo caso, hacia 1820. Así se halla recogido en la obra dirigida por ARIÈS, Ph. y DUBY, G., *Historia de la vida privada*. Vol. 8 (Sociedad burguesa. Aspectos concretos de la vida privada), Taurus, Madrid, 1991, pág. 9.

precedentes de regulación constitucional de este concreto derecho en nuestras Cartas Constitucionales. No en vano, será en las Constituciones decimonónicas cuando se declara y proclama, con los vestigios de atributo primordial de la persona y como derecho cívico, la inviolabilidad del domicilio, situándose en el primer constitucionalismo español, la Constitución de Cádiz, el origen de la ruptura con el derecho de propiedad y su basamento en la libertad y, más tarde, en el derecho a la intimidad.

### 3.1.1.A.- UN ACERCAMIENTO AL PLANTEAMIENTO LIBERAL ANGLOSAJÓN

En tal sentido, resulta útil comenzar destacando las ideas imperantes en el utilitarismo anglosajón y sus consecuencias en el ámbito tributario, que parten de la separación radical entre Estado<sup>59</sup> y sociedad civil. Ésta última, con una posición de quasi-supremacía, se entendía como una adición de individuos autónomos e independientes, titulares, eso sí, de derechos. En consecuencia, se concebía el interés de la colectividad como la conjunción de los intereses de cada uno de los miembros que la formaban. En esta conformación social, adquirirían destacadísima importancia los derechos, considerados históricos<sup>60</sup>, de libertad y propiedad de los individuos, considerados valores superiores que debían ser protegidos por el poder legislativo y el judicial -concepción de Locke-. Por tanto, la protección de la conocida 'liberty and property clause' recaía sobre estos dos poderes, especialmente frente a la Administración<sup>61</sup>. De hecho, el artículo 4 del Bill of Rights aprobado por el Parlamento británico, el 13 de febrero de 1689, establecía: "Que recaudar dinero para uso de la Corona bajo pretexto de prerrogativa, sin concesión del Parlamento, por más tiempo o de otra manera que como es o pueda ser consentido por el Parlamento, es ilegal".

---

<sup>59</sup> Al Estado, además, no se le entendía como un ente en torno al cual confluían la Corona, el Parlamento, etc., tal y como puso de relieve John Stuart MILL, en su obra "utilitarianism", recogido en la introducción de ROSENKRANTZ, C. F., al libro de ACKERMAN, B., *La justicia social en el estado liberal*. CEC, nº 35, 1993, pág. 12. Esta obra de J. S. Mill, está traducida al castellano por Ramón Castilla. Ed. Aguilar, Buenos Aires, 1980. Vid. también ANTONINI, L., *Dovere tributario...*, op. cit., pág. 35.

<sup>60</sup> De hecho, en las *Cartas inglesas de 1215, en la Petition of Bills de 1628 y en el Bill of Rights de 1689*, se reivindicaban los "antiguos derechos y libertades de los ingleses", que incluso el soberano debía limitarse únicamente a reconocer o confirmar. Se hacía referencia así, tal y como recoge CORASANITI, A., "Note in tema di diritti fondamentali", *Diritto e Società*, nº 2, 1990, pág. 189, a su radicación en el derecho consuetudinario del pueblo inglés, en el 'common law'. En el art. 39 de la *Magna Carta de 1215* se establecía: "Ningún hombre libre podrá ser detenido o encarcelado, o privado de su rango de cualquier otro modo, ni usaremos de la fuerza contra él, o enviaremos a otros para que lo hagan, excepto por sentencia judicial de sus pares y según la ley del país".

<sup>61</sup> Con posterioridad, Stuart Mill depuró y corrigió esa concepción tan extrema, aunque sin abandonarla totalmente; así, afirmaba que estos "derechos son algo en cuya posesión la sociedad nos tiene que defender", puesto que constituyen "la parte más importante, incomparablemente la parte más sagrada y más vinculante de toda la moralidad", también era consciente de que la libertad no podía reducirse a la propiedad privada, de ahí que comenzase a hablar, junto a la libertad-propiedad, de la libertad-personalidad. Vid. ZAGREBELSKY, G., *El derecho dúctil. Ley, derecho y justicia*. Trotta, Madrid, 1997, pág. 21 y ss., en la referencia que hace a la tendencia existente en los países de la 'Rule of Law' de excluir, por incompatibilidad manifiesta, al poder ejecutivo-administrativo del proceso de delimitación de los derechos individuales de propiedad y libertad. Analiza este autor las diferencias con el 'Rechtsstaat' alemán. Vid., en este sentido, BALDASSARRE, A., *Privacy e Costituzione*. Op. cit., pág. 22, quien pone de manifiesto la evolución que se dio en la concepción de la 'privacy' desde su identificación por Locke con la propiedad, y, en general, en la misma sociedad. La causa fue la influencia de la revolución francesa, el ascenso al poder de la burguesía -frente a la impermeable sociedad aristocrática anterior-, la revolución industrial, y las críticas al individualismo posesivo al ir tiñéndose esa evolución de contenidos sociales. Mill reconoce un derecho absoluto a la privacy, afirmando que existe un círculo que rodea al ser humano y que impide, incluso a cualquier gobierno, que sea traspasado.

De las características esbozadas se desprenden varias de sus notas más significativas. La jurisprudencia, verdadera estructura del derecho común (common law), proporcionaba con sus decisiones las reglas tuteladoras de las libertades. Esta circunstancia apoderaría a esas libertades de una imagen cuasi-mítica, indisponibles para el poder político. El Parlamento, a partir de la Revolución Gloriosa inglesa de 1689, será uno de los convocados a esa necesidad prioritaria de protección de los derechos de libertad y propiedad<sup>62</sup>, pues el poder legislativo era considerado como un prius respecto del poder del Estado, y de la autoridad concedida a la ley frente al poder real. Pero, al igual que la Monarquía, resultaba atado por un sistema denominado de 'cheks and balances', pues para la elaboración legislativa se exigía la participación conjunta del Rey, de los Lores y los Comunes. La propiedad, con el ascenso de la burguesía, era elevada a modelo y referente de todas las libertades<sup>63</sup>.

El principio de autoimposición<sup>64</sup> adquiriría, por tanto, una lectura que, como veremos, difiere sustancialmente de la alemana de la época. De hecho, en Inglaterra se presentaba como autolimitación en la libertad y propiedad pero procedente, en todo caso, de poderes en los que el individuo participaba. Era requerido un consenso parlamentario para el establecimiento de tributos, y se ejercitaba también un control sobre la Administración financiera, que podía llegar hasta la discusión en la Cámara de los Comunes del destino de las sumas recaudadas. La

---

<sup>62</sup> De hecho, como relata FUORAVANTI, M., *Los derechos fundamentales. Apuntes de historia de las Constituciones*. Trotta, Madrid, 1996, pág. 33, la intención de limitar las actuaciones del Parlamento contrarias a esos derechos adquiridos por los ingleses se revelaba tan fuerte que también a ella recurrirán los colonos americanos para proteger sus propiedades y libertades frente al mismo Parlamento inglés. BALDASSARRE, A., *Privacy e Costituzione. Op. cit.*, pág. 18 y ss., afirma que en esa época la libertad individual y la personalidad humana se aúnan bajo el único modelo de propietario de la propia capacidad física, moral y patrimonial. Se excluía, de hecho, cualquier indicio de supremacía constitucional. Pero el poder legislativo, sin embargo, también se encontraba sometido a limitaciones cuando se trataba de realizar funciones propiamente impositivas, como el establecimiento de tributos. Pues, aun procediendo de un acto de imposición de los sujetos titulares de esos derechos prioritarios sobre el poder estatal, suponía, lógicamente, una incisión en la sacralizada libertad y propiedad.

<sup>63</sup> Desde el setecientos, esas libertades venían siendo concebidas en Inglaterra con un alto componente de libertad natural. De hecho, a esos derechos se les consideraba un prius sobre el mismo Estado y su poder. Será a raíz del Reform Bill de 1832, y la instauración del sufragio a capas cada vez más amplias de la sociedad, junto con el ascenso de la burguesía frente a la aristocracia, cuando irá ganando terreno al papel del Parlamento, abandonando esa consideración de ley natural. Vid. BALDASSARRE, A., "Le ideologie costituzionali...", *op. cit.*, pág. 267, quien se refiere a esa ley natural como la llamada a garantizar los 'derechos originales del hombre', la seguridad personal, la libertad personal y de *domicilio* y la *propiedad privada* (como el libre uso y libre comercio de los bienes económicos).

<sup>64</sup> De hecho, el principio de autoimposición se remonta incluso hasta los parlamentos medievales. Es en Inglaterra donde, al recogerse en el Estatuto Británico de 1297 como "no taxation without representation", se inició la reivindicación de la competencia exclusiva del Parlamento a la hora de consentir los impuestos, y se convirtió en hilo conductor de las relaciones entre los diversos poderes del Estado, tal y como aconteció con posterioridad en los Estados continentales en el S. XIX. Vid. VANONI, E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. Padova, 1932, pág. 54 y ss. Aunque PISTONE, A., *La giuridificazione tributaria in rapporto agli altri rami del diritto*. Cedam, Padova, 1994, pág. 245, citando a MITCHELL, *Taxation in Medieval England*. New Haven, 1951, pág. 158, sitúa uno de los primeros ejemplos de consenso individual a la imposición en 1093. Este ejemplo fue recogido asimismo por UCKMAR, V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*. Cedam, Padova, 1959, pág. 7. Sobre la experiencia inglesa del principio de consentimiento al impuesto puede acudir también a MARONGIU, G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*. Utet, Torino, 1991, pág. 30 y ss.

Administración era concebida como un ente que, por ajenidad respecto de los principios del 'Rule of Law', permanecía despojada de cualquier tipo de prerrogativas especiales<sup>65</sup>.

Sabido es que en *Inglaterra* no existe una Carta Constitucional como norma jurídica suprema de su ordenamiento jurídico, ni tampoco de una declaración general y expresa de derechos y libertades del ciudadano o 'Bill of Rights'. Es decir, que no se contempla en ningún texto constitucional un derecho general de respeto a la vida privada. Según nos dice Williams<sup>66</sup>, "no hay mucho que decir en esta materia, salvo que tenemos una libertad indefinida de la máxima importancia. Somos libres de hacer todo aquello que la ley no nos prohíbe o no impone límites. Esta libertad es fundamental en el acercamiento a la imposición, y se sitúa en la base de nuestra predisposición a la elusión fiscal". Y continúa afirmando que "el reverso de la medalla, por ejemplo, de la ausencia de una normativa sobre el derecho de 'privacy' es que no existen límites constitucionales al poder que el Parlamento tiene de apoderar a los funcionarios de la Administración fiscal para favorecerlos en el hacer respetar las normas impositivas. Mientras la previsiones singulares no impongan límites específicos de seguridad, no hay nada que pueda impedir al Gobierno buscar, y al Parlamento conferirle, los más amplios poderes de indagación y recogida de informaciones"<sup>67</sup>.

La supremacía parlamentaria -que llega a proporcionar una idea residual de las libertades individuales como aquéllas que permiten las disposiciones legales-, y el papel destacado del conjunto de los jueces en la aplicación del derecho -aunque no de un Tribunal Constitucional-, se convierten en obstáculos insalvables que tornan baldíos los esfuerzos de un sector doctrinal que se decanta, incluso, por instaurar una Constitución escrita, rígida, fundada en una separación de poderes, con un Tribunal Constitucional y una expresa declaración de los derechos constitucionalmente protegidos<sup>68</sup>. Esta situación se refleja en el ámbito tributario donde, por ello

---

<sup>65</sup> Vid. ANTONINI, L., *Dovere tributario...*, op. cit., pág. 34, pues la existencia de un derecho administrativo se consideraba incompatible con los principios de la Rule of law, al venir conformado aquél por leyes particulares y tribunales particulares.

<sup>66</sup> Inglaterra no posee una Carta Magna, fundando su ordenamiento constitucional en textos históricos, como la Carta Magna de Juan Sin Tierra de 1215 -reflejo de la lucha entre la monarquía y el resto de fuerzas sociales-, la Petición de Derechos de 1627 y el Habeas Corpus Act de 1679. Estos documentos, en aquél entonces, no podían contener los principios de solidaridad social desarrollados durante el iluminismo francés, de modo que el derecho constitucional inglés valora más intensamente los derechos de libertad del sujeto frente al Estado, que los ordenamientos constitucionales europeos continentales. Vid. WILLIAMS, D., "Le procedure ed i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali", *RDFSF*, 1995-I, pág. 61. Y pone como ejemplo que el Reino Unido ha suscrito el CEDH, pero los derechos en ella recogidos no han sido recibidos en su sistema. También, sobre el particular, puede acudir a STREET, H., "Le garanzie della libertà personale nel Regno Unito", en la obra *La Libertà personale*. Utet, Torino, 1977, pág. 87 y ss., especialmente sobre la inviolabilidad del domicilio en págs. 105-109.

<sup>67</sup> No obstante, también ha puesto de manifiesto BROWN, J., "Tutela amministrativa del contribuente", *RDFSF*, 1995-I, pág. 191, el límite a esas facultades. Así, la Administración tributaria y los Tribunales tienen un deber, legislativamente previsto, de 'confidentiality', concerniente a todas las informaciones adquiridas y relativas a los negocios del contribuyente, salvo que esté expresamente autorizada por ley esa divulgación. Este deber nace en un doble contexto: el primero, en cuanto a la amplitud que el sistema legislativo le reconoce, limitando las peticiones de información de la Administración fiscal; el segundo, en cuanto al grado en el cual la información recibida por la Administración esté protegida contra ulteriores divulgaciones.

<sup>68</sup> Vid. la referencia al tema de DOBOURG-LAVROFF, S., "Pour une constitutionnalisation des droits et libertés en Grande-Bretagne?", *Revue Française de Droit Constitutionnel*, 1993, págs. 479 y ss.. PALLEY, C., *The*

mismo, tampoco se cuenta con un precepto constitucional que exija el deber de contribuir por parte de los ciudadanos al Erario público, ni tampoco se recogen en norma constitucional alguna los principios de la materia. Incluso el tema de los derechos fundamentales asume una orientación realmente diferente<sup>69</sup>.

Sin embargo, la evolución en *Estados Unidos*, aunque que inserta en el sistema jurídico anglosajón del Common Law, va a ser diferente. Su concepción de la Constitución como norma jurídica, configurada con un alto grado de rigidez, va a singularizar el discursar jurídico norteamericano. Y su germen se encuentra en un momento de reivindicaciones autonomistas de las colonias norteamericanas ante la metrópoli, con subyacentes motivaciones impositivas<sup>70</sup>. Así, muchas de las Asambleas coloniales norteamericanas cuestionaron en 1765 la legitimidad de una imposición tributaria por parte de la Corona inglesa<sup>71</sup>. Aunque ésta consultaba con el Parlamento inglés -en cuya elección los norteamericanos no habían participado, pues no tenían derecho de sufragio-, sin embargo, no acudía a los colonos norteamericanos y a sus asambleas representativas para obtener el consentimiento para la imposición de tributos. Era la expresión americana del característico principio liberal inglés de “no taxation without representation”, y se pronunciaba, precisamente, contra la misma patria que lo había hecho surgir como protección y defensa de la propiedad y libertad ante apropiaciones e intromisiones injustificadas.

---

*United Kingdom and human rights*. Stevens and Sons. London, 1991; BRAZIER, R., *Constitutional Reform*. Clarendon Press, Oxford, 1991.

<sup>69</sup> BALDASSARRE, A., “La ideologie costituzionale...”, *op. cit.*, pág. 282, trae a colación la diferencia entre, por una parte, Francia, Italia y Alemania, donde los derechos de libertad se entenderían como límites a la prepotencia del Estado-gobierno, como garantía frente a la Administración Pública; y, de otra parte, Inglaterra donde, desde el S. XVIII, el Parlamento y el Monarca han adquirido otro papel y tiene mucho menos peso la burocracia.

<sup>70</sup> Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Constitución como norma...*, *op. cit.*, pág. 51. Producida por la lucha de los colonos americanos contra la Corona inglesa a la que planteaban el desconocimiento de sus derechos personales y colectivos, y porque sobre estos colonos se imponían una serie de medidas fiscales que ellos consideraban como contrarias a ‘the fundamental principles of law’. Esto les llevó a propugnar, como argumentó James Otis en el Writs of Assistance case, de 1761 (afirmó éste que estos ‘writs’ suponían poner “la libertad de cada hombre en las manos de cualquier insignificante funcionario), que toda ley contraria a la Constitución es nula y que los Tribunales deben abstenerse de aplicarlas. Afirma que el juicio por jurados y el consentimiento del impuesto son “las dos grandes protestas que nutren la Revolución americana y ambos principios son valorados como inmutables por las Leyes parlamentarias”, aportando estos argumentos en el Parlamento inglés Lord Camden en 1765, declarando que “impuesto y representación (parlamentaria) están inseparablemente unidos; Dios los ha unido y ningún Parlamento británico puede separarlos”. Vid., también, la referencia que realiza RODRÍGUEZ PANIAGUA, J. M., “Derecho constitucional y derechos humanos en la revolución norteamericana y en la francesa”, *REDC*, nº 19, 1987, pág. 58.

<sup>71</sup> En definitiva, era un problema de representación con una vertiente claramente impositiva, pues tanto los ingleses como los norteamericanos se mostraban de acuerdo con el pensamiento lockiano relativo a que el ejecutivo no podía incidir en la propiedad privada de los sujetos, ni siquiera mediante los impuestos, si no era con el legítimo consentimiento de sus representantes. FUORAVANTI, M., *Los derechos fundamentales. Apuntes de historia de las Constituciones*. Trotta, Madrid, 1996, págs. 80 y 86, así lo pone de relieve también. Las importantes diferencias entre esas representaciones de extracción popular norteamericana respecto de la alta y noble procedencia de una buena parte del Parlamento Inglés, hacían imposible el mantenimiento de un ligamen y una dependencia de las asambleas norteamericanas respecto a las instituciones inglesas, y de la pretendida potestad de aquéllas de consentir o no los tributos a que resultasen sujetas. Esta tensión desembocó en la lucha independentista de las colonias norteamericanas.



En Norteamérica los derechos, despojados de cualquier connotación estatista absorbente, eran una realidad a preservar, al concebirse como anteriores tanto a la Constitución como al Gobierno. Es ésta una diferencia importante respecto a Inglaterra, donde se produjo la progresiva transformación del 'Rule of Law' en Soberanía del Parlamento, aunque sometido a los citados 'checks and balances'. En Estados Unidos, por su parte, se instauró una Constitución rígida y una expresa Declaración de Derechos.

Fue precisamente en la Constitución Federal norteamericana, de 17 de septiembre de 1787, fruto de esa lucha independentista de las colonias, donde se incorporaron a una Carta positivada intangible -the *supreme law in the land*, rezaba el art. VI de esa Constitución federal-, los principios del iusnaturalismo racionalista. Sin embargo, esta primera Constitución norteamericana estuvo más preocupada por regular normativamente la relación entre los Estados y la Unión, que no en plasmar un conglomerado de normas reguladoras de la relación del sujeto con el poder público<sup>72</sup>.

De conformidad con tal concepción iusnaturalista o idealista de los derechos, dotados de una fuerza intrínseca particular, en un principio no se estableció expresamente en su articulado una declaración de derechos. Se les consideraba preexistentes al mismo Estado. Sin embargo, al poco tiempo, y constatando la insuficiencia de esta formulación, se insertó el 'Bill of rights', como declaración expresa de derechos, en las primeras diez enmiendas de la Constitución norteamericana.

En este contexto, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio aparece recogido expresamente, por vez primera, en el artículo 10 de la *Declaración de derechos del hombre de los Estados americanos, en Virginia, 1776*, cuyo fundamento era reaccionar contra los mandamientos en blanco expedidos por las autoridades inglesas para efectuar registros<sup>73</sup>. En 1791 se introdujo en la *Constitución Federal de los Estados Unidos (1787)*, mediante su reconocimiento expreso en la *Enmienda IV*, que rezaba como sigue: "El derecho de los habitantes de que sus personas, domicilios, papeles y efectos se hallen a salvo de pesquisas y aprehensiones arbitrarias será inviolable, y no se expedirán al efecto mandamientos que no se apoyen en un motivo verosímil, estén corroborados mediante juramento o promesa y describan específicamente el lugar que deba ser registrado y las personas o cosas que han de ser detenidas o embargadas".

---

<sup>72</sup> No obstante, se imbuía de los principios que propugnaban la inmodificabilidad e inmutabilidad de las leyes naturales destinadas a preservar la propiedad y la libertad de los hombres frente a cualquier decisión del legislador. Además, como consecuencia de esa creencia en la abstención del poder legislativo en ámbitos extremadamente celosos de los ciudadanos, en la misma Carta Magna se marcaban los límites que el poder, en todo momento, debía respetar para dejarlos al libre ejercicio individual.

<sup>73</sup> Se ha citado el caso *Entick vs. Carrington, dictado en 1765*, como el que debió inspirar a los redactores de la Cuarta Enmienda, pues vino a establecer la declaración de nulidad para todos los mandatos generales, donde no se hubiese especificado el lugar a registrar, las personas a arrestar o las cosas a incautar, y también la necesidad de tener fundadas sospechas para dictar un mandamiento de registro. Con posterioridad, fue asumido en las Constituciones de otros Estados norteamericanos, como Pennsylvania, North Carolina, Massachusetts. MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*. McGraw Hill, Madrid, 1997, pág. XXVII, analiza esa problemática con profusión de referencias doctrinales y resoluciones de los tribunales norteamericanos, y sus remotos precedentes jurisprudenciales ingleses. Así, pone de relieve la torticera utilización de estos mandamientos abstractos e inconcretos por los oficiales para, en teoría, luchar contra el contrabando de bienes. De ahí la expresa dicción de la Cuarta Enmienda que incide, sobre todo, en la exigencia de delimitar y puntualizar tanto los motivos, los lugares y las personas o cosas de las que se podrán apoderar.

En todos y cada uno del conjunto de los jueces, y no en un órgano separado, recaía la facultad de inaplicar cualquier ley proveniente del órgano representante del pueblo, cuando, como resultado de su aplicación al caso concreto, contrariase el texto constitucional o sus principios, propugnando además la tutela inmediata de los derechos fundados en la Constitución y en sus enmiendas<sup>74</sup>.

Varias particularidades del sistema norteamericano han llegado a transmitir su influencia en el discurrir posterior e, incluso, hasta nuestros días. De hecho, esa visión individualista no deja de impregnar todos los ámbitos jurídicos, manifestándose, de forma paradigmática, en la configuración de la mayoría de los derechos constitucionales protegidos como derechos negativos, de respeto o abstención dirigidos primordialmente a proteger al individuo frente al poder público. Al recurrir los jueces a los precedentes y analizar la aplicación del caso concreto, se ha realizado una tarea de pulimentación y perfilación de los contornos de cada derecho, lo que supone un discurrir diferente al seguido en otros países<sup>75</sup>.

Siguiendo a Boggetti<sup>76</sup>, entre 1890 y 1937 la Corte Suprema norteamericana -salvo puntuales votos particulares como el de Brandeis en la Sentencia *Olmstead v. US*- sostuvo, aún con un declinante modelo de Estado liberal, que en ese gran concepto de libertad, la ley del estado no podía entrar a limitar la libertad y la propiedad privada para aventajar otros valores, intereses o bienes sociales, si no era excepcionalmente y en presencia de gravísimas razones. Con posterioridad a 1937, la Corte asume un lento camino hacia el reconocimiento de la tutela constitucional de la 'privacy' como valor fundamental, abandonando también el modelo de economía liberal, abriéndose varias perspectivas para tratar de que congenien la libertad y la propiedad privada con las libertades económicas y los derechos sociales, pero sin una adopción clara de esas nuevas teorías. Éstas comenzaron a ser recibidas con claridad, y adoptando una

---

<sup>74</sup> Como resulta relevante destacar, fue en un sistema como el descrito, de control 'difuso' de la constitucionalidad de las leyes -cada juez, al impartir justicia ante el caso a enjuiciar, podía comprobar la adecuación de la norma aplicable a la Carta Magna-, donde radicó su consideración como norma jurídica y suprema, como reveló la conocida sentencia dictada por el Juez Marshall -a la sazón presidente del Tribunal Supremo norteamericano en 1803 en el caso *Marbury v. Madison*-, y que supuso la instauración de la justicia constitucional en Estados Unidos. Una referencia a pasajes de la Sentencia pueden verse en GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Constitución como norma...*, op. cit., pág. 176 y ss., y ALONSO GARCÍA, E., *La interpretación de la Constitución*. CEC, Madrid, 1984, pág. 7, reconocen el origen y la referencia a esta Sentencia que instituyó el judicial review. Así, este último autor pone de relieve el origen político de su institución, puesto que Marshall, siendo Secretario de Estado y habiendo perdido su partido político las elecciones, aprovechó y dotó a los jueces federales, que poco tiempo antes habían sido nombrados por el Presidente del Gobierno derrotado, de un poder desmesurado.

<sup>75</sup> Vid. la referencia que realiza ROSENFELD, M., "El nacimiento y la evolución de los derechos humanos en Estados Unidos", *Cuadernos Constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, nº 18-19, 1997, pág. 74.

<sup>76</sup> Con anterioridad a esa fecha, la Sentencia *Boyd v. United States*, 116 US 635 (1886), analizaba una disposición legal sobre la posibilidad de que el juez, ante controversias fiscales, autorizase a imponer al imputado la reproducción en juicio de libros contables, facturas o documentos privados que facilitasen elementos de prueba de esas actividades fraudulentas. En la sentencia, importante porque supuso discernir si existía o no un derecho de 'privacy' diferente de la propiedad privada, se afirmó que, recurriendo a Lord *Camdem*, la cuarta y quinta enmienda se aplica a todas invasiones perpetradas por el Gobierno o sus empleados en la santidad de la casa y en la vida privada. La esencia de la ofensa no es forzar su puerta o registrar sus cajones, sino la invasión en su irrenunciable derecho de seguridad personal, de libertad personal y de propiedad privada. Sobre esta evolución y la cita, vid. también, BALDASSARRE, A., *Privacy e Costituzione*. Op. cit., pág. 79, 93 y ss., y 458-459, así como BOGNETTI, G., "I diritti fondamentali tra giudiziario e legislativo nell'ordinamento degli Stati Uniti", *Giu. Cost.*, 1981, pág. 1074 y ss.

posición diferente sobre la 'privacy' ya desligada de la propiedad, a partir de los años cincuenta, apelando ahora a la protección de la persona humana y su dignidad.

Esta concepción anglosajona y norteamericana, fruto de una lectura particular del momento liberal que se estaba viviendo en aquel momento en esos países y en los de su área de influencia, difiere sustancialmente del modelo estatalista de las libertades y los derechos imperante en la Alemania del S. XIX.

### 3.1.1.B.- LA EVOLUCIÓN LIBERAL ALEMANA

El análisis de las circunstancias histórico-políticas y jurídicas deducidas del papel otorgado a la Constitución y del sistema de control constitucional norteamericano, implantado ya a principios del S. XIX, desvela puntuales pero importantes diferencias<sup>77</sup> con su devenir en la mayoría de países europeos, sobre todo el que surgió a raíz del primer constitucionalismo europeo<sup>78</sup>. Todo ello, fruto de la evolución experimentada hasta la instauración del Estado de Derecho alemán o 'Rechtsstaat'<sup>79</sup>.

---

<sup>77</sup> Subsistían, pues, notables diferencias, aunque en los países europeos el germen de la justicia constitucional y su concepción también resultó unida a la problemática federal. Como ejemplo, Suiza -en su Constitución de 1874-, la Alemania de la época de Weimar, e incluso Austria, con las leyes de los Länder y los problemas de la adecuación normativa a los dictados de la Constitución de 1920. Aunque, actualmente, la conformación de esas Cortes Constitucionales ha asumido tareas, y desarrollado posibilidades, que dificultan el encasillamiento perfecto en cualquiera de los descritos modelos. Las similitudes y diferencias de los sistemas adoptados en el continente europeo o en Norteamérica pueden consultarse en ELIA, L., "Giustizia costituzionale e diritto comparato", en la obra a cura di A. Pizzorusso y V. Varano, *L'influenza dei valori costituzionali sui sistemi giuridici contemporanei*. Vol. II, Giuffrè, Milano, 1985, págs. 1415-1412, que también se encuentra en *Quaderni Costituzionali*, n° 1, 1984, págs. 7-16. En España, es destacable el estudio de RUBIO LLORENTE, F., "La jurisdicción constitucional como forma de creación de Derecho", *REDC*, n° 22, 1988, págs. 5 y ss., y el de AJA, E., en el estudio introductorio al libro colectivo *Las tensiones entre el Tribunal Constitucional y el legislador en la Europa actual*. Ariel, Barcelona, 1998, pág. XI, aunque a la comparación entre ambos sistemas atribuye únicamente valor pedagógico.

<sup>78</sup> Vid. el estudio de CRUZ VILLALÓN P., *La formación del sistema europeo de control de constitucionalidad*. CEC, Madrid, 1987. Además, el Siglo XIX era un momento histórico y político donde predominaba en Europa la voluntad de las monarquías gobernantes, que conferían otro cariz -más propio de una concesión real-, al ideario liberal.

<sup>79</sup> Notorias son las influencias que en el ordenamiento jurídico alemán se dejan sentir, y se transmiten, desde el Estado absoluto, situado generalmente en el S. XVII, y el posterior Estado Policia, o 'Polizeistaat', propio del Despotismo ilustrado, que, a grandes rasgos, abarcó gran parte del S. XVIII y principios del XIX. La aplicación en el terreno del derecho público de técnicas y consideraciones procedentes del derecho privado marcará la evolución de las instituciones jurídico-públicas en el ámbito europeo. Vid., sobre el tema, BALDASSARE, A., "Le ideologie costituzionale...", *op. cit.*, pág. 272, quien sitúa el modelo alemán del Estado liberal burgués en la Constitución del Primer Reich (1871). Es decir, en la época del Imperio bismarckiano, vigente una monarquía limitada, donde, acogiéndose a la diferenciación realizada por Laband entre ley formal y material, el Parlamento participaba de la función legislativa tan sólo elaborando el "contenido de la ley". Era el Monarca quien, al sancionarla, otorgaba fuerza vinculante a la ley, sin que ésta resultase condicionada por ningún valor o contenido jurídico, sino atada únicamente a ciertas formas. Esta concepción de Laband fue el reflejo del formalismo autoritario que continuará, con posterioridad, en la obra de dos juristas de renombre, G. Jellinek y H. Kelsen. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, considera ineludible atender a la impronta que la concepción procedente del Estado absoluto o policia, especialmente de la Monarquía absoluta durante el S. XVIII transmitió al S. XIX y comienzos del XX; de ahí la imposibilidad de entender el Estado de Derecho alemán sin atender a su bagaje y condicionamientos de la época autoritaria. Puede acudir a ZAGREBELSKY, G., *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. Trotta, Madrid, 1997, pág. 29 y ss., para una explicación general del tránsito del Estado-policia al Estado liberal en la concepción alemana.

De esas épocas provenía la imperante concepción personalista del Estado y del Derecho vigente en Alemania, cuya evolución e influencia posterior puede ser percibida en la obra de destacados autores de finales del S. XIX, como Gerber, Laband, Otto Mayer<sup>80</sup> y Jellinek<sup>81</sup>, con influencias insoslayables en el ámbito financiero -concretamente, al esforzarse en situar el instituto jurídico del tributo como parte del emergente Derecho público y la utilización de un método 'rigurosamente jurídico'<sup>82</sup>-. Además, es destacable la influencia que estos autores de la llamada 'escuela alemana del derecho público' ejercieron en la doctrina italiana de principios de siglo XX, principalmente enucleada en torno a V.E. Orlando<sup>83</sup> y a Santi Romano, y con posterioridad A. D. Giannini<sup>84</sup>. Destacados autores en la tarea de constante configuración de la relación tributaria, transitando de una concepción como relación de poder a la de relación jurídica de contenido obligacional. Pero vayamos por partes.

---

<sup>80</sup> Sobre este autor recae la paternidad de la conocida frase: "el deber general de pagar los impuestos es una fórmula desprovista de sentido"; sentencia recogida también por RODRÍGUEZ BEREJO, *Introducción al estudio...*, op. cit., pág. 88. Vid., también, MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 37, donde hacen referencia a la opinión de Mayer de que la actividad financiera y la de mantenimiento del orden interno serían los más preclaros ejemplos de Administración Pura; y, en consecuencia, el poder financiero y el poder de policía serían el sustento de la Administración financiera y la Administración en sentido estricto. En todo caso, no conviene confundir los términos en que dicha afirmación fue realizada, pues, como han puntualizado los autores citados en pág. 45, tampoco hay que atribuirles una preterición de la presencia del Derecho en todos los ámbitos del actuar administrativo -como equivocadamente han realizado algunos-, debido a las influencias que recibieron del constitucionalismo francés; para probarlo, se recogen varios pasajes sobre la atención prestada a los principios formales -la ley como fundamental del 'atentado a la propiedad'- y formales -la proporcionalidad del impuesto-.

<sup>81</sup> La incorporación de los derechos a los textos constitucionales se hizo partiendo de su consideración y de la recepción de la teoría de los derechos subjetivos, cuyo máximo exponente va a ser, a finales del siglo XIX, JELLINEK, J., *Sistema dei diritti pubblici subiettivi*. Ed. Libreria, Milano, 1912, y que tendía a configurarlos, primordialmente, como derechos subjetivos limitadores de la injerencia del Estado en el patrimonio individual; como esferas sustraídas a la actuación estatal. En ese sentido, el status negativus, que supone atender a la posición defensiva de los derechos del sujeto, se relacionaría con el status passivus subiectiones, que atiende al sujeto de manera abstracta como sujeto de derechos y deberes; el Estado será un ente con poderes ilimitados en origen, y que tan sólo resulta vinculado cuando concede derechos fundamentales. Por tanto, como se ha encargado de puntualizar SCHNEIDER, H. P., "Carattere e funzione dei diritti fondamentali nello stato costituzionale democratico", *Diritto e Società*, 1979, pág. 206, esa teoría de los status de Jellinek no puede ser acogida en la actualidad si no es separándola de su origen tardo-absolutista y conduciéndola a momento democráticos, según expresión de Häberle que cita el autor. Vid., también, SCHNEIDER, P., "Principi costituzionali e problematica delle libertà nella Germania Federale", en la obra dirigida por Elia, L., y Chiavario, M., *La libertà personale*. Utet, Torino, 1977, pág. 53 y ss. Vid. las observaciones de GAVARA DE CARA, J. C., *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn*. CEC, Madrid, 1994, pág. 66 y ss.

<sup>82</sup> Fruto también del momento político que se vivía y de la querencia heredada hacia el derecho privado. Vid., ampliamente, RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio...*, op. cit., pág. 361 y ss. La doctrina asumida por Otto Mayer se puede caracterizar por aplicar el método jurídico al derecho administrativo, desvinculando la materia jurídica de cualquier otro orden de la realidad. Vid. NIETO, A., *Estudios históricos sobre Administración y Derecho Administrativo*. INAP, Madrid, 1986, pág. 162 y ss.

<sup>83</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A., en la traducción castellana a la obra de ORLANDO, V. E., *Principios de Derecho Administrativo*. INAP, Madrid, 1978.

<sup>84</sup> De hecho, MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., pág. 46 y 259, recogen las afirmaciones de A.D. Giannini sobre el fundamento del tributo en el poder de imperio del Estado, y la consideración de que el art. 53 CI no encerraba una norma obligatoria.

En el característico período monárquico alemán sobresale el Rey o el Príncipe como soberano que, casi exclusiva y fundamentalmente, ejerce el poder estatal y que dispone de un cúmulo, cada vez mayor, de 'funcionarios'<sup>85</sup>. Tal y como recoge Ottaviano<sup>86</sup>, vigente el calificado Estado Policía alemán, el Monarca era el competente para dictar las disposiciones reguladoras del funcionamiento y actuación de los órganos administrativos de él dependientes. El resto de ciudadanos permanecían ajenos a sus efectos. Todavía estaba lejos el momento de dejar el control de las actuaciones administrativas en manos de órganos que no fuesen, en cierto modo, expresión de la soberanía<sup>87</sup>.

La evolución se encaminó hacia la exaltación del Estado, en quien se hacía recaer tanto la titularidad como el fundamento y el ejercicio del poder público, entendido como poder de imperio del Estado. Su relación con los sujetos se basaba en una relación de dominio, ocupando éstos una situación pasiva, de súbditos. El Estado era titular del poder impositivo, que se concebía, casi podríamos decir, como una especie de derecho preexistente al mismo, ilimitado<sup>88</sup>, que exigía sumisión de los individuos a él. Se negaba la posibilidad de concebir los derechos de libertad como derechos frente al Estado, pues los sujetos únicamente tenían los espacios de libertad que procedían de esas esferas donde el Estado no extendía su poder o la relación de dominación.

En este momento se sitúa la concepción de la doble personalidad del Estado, a raíz de la teoría de la personalidad jurídica y la personalidad orgánica del Estado. Se situaba a éste por encima de la sociedad civil y los individuos que la conformaban. Y se le consideraba como un órgano dotado de personalidad jurídica propia, diferente a la que se reconocía anteriormente al Estado como Fisco<sup>89</sup>; concepción con estrechas relaciones con el Derecho privado<sup>90</sup>.

---

<sup>85</sup> Vid. RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 243 y ss.

<sup>86</sup> OTTAVIANO, V., "Poteri dell'amministrazione e principi costituzionali", *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1964, pág. 915, y cita este autor a O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*. Leipzig, 1895, vol. I, pág. 45 y ss.

<sup>87</sup> OTTAVIANO, V., "Poteri dell'amministrazione...", *op. cit.*, pág. 916, trae a colación las significativas explicaciones de un destacado administrativista de la época, SALANDRA en la obra *La giustizia amministrativa nei governi liberi*. Torino, 1904, pág. 226 y ss., quien afirmaba que, en caso contrario, se podía producir una parálisis de la Administración pues "tutto l'ordinamento dello Stato sarebbe dato in balia dei diritti dell'individuo e delle controversie con costoro".

<sup>88</sup> ANTONINI, L. *Dovere tributario...*, *op. cit.*, pág. 14, aún hoy ve una influencia de la concepción personalista gerberiana de Estado y del Derecho, cuando se afirma, por algunos autores, que no cabe injerencia parlamentaria en el control del gasto público, al tratarse estrictamente de una cuestión gubernamental. BALDASSARRE, A., "Le ideologie costituzionali...", *op. cit.*, pág. 273, pone de relieve que la concepción personalista del Estado se concebía como una alternativa, apoyada por la nobleza, a la soberanía popular, al considerar que el 'poder soberano' es un atributo exclusivo del mismo Estado, y ser éste la suprema personalidad jurídica que se realiza en el Monarca. ESCRIBANO LÓPEZ, F., "Notas para un análisis...", *op. cit.*, pág. 208, destaca tres hitos de la restauración monárquica producida en el continente tras la Revolución Francesa: el hecho de ser monarquías limitadas, la lectura de la soberanía del Estado ante el Rey y ante el pueblo, y, por último, la concepción de los derechos fundamentales como limitaciones al poder real.

<sup>89</sup> En la doctrina iuspublicista alemana del S. XIX, Gerber, que es uno de los que desarrollan la Teoría de la personalidad jurídica del Estado, parte de una visión del Estado como ente superior, como una comunidad, primando los intereses del Estado. Vid. LICCARDO, G., "Introduzione allo studio del Diritto Tributario", en la obra colectiva *Trattato di Diritto Tributario*. Diretto da A. Amatucci. Cedam, Padova, 1994, pág. 37. Ahora bien, en un comienzo diferenciaba, por una parte, el Estado-persona (Fisco) que se situaba en el derecho privado, en cuanto suponía

En este contexto, la libertad no se podía considerar propiamente como un derecho o una garantía jurídica, sino como una situación plasmada en la realidad como consecuencia de los resquicios dejados por las normas dictadas por el mismo Estado; es decir, como un acto soberano proveniente del mismo Estado y que permitía su autolimitación. El sujeto ostentaba una mera posición de sujeción al Estado (*Staatsfreiheit*), bastante pareja a la existente durante el Estado absolutista. Esta visión estatalista alemana se refleja en la concepción impositiva y la influencia posterior de los autores de la época, pues ese deber de pagar impuestos, con pocas limitaciones y modulaciones, era concebido como la más relevante situación de sujeción del individuo al Estado. Deber que se presentaba, lógicamente, incontaminado de cualquier referencia a criterios materiales de justicia y a cualquier componente finalista a cumplir por esa prestación pecunaria. Se despojaba al componente tributario de cualquier nexo entre los ingresos y los gastos públicos<sup>91</sup>.

Con estas cualificadas premisas, la tarea a la que se prestó mayor atención no era, precisamente, la de conseguir la efectiva protección de las libertades de los individuos. Antes bien, prevalecía destacadamente el Estado, como concepto casi total, y, por tanto, su interés sobre el interés individual. En este marco, no puede entenderse existente ningún derecho fundamental de la persona anterior ese Estado, ni tampoco que provenga de una Constitución que le configure su contenido y le dote de eficacia. Se considera a la ley<sup>92</sup> como único acto soberano mediante el cual el Estado expresa su voluntad<sup>93</sup>.

---

atender a las relaciones de contenido patrimonial entre el Estado y los individuos y sujetarse a las normas de derecho patrimonial. Y, por otra, se situaba el Estado-Ente, titular de la soberanía y de los poderes públicos. Según este autor, esta particular concepción, más que constituir un planteamiento dogmático de la configuración de la personalidad patrimonial del Estado, representa la evolución de la concepción jurídica del Estado Policía al Estado de Derecho. Sitúa BALDASSARRE, A., "Le ideologie costituzionale...", *op. cit.*, pág. 273, en el período del imperio de Bismarck la concepción del Estado-persona, y destaca la fundamental aportación de Gerber. Pero avisa que en esa época se consideraba al Estado como personalidad jurídica de derecho público, diferente de la teoría del Estado-persona entendida como personalidad jurídica de Derecho privado, que era desde hacía tiempo reconducida al Estado como fisco; error en el que caen algunos autores italianos.

<sup>90</sup> Expresando tal situación, ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica...*, *op. cit.*, pág. 30 y ss., pone de relieve las influencias metodológicas ejercidas sobre Gerber por la Escuela Histórica, especialmente su destacado autor, Savigny. Pero destacando que Gerber no se limitó a una recepción automática de las consideraciones de Savigny, en cuanto a la función más abierta del intérprete jurídico y las perspectivas iusprivatistas adoptadas, sino que fue más allá.

<sup>91</sup> ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica...*, *op. cit.*, pág. 53. También ANTONINI, L., *Dovere tributario...*, *op. cit.*, pág. 20 y ss.

<sup>92</sup> Formulaciones doctrinales como las de Laband, diferenciando entre ley formal y material, asumieron un papel destacado en el cambio radical en la manera de entender la ley. Ésta pasaría de concebirse como una concesión Real al Parlamento, a configurarse como una participación del Monarca en la elaboración parlamentaria de la norma. La calificación como ley formal se correspondía con la procedencia parlamentaria de la norma, sin influir el contenido que tuviese. Por ley material entiende la que, procediendo del órgano parlamentario, asume unos contenidos concretos, relativos, sobre todo, a la libertad y propiedad. Vid. la extensa explicación que realiza DE OTTO Y PARDO, I., *Derecho Constitucional. Sistema de Fuentes*. Ariel, Madrid, 1997, pág. 168 y ss.

<sup>93</sup> Vid. el análisis de BALDASSARRE, A., "Costituzione e teoria dei valori", *Politica del Diritto*, n° 4, 1991, pág. 646, y la versión en castellano publicada en la *Revista de las Cortes Generales*, n° 32, 1994, pág. 19, cuando afirma que el mismo Jellinek, al aceptar los postulados estatalistas de Laband, nunca reconoció la libertad del sujeto como originaria, sino como acto de autolimitación estatal. Es característico, pues, de la situación alemana que el Estado-autoridad únicamente pudo garantizar "una cierta libertad a los ciudadanos privados, quedando la

Al individuo le quedaban reductos de libertad en tanto en cuanto actuase en su esfera privada, con derechos y obligaciones. Sobre todo, si era materia referente a la libertad y propiedad -y a ella afectaban los tributos-, donde el Soberano, sin llegar a considerarse maniatado, llegó un momento en que tuvo que contar con el consentimiento de las Cortes<sup>94</sup>. El sujeto perdía autonomía al situarse en los ámbitos propios de los dominios del poder del Estado, pues en éstos su posición era de sumisión y servicio a aquél. Tal y como recoge García Macho<sup>95</sup>, fue precisamente una discusión sobre el Presupuesto, vigente la Constitución de Prusia de 1859, la que afloró el conflicto en el seno de las monarquías constitucionales alemanas de determinar a qué órgano correspondía la potestad de dictar leyes, si al Parlamento únicamente o se debía contar con la participación del Monarca y el pueblo. Era principalmente la burguesía quien planteaba el problema como consecuencia de su creciente influencia y poder, y sus intereses en el terreno económico y político. De ella parte la exigencia de protección de un ámbito o esfera individual ante intromisiones de la Administración -por aquél entonces en manos monárquicas-, y para permanecer alejada y aislada de cualquier contacto, aunque tangencial, con lo social. Es la burguesía quien propugna el incremento paulatino de las competencias parlamentarias, y la importancia de la reserva de ley. Medidas tendentes a proteger esa libertad y su propiedad, para intentar de este modo desembarazarse de ese penetrante poder monárquico y ejecutivo; siendo en el declinar S. XIX cuando se comienza a prestar atención a los derechos fundamentales. En cierto modo, de ahí proviene el que se comenzase, aunque tíbicamente, a prestar atención a los procedimientos de aplicación de los tributos.

En este sentido, el profesor Escribano advierte del error que supone tanto concebir la relación que se produce en esta concepción alemana entre el Estado y el individuo como totalmente ajena a cualquier limitación sobre las posibilidades de actuación del Estado, como hacer recaer sobre los principales autores del Derecho público alemán del S. XIX una querencia autoritaria<sup>96</sup>. El Estado tenía reglas y límites que debía respetar y cumplir, por pocos y reducidos que fuesen. En

---

determinación de su ámbito objetivo (domicilio, circulación, etc.) y la precisión de sus límites al completo albur de una ley cuyo contenido venía establecido por decisiones discrecionales y no en razón de imperativos y valores capaces de condicionar e imponerse por sí mismos al hacedor del Derecho”.

<sup>94</sup> Papel preponderante el del Rey, incluso sobre el representante popular, el Parlamento, y que, en vez de converger hacia posiciones más equilibradas o armoniosas entre ambos, divergía acentuadamente, al no aceptarse, como regla de general validez, la teoría de la división de poderes. Ésta era vista como un peligro de desmembramiento del Estado. Con apoyo en apriorísticas justificaciones jurídicas, el Monarca ocupará la posición de supremacía en el conjunto jerarquizado de órganos, viniendo tan sólo limitada su capacidad de actuación por la Constitución -por supuesto, no vinculante-, y en cuanto él hubiera hecho dejación de esas concretas materias, en cuyo caso necesitaba de la participación de las Cortes.

<sup>95</sup> GARCÍA MACHO, R., *Las relaciones de especial sujeción en la Constitución española*. Tecnos, Madrid, 1992, pág. 35.

<sup>96</sup> Es opinión de ESCRIBANO, F., *La configuración jurídica...*, *op. cit.*, pág. 65, que Otto Mayer construye una doctrina general del Derecho administrativo estudiando la forma y los instrumentos con los que el Estado, mediante ley, establece y recauda los tributos, pero partiendo de los presupuestos del Estado de Derecho, para que, debido a la relación de sujeción entre Estado y ciudadano, y como consecuencia del ejercicio de una serie de potestades administrativas de vigilancia y control, resulte aplicado el impuesto. A estas potestades, fruto del deber general de sujeción que generan diversas situaciones jurídicas pasivas con contenido diverso, se ha considerado el antecedente remoto de la incipiente división entre aspectos materiales y formales en el ámbito tributario. Se procuraba, en sintonía manifiesta con esta concepción autoritaria de la relación tributaria, una Administración financiera fuerte ante el contribuyente, capaz de conseguir la efectividad de ese deber de sujeción al Estado que era la obligación de pagar tributos.

Queralt<sup>105</sup>, la consideración de las normas tributarias como potencialmente aptas para socavar los fundamentos del Estado de fines del siglo decimonoveno y comienzos del siguiente. La consideración del Estado como limitado se refería a sus poderes como a sus funciones. Por eso, el papel del derecho tributario se concebía con evidentes reservas, y, por supuesto, con pocas connotaciones que no fuesen la dirigida a la recaudación. Esa concepción impositiva evolucionaba desde una típica relación de poder hacia la relación jurídica y las teorías obligacionistas<sup>106</sup>. De hecho, Nawiasky, Blumenstein y Hensel pretendieron ‘salvar’ el autoritarismo desde posiciones obligacionistas, con la idea de someter también a la Administración al derecho objetivo<sup>107</sup>.

Desde Hensel (1924), Blumenstein (1926-1929) y Nawiasky (1926) se analiza la globalidad del Derecho Tributario desde un enfoque intersubjetivo de la relación jurídico tributaria, que, además, exaltaría el hecho imponible como columna vertebral del mismo, cuando se comenzaba a caminar hacia posiciones intervencionistas en la economía<sup>108</sup>. Se produce la escisión entre Estado legislador, el Estado-Administración y los individuos. El primero ocupará una posición de supremacía al ser el único titular legitimado para dictar las leyes que recojan el supuesto de hecho impositivo, mientras que el Estado Administración, como sujeto de derechos y obligaciones, resultará sometido a las leyes y ocupará una posición de paridad con el individuo<sup>109</sup>; resultando éste sujeto a la obligación tributaria por obra de la ley<sup>110</sup>. Esta visión

---

los inicios de la conformación científica del Derecho Tributario, situada en los años 20-40, y la evolución seguida en los esquemas jurídico-públicos a tenor de aportaciones tan importantes como las de Hensel, Buhler, Nawiasky en Alemania, y en Italia principalmente con Vanoni y AD Giannini.

<sup>105</sup> MARTÍN QUERALT, J., “Interpretación de normas tributarias y...”, *op. cit.*, pág. 56.

<sup>106</sup> Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica...*, *op. cit.*, pág. 66, y en “Notas para un análisis...”, *op. cit.*, pág. 213, donde afirma que las “tesis obligacionistas, poniendo en el centro metodológico un Derecho de base garantista, responden a la concepción liberal del Derecho”.

<sup>107</sup> Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 164 y 261 y ss., quien recoge las afirmaciones de estos autores en el siguiente sentido: “la supremacía del Estado se ejerce solamente hasta el momento en que el Estado, como portador del poder público, fija bajo la forma de ley la pretensión impositiva en su propio favor. A partir de aquél momento la supremacía del Estado no se deja sentir ya en la relación tributaria, que se desarrolla como una relación de derecho entre el pueblo y el individuo, y, por tanto, dentro de los estrictos límites de la ley”. De hecho, como explican MARTÍN QUERALT y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 94, en esos años veinte del S. XX -en plena reacción contra las tesis del autoritarismo germánico- es cuando se considera que las potestades administrativas destinadas a la gestión tributaria son mera ejecución de aquella obligación ex lege, sin que puedan incidir ni modificar el contenido material del tributo.

<sup>108</sup> MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 29, sitúan ese momento a partir de la crisis que siguió a la primera gran guerra mundial, en 1919, y, sobre todo, a partir de la crisis económica de 1929 y desde los postulados teóricos de Keynes.

<sup>109</sup> En ese sentido, Hensel y Nawiasky diferencian entre Derecho tributario material y formal. Este desmembramiento y delimitación entre ambos aspectos provoca una mayor atención a la obligación tributaria, y proporciona, a su vez, una justificación airosa a todo ese conjunto de deberes y obligaciones formales que surgen a su alrededor. En Italia, en este momento se sitúa A.D. Giannini (1937) con su teoría del ‘debito d’imposta’ o relación tributaria compleja. Vid. HENSEL, *Diritto tributario*. Traducción de Dino Jarach. Giuffrè, Milano, 1956, en la distinción que realiza entre Derecho tributario obligacional, y derecho administrativo tributario o que aplica esa obligación, subordinada a la primera. NAWIASKY, H., *Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*. Traducción de Juan Ramallo Massanet. IEF, Madrid, 1982, pág. 75 y ss. Para Nawiasky, el Estado y el individuo resultarán sometidos a los dictados de la ley por igual. En el ámbito tributario, como consecuencia de esta vinculación de ambos a la ley, la relación entre tributaria entre ellos será una relación jurídica típicamente



supone, en cierta manera, partir de la igual posición jurídica de ambos, sujeto y Administración, al analizarse desde la relación jurídica obligacional de crédito-deuda; pareja a la que se produce en el derecho privado.

Cuando ya se había aprobado la Ordenanza Tributaria alemana, y estando vigente la Constitución alemana de Weimar de 1919, es el momento del relanzamiento del Derecho tributario en Alemania, disponiéndose, a su vez, de una didáctica regulación constitucional de la inviolabilidad del domicilio. En su art. 115 reconocía la inviolabilidad del domicilio de cualquier alemán, no extranjero, posibilitando su regulación legal -al igual que ocurría con el art. 117 respecto de la inviolabilidad de las cartas y de la correspondencia postal, telegráfica y telefónica-<sup>111</sup>.

En este momento se sitúa el originario modelo kelseniano de justicia constitucional, traducido en la práctica pero no con fidelidad absoluta, en 1920, en Checoslovaquia y Austria<sup>112</sup>. Sin embargo, los rasgos principales que caracterizan las diferencias entre los sistemas de justicia constitucional norteamericano -difuso- y europeo -concentrado- venían en su origen definidos y mediatizados como consecuencia de la concepción europea, cercana al modelo kelseniano en muchos aspectos, más restringida del papel de la Constitución y de sus normas integrantes.

---

obligacional (pág. 27, 52 y ss., y destacadamente, sobre una relación de poder especial, pág. 70). Aunque ya los autores de la época percibían que esa posición de paridad de ambos ante la ley, no se manifestaba con igual reflejo cuando se trataba de aplicar los dictados legales y suponía actuaciones de la Administración, mediante potestades administrativas, ante el individuo.

<sup>110</sup> Este proceso viene marcado, por tanto, por la progresiva decadencia de la monarquía, hasta la llegada de la Constitución de Weimar, de 11 de agosto de 1919, y la problemática de su eficacia vinculante y a la instauración de un Tribunal que vigile el cumplimiento e interpretación de sus dictados. Este hito constitucional supondrá armar con la Monarquía y con el principio monárquico hasta entonces vigente, y otorgar a la ley una posición de supremacía, que vinculará también a la Administración. BALDASSARRE, A., "Le ideologie costituzionali...", *op. cit.*, pág. 278, afirma, sintomáticamente, que en esta época "el individuo es libre ante intervenciones ilegales prácticas en su esfera privada por la Administración Pública, pero ante la ley su libertad se convierte en completa sujeción". Finalizado el período de monarquía constitucional se extiende la virtualidad de las cláusulas de libertad y de propiedad, que recibirán protección incluso del artículo 153 de la C. de Weimar. Ya vigente Weimar, se produce la primacía del legislativo y de la ley, no como límite, sino como vinculación a la Administración, negativa y positivamente. Se comenzó a asumir la protección de los derechos y se vio la necesidad de adecuación de la actuación administrativa a la legalidad. De hecho, en la Parte Segunda de esta Constitución alemana de Weimar, se recogía una relación de derechos y deberes (del art. 109 al 134), destacando la división que ya se realizaba entre los concernientes al individuo y los relativos a la colectividad; es decir, se comienza a distinguir entre derechos individuales y derechos sociales.

<sup>111</sup> Protección del domicilio que, sin embargo, y en virtud del art. 48 de la misma Constitución alemana, quedaba a merced del 'Reichspräsident', auxiliado por el ejército, para que, en determinados casos, adoptase medidas excepcionales que pudiesen afectar al art. 114 (libertad personal), 115 (inviolabilidad domiciliaria), 117 (secreto postal), 118 (libertad de opinión), 123 (derecho de reunión), 124 (derecho de asociación) y art. 153 (derecho a la propiedad privada).

<sup>112</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Constitución como norma...*, *op. cit.*, pág. 133, pone de relieve que el sistema Kelseniano, que concebía al TC como legislador negativo a raíz de la eficacia erga omnes, puramente legislativa, de las sentencias anuladoras, pasa a la Constitución Austríaca de 1920, que se perfeccionó en la de 1929, siendo utilizada por parte del constitucionalismo de la primera postguerra como modelo; sin embargo, concretamente en la Constitución republicana española de 1931 influyó más el modelo de Weimar que el austríaco. Según este autor, el sistema adoptado en Alemania y en Italia será el norteamericano. Vid., CRUZ VILLALÓN, P., *La formación del...*, *op. cit.*,

consecuencia, la posición del sujeto no era de sumisión incondicionada a los dictados estatales, sino que, como explica este autor<sup>97</sup>, el marco de actuación del Estado estaba trazado. Un ejemplo evidente puede encontrarse en la obra de Gerber y en la de Mayer<sup>98</sup>, que permitirá comenzar a vislumbrar límites a ese poder estatal, no sólo a la hora de ejercer el poder normativo sino también en la vertiente aplicativa de ese derecho.

Jellinek será el autor que desarrolló la influyente teoría de los “derechos públicos subjetivos”, y que destacó dentro del conjunto de los autores iuspublicistas alemanes del S. XIX y principios del XX. Su teoría supuso el primer atisbo de fundamentación de los derechos individuales, bien entendida como intento de encauzar o equilibrar, dentro de las coordenadas político-jurídicas del momento<sup>99</sup>, las posiciones en que se situaba al Estado y al individuo<sup>100</sup>. Esos derechos públicos subjetivos no se entendían como espacios de libertad natural conectados a relaciones entre sujetos iguales, sino como ámbitos de libertad de actuar derivados de una concesión del mismo Estado, que se tendrían cada vez que el Estado renuncia a ejercitar su poder de coacción. Esa relación de poder se traduce en el ámbito financiero en una sumisión del individuo a la voluntad

---

<sup>97</sup> ESCRIBANO, F., *La configuración jurídica...*, op. cit., pág. 48, y en “Notas para un análisis...”, op. cit., pág. 210. Así, destaca que Mayer asimila poder de policía y poder impositivo porque ambos carecían de reglas en su ejercicio por el Ejecutivo, y que, al no estar sometidos al control de las Cámaras, no son relaciones jurídicas sino relaciones de poder. El impuesto era un acto exclusivo, privativo y reflejo de la voluntad soberana del Estado. RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio...*, op. cit., pág. 238, vuelve a incidir en la imbricación existente para Otto Mayer entre la obligación de pagar el impuesto y la ley, hasta el punto de considerar que “la imposición necesita un fundamento legal”, que además vetaría cualquier apreciación discrecional. Y además, en pág. 218 y ss., Mayer no identifica el poder tributario con el poder normativo sino con la suma de potestades de que dispone la Administración en la ejecución de las leyes tributarias; concibiendo, a partir de estos postulados, la relación tributaria como relación de poder, de supremacía del Estado respecto al individuo.

<sup>98</sup> De hecho, Zagrebelsky ha atribuido a este autor, aun enmarcándose en este período histórico la obra de Gerber, el primer intento de fundamentar los derechos en el marco de las relaciones entre el Estado y los individuos, señalando expresamente que los límites en la interferencia del Estado en la libertad individual vendrían situados, entre otros pocos, en el derecho a la jurisdicción y garantías en el proceso, derecho de asociación y de profesión, la *inviolabilidad del domicilio* y el secreto de las comunicaciones. Sin embargo, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., en *Hacia una nueva justicia administrativa*. Op. cit., pág. 56, dice que Otto Mayer, en la tercera edición de su libro editada 1924 -posterior a la Constitución de Weimar-, acudía al supuesto Derecho natural de la policía para justificar todo el derecho de sanciones y de coacción administrativas. También ANTONINI, L., *Dovere tributario...*, op. cit., pág. 32, realiza una lectura de Otto Mayer en el sentido de acercar el poder impositivo al poder de policía, considerando la relación tributaria como relación de supremacía especial. Se ve al Estado como realizador de la verdadera libertad individual.

<sup>99</sup> Según ANTONINI, L., *Dovere tributario...*, op. cit., pág. 167, los fundamentos filosóficos de la doctrina de los derechos públicos subjetivos, más que en el individualismo iusracionalista, se situaban en las ideologías organicistas e idealistas. El ‘status libertatis’ era configurado por Jellinek de manera esencialmente negativa, diciendo que no se podía entender jurídicamente correcto hablar de derechos de libertad, sino que existe la libertad, identificable con las acciones de los ciudadanos jurídicamente irrelevantes frente al Estado.

<sup>100</sup> En ese ámbito de la libertad se situarán los derechos como esfera de libertad protectora del ciudadano frente al Estado, como se aprecia en el status negativo de Jellinek. Vid. JELLINNEK, G., *Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*. Milano, 1912, pág. 11. De todos modos, es conveniente y necesario puntualizar, tal y como hace BALDASSARRE, A., “Le ideologie costituzionali...”, op. cit., pág. 275, que Jellinek reconoce la existencia de una pluralidad de hombres y las relaciones que entre ellos se instauran. Se abre un portillo a los derechos de libertad, pero entendiéndolos, no como pertenecientes a la esfera originaria del sujeto y contrapuestos a los poderes del Estado, sino como Derechos públicos subjetivos. Vid. también RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio...*, op. cit., pág. 248.

y soberanía estatal ejercida mediante el poder tributario, implicando el deber de pagar impuestos. Al efecto, se sitúan los deberes formales provenientes del ejercicio de la autoridad administrativa para, en los márgenes que permita y deje libres la ley, conseguir la realización del fin público mediante tareas de control y vigilancia tributarias. Así ocurría, por ejemplo, con el derecho a entrar en locales, almacenes o establecimientos, como expuso Rodríguez Bereijo<sup>101</sup>.

Se observa un esfuerzo por conseguir la instauración de un Estado de Derecho, que ese anterior Estado policía acabe sometido al Derecho, y, en justa correspondencia, se reconozca al individuo un ámbito o esfera de libertad, incluso frente al Estado. De este modo, las relaciones entre el Estado y el individuo las pasará a regular el Derecho, asumiendo el Parlamento cada vez más importancia como representante de la soberanía popular, destacando el papel de la ley, que se convertirá en el perno sobre el que girará, de manera ordinaria, el sistema jurídico<sup>102</sup>.

Esta paradoja, la de un Estado que, aun destacando a la ley, propugnaba la abstención del Estado, se explica si se compaginan el alto rango otorgado a la libertad del sujeto, y la actuación legal únicamente para ordenar esa libertad individual. Pero, a la vez, se tiene presente la necesidad del Estado para garantizar esa libertad, y qué mejor que hacerlo a través del órgano en quien recae la representación colectiva, y que ostentaba jurídicamente la posición de supremacía, incluso ante la Constitución.

En definitiva, son bases teóricas propias que marcan esta época alemana: la particular visión del Estado-ordenamiento, teñida de influencias procedentes del período monárquico y como realizador de la verdadera libertad individual, con un relativismo de la teoría de la división de poderes, y con una concepción de la relación tributaria (Staatsrechtslehre) -aun con matizaciones de unos autores a otros-, concebida en términos de relación de supremacía especial<sup>103</sup>. Pues, aunque con puntualizaciones, el establecimiento de ese deber de pagar impuestos suponía el más fiel y relevante exponente de la sujeción al Estado<sup>104</sup>, y, como ha expuesto el profesor Martín

---

<sup>101</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 257, afirma que el logro más destacado de Jellinek fue llamar la atención sobre esos aspectos formales o administrativos de la relación tributaria.

<sup>102</sup> Como recoge ZAGREBELSKY, G., *El derecho dúctil...*, *op. cit.*, pág. 47 y ss., y como consecuencia de la concepción del principio de reserva de ley en el Estado de Derecho liberal alemán, los derechos no se llegaban a entender como una limitación suficiente a ese poder legislativo proveniente del Estado-ordenamiento, sino simplemente como unos derechos cuya titularidad provenía de una concesión por este poder. El legislador creaba esos derechos, y, por tanto, la garantía de estos derechos era únicamente la reserva de ley, pues no podía decirse que el legislador los reconociese, sino que era quien estaba facultado para crearlos y otorgarlos. Incluso se ha llegado a manifestar que en esta tradición europea se había sustituido al poder concentrado del Monarca por otro poder también concentrado, la Asamblea legislativa. Pues, la Ley, al ser en este período liberal alemán la norma suprema y autónoma, situada muy por encima de los referentes constitucionales -que no eran tales en la práctica-, era la facultada para delimitar el ámbito de actuación de la Administración. Era la legitimada para discernir sobre los sutiles puntos de fricción entre intereses privados del sujeto y públicos de la Administración, entre autoridad del Estado y libertad del sujeto.

<sup>103</sup> Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., en el capítulo dedicado a "La cuestión de la naturaleza jurídica de la relación tributaria en la doctrina alemana 'clásica'", de la obra *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 236 y ss., así como las referencias a la relación tributaria como relación de poder en la doctrina alemana del S. XIX, realizadas por CASADO OLLERO, G., "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual", *REDF*, 1988, pág. 352 y ss. Cuestión también analizada por PÉREZ DE AYALA, J. L., "Potestad administrativa y relación jurídica", *RDFHP*, nº 79, 1969.

<sup>104</sup> Vid. la referencia que realiza MARTÍN QUERALT, J., "La división de funciones en...", *op. cit.*, pág. 10, a

Así, las tareas a que venía llamada ésta se reducían, fundamentalmente, a delimitar el sistema de fuentes jurídicas y la distribución de competencias entre algunos órganos estatales, pero sin poder ser aplicables sus preceptos y contenidos directamente por los Tribunales<sup>113</sup>. Aunque las Cartas Magnas estaban destinadas a configurarse como el marco de referencia válido para toda la actividad legislativa, se revelaban incapaces, sin embargo, de producir efecto alguno en el tráfico jurídico si no era mediando un desarrollo legislativo de esos preceptos constitucionales, aunque recogiesen derechos o deberes de los sujetos<sup>114</sup>. Éstos se presentaban, así, con caracteres casi de mera retórica huera. La particular concepción imperante en una gran mayoría de países europeos refleja los recelos y la desconfianza hacia la actividad judicial en general en ese momento; sobre todo se temía que desembocase en un incontrolado 'activismo judicial'.

Esta situación política del S. XIX, bien desde la perspectiva de la monarquía constitucional o limitada continental o desde la Monarquía parlamentaria francesa, como veremos, convirtió el desarrollo de la justicia constitucional en Europa en un trazado agreste y en tarea sumamente difícil, tal y como recoge Pérez Royo<sup>115</sup>. Y si a ello añadimos la posterior detentación -en el sentido etimológicamente correcto del término- del poder político por regímenes autoritarios, disponemos de los motivos subyacentes que impidieron hablar, hasta la finalización de la segunda guerra mundial y los albores de un constitucionalismo democrático, del establecimiento y la existencia de una justicia constitucional.

Con el emerger de los fascismos en algunos países europeos, y viendo las lacerantes atrocidades que eran capaces de cometer en todos los órdenes, y al encontrar aquéllos excusa o

---

<sup>113</sup> Así, por ejemplo en el caso particular de Italia, numerosos autores, como MEZZANOTTE, "Il giudizio sulle leggi", *Le ideologie del Costituente*. Giuffrè, Milano, 1979, así como MODUGNO, F., "La funzione legislativa complementare della Corte Costituzionale", *Giu. Cost.*, 1981, pág. 1646 y ss., pusieron de relieve que en el momento ideológico en que se situaba la tarea de los constituyentes italianos, las normas de la Constitución no se las veía dotadas del valor de norma superior que, incluso, pudiesen derogar otras normas del ordenamiento contrarias a ella, sino como un 'programa', tal y como también explica BOGNETTI, G., *Costituzione economica e Corte Costituzionale*. Giuffrè, Milano, 1983, pág. 218-219. Esta posición tendrá influencia en numerosos aspectos que, como se verá, llegarán a incidir directamente en nuestra materia, y que fueron puestos de relieve por LASARTE ÁLVAREZ, J., "La formulazione della legge tributaria ed il principio di capacità contributiva", *Dir.Pra.Trib.*, 1965, pág. 495 y ss.. Vid. también ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica...*, *op. cit.*, pág. 186 y ss.. Y no digamos la imposibilidad de retrotraer el análisis al imperio bismarckiano, a comienzos del S. XIX, donde el absolutismo prusiano contagiaba todos los resortes del Estado, hasta el punto de impedir hablar, ni por asomo, de cualquier legado constitucional de esa época. Latían consideraciones dogmáticas de fondo que, en gran medida, eran deudoras de la construcción jurídica realizada por el positivismo jurídico. De hecho, una de las principales causas del papel otorgado a la Constitución como meras directrices generales se debía a la relevante, y casi exacerbada, primacía legislativa en el proceso de creación del Derecho, apreciable en este Estado liberal decimonónico alemán. Como recoge BALDASSARRE, A., "Costituzione e teoria...", *op. cit.*, pág. 654, "en el Estado legislativo parlamentario de la época liberal, las posibilidades de la ley ordinaria para modificar los principios y valores escritos en la Constitución flexible representó un obstáculo insuperable que impidió colocar en la base del ordenamiento jurídico precisos valores sustanciales".

<sup>114</sup> Ostentaban, en consecuencia, el mismo rango que el derecho procedente de leyes ordinarias. Fue a partir de la quiebra de la Monarquía en 1918 cuando surgió la necesidad de erigir el nuevo orden sobre unos fundamentos legitimadores también novedosos. Fundamentos que se identificaron, ante todo, con los derechos fundamentales. Tal y como recoge HESSE, H., *Derecho Constitucional y Derecho Privado*. Civitas, Madrid, 1995, pág. 70, los derechos y obligaciones constitucionalmente recogidos se concebían como principios programáticos, sin que sirviesen para fundamentar ningún derecho subjetivo.

<sup>115</sup> Vid. PÉREZ ROYO, J., *Tribunal Constitucional y división de poderes*. Tecnos, Madrid, 1988, págs. 38-39.

justificación en una lectura viciada de las potestades que el ordenamiento concedía al legislador, se fue creando una conciencia, que casi podríamos calificar de universal o común, sobre la necesidad de crear los resortes jurídicos que imposibilitasen una nueva situación como la desgraciadamente vivida. Entraron en liza en muchos países europeos las Constituciones como normas jurídicas vinculantes, con una rigidez más o menos acentuada, y, en gran medida, con la finalidad de servir como instrumentos válidos y protectores de los derechos de sus ciudadanos. La situación cambió con la Ley Fundamental de Bonn, de 23 de mayo de 1949, cuando se asume tanto la primacía de la Constitución -recogida en el artículo 20 párrafo 3 de esta 'Grundnorm'-, como la vinculación inmediata de los derechos fundamentales -a tenor de lo que dispone el artículo 1 párrafo 3 del mismo Texto-.

También, como corolario lógico de toda la situación a grandes rasgos apuntada, se fue asumiendo la necesidad de establecer un control relativo a la constitucionalidad de esas leyes, creando al efecto un órgano especial, ad hoc, para que fuese el encargado del enjuiciamiento de dicha adecuación<sup>116</sup>. Tal y como recoge Cappelletti<sup>117</sup>, "parece que ningún país europeo que salga de alguna forma de régimen no democrático o de una tensión interna importante, puede encontrar mejor respuesta a la exigencia de reaccionar contra demonios pasados, posiblemente para impedir su vuelta, que la de introducir la Justicia constitucional en su forma de gobierno".

En el Artículo 13 de la Ley Fundamental de Bonn de 1949, tras la modificación<sup>118</sup> de 6 de marzo de 1998, muy criticada doctrinalmente<sup>119</sup>, establece que: 1.- El domicilio es inviolable. 2.-

---

<sup>116</sup> Ciertamente es que hubo varios puntos de mira y opiniones divergentes a la hora de la creación de ese órgano y de las atribuciones que podían otorgársele. Puede consultarse una visión de la polémica, muy sobresaliente por la autoridad de los 'participantes', en KELSEN, H., en la recopilación de su obra efectuada en Italia en el volumen *La giustizia costituzionale*. Giuffrè, Milano, 1981, págs. 230-291, y la otra postura defendida por SCHMITT, C., en *La defensa de la Constitución*. Madrid, 1983.

<sup>117</sup> CAPPELLETTI, M., "¿Renegar de Montesquieu? La expansión y legitimidad de la justicia constitucional", *REDC*, nº 17, pág. 16. También, PÉREZ ROYO, J., *Tribunal Constitucional...*, *op. cit.*, pág. 39, deja reflejada esta situación en su trabajo, afirmando que en el proceso de incorporación desde finales del S. XVIII de la justicia constitucional ha tenido lugar en los países con experiencias totalitarias previas a la asunción de formas democráticas de gobierno, mientras que países como Francia (salvo la V República), donde se evolucionó sin esos períodos autocráticos, no han acogido el sistema de justicia constitucional. "La Justicia constitucional no es, pues, en sus orígenes un indicador de buena salud, sino de todo lo contrario".

<sup>118</sup> La modificación constitucional se produce tras la aprobación, por mayoría de dos terceros requerida al implicar reforma constitucional, de la ley para "mejora de la lucha contra la delincuencia organizada". La votación salió adelante por solo cuatro votos, siendo ratificada después por el Bundesrat (Cámara Alta). El texto del precepto reformado lo hemos tomado de la obra preparada por Dürrig, *Grundgesetz. VerfassungsreformG*. 34. Auflage, 1998, donde se recogen los preceptos de la Ley Fundamental de Bonn y del Convenio Europeo, etc. Vid. BECHTHOLD, I., "Der Grobe Lauschangriff: Ende der Privatsphäre", en la obra colectiva intitulada *Grundrechte-Report 1998*. Hamburg, 1998, págs. 153-158, donde considera que, además de lesionar la dignidad y la protección de la personalidad, atenta a la presunción de inocencia, que el Convenio Europeo de Derechos Humanos garantiza, pues si se permite realizar de ese modo escuchas secretas se lesiona el derecho de los inculpados de no declararse culpables y el derecho de los familiares de excusar su testimonio. Vid., también, la referencia que realiza GÓMEZ ORFANEL, G., "Domicilios y escuchas. La reforma constitucional alemana de 1998", *Cuadernos de Derecho Público*, nº 3, 1998, págs. 97 y ss. De hecho, hasta España llegaron noticias, recogidas en el Diario El Mundo del S. XXI del martes 10 de febrero de 1998 en pág. 22, de que el profesor Erhard Denninger pretendía recurrir ante el Tribunal Constitucional Alemán esa modificación constitucional. Según este profesor, "La ley va mucho más lejos de los habituales pinchazos telefónicos. Se podrá irrumpir en un domicilio sin que esté el dueño, colocar micrófonos y luego escuchar lo que ocurre en su interior. Desaparece el último reducto de la esfera privada, el hogar, como refugio para hablar en libertad". El cambio constitucional presentó notables problemas de mayorías políticas, al

Los registros y allanamientos no podrán ser ordenados sino por el Juez y, si la demora implicase un peligro, también por los demás órganos previstos en las leyes y únicamente en la forma establecida en ellas. 3.- *Si ciertos hechos son motivo para sospechar que alguien ha cometido un delito particularmente grave determinado por ley, para perseguir el delito, y con orden judicial, podrán usarse medios técnicos para proceder a la vigilancia acústica de viviendas donde el inculpado presumiblemente se encuentra, si de otra manera la investigación del hecho fuera desmesuradamente difícil o sin esperanza de fructificar. Se fijará un plazo para la medida. La orden se decretará por una sala de justicia con tres jueces. En el caso de peligro en la demora, también se podrá decretar por un solo juez.* 4.- *Para combatir peligros urgentes para la seguridad pública, para la comunidad o un peligro para la vida humana, los medios técnicos para la vigilancia de viviendas se podrán usar solamente por orden judicial. En el caso de peligro en la demora, la medida se podrá decretar también por otro organismo designado por ley; se requerirá inmediatamente una resolución del juez.* 5.- *Si los medios técnicos están previstos exclusivamente para proteger a las personas que intervienen en viviendas, la medida se podrá decretar por un organismo designado por la ley. Otra utilización de los conocimientos así conseguidos sólo será admitida para perseguir un delito o combatir un peligro, y solamente si la legitimidad de la medida se ha comprobado por el juez; en el caso de peligro en la demora, se requerirá inmediatamente la resolución judicial.* 6.- *El Gobierno Federal informará al Parlamento Federal (Bundestag) anualmente sobre el uso de medios técnicos realizado según el párrafo tercero, según el párrafo cuarto en la zona de competencia del Gobierno Federal y sobre el párrafo quinto si se necesita la autorización judicial. Basándose en ese informe, un grupo de representante en el Parlamento Federal ejerce el control parlamentario. Los estados*

---

exigirse el respaldo por dos tercios del Bundesrat, consiguiéndose el 6 de febrero de 1998 por un único voto de diferencia. Esta reforma se orienta en el sentido de posibilitar mediante una mayoría simple en la votación de la ley, la realización de escuchas sin autorización judicial previa, siempre que con posterioridad el juez resulte informado, para facilitar la obtención de pruebas que conduzcan a la inculpación de un sospechoso, incluidas las escuchas a abogados no implicados en la defensa del caso concreto, médicos y periodistas. De todos modos, se decidió someterlo a la Comisión de Arbitraje, el 2 de marzo, para que analizase, como se recoge en la información aportada por el periódico El País, del sábado 7 de febrero de 1998, las categorías exentas de posible escucha, el procedimiento de información al sujeto afectado por ese empleo de medios electrónicos, y las condiciones en que las medidas podrán ser acordadas. Los argumentos a favor de la reforma constitucional se reconducían a la mejor y más efectiva lucha contra la criminalidad; en definitiva, el socorrido orden público que ha sido la causa del recorte de algunos de los derechos fundamentales. En definitiva, se autoriza a vigilar 'acústicamente' las viviendas o cualquier tipo de locales con la finalidad de registrar las conversaciones que en ellos se produzcan. Destaca el párrafo tercero del precepto reformado, que únicamente exige un simple indicio de criminalidad como excusa para la entrada, sin hacer referencia, como así se intentó durante su tramitación, a la 'sospecha urgente' o 'suficiente'. También KANT, M., "Gefahr im Vollzuge' staat 'Gefahr im Verzuge'", en la obra colectiva intitulada *Grundrechte-Report 1998*. Hamburg, 1998, págs. 158-162, pone de relieve que "desde hace tiempo, la excepción se ha convertido en caso normal: entre el 65 y 90 % de todos los registros domiciliarios tienen lugar por orden de la fiscalía o de la policía y se deben a un supuesto peligro en la demora". Sobre los orígenes de esta protección, y su evolución, vid. STEIN, E., *Derecho Político*. Aguilar, Madrid, 1973, pág. 201 y ss.

<sup>119</sup> No hace falta decir que esta novedad ha suscitado numerosas opiniones contrarias basándose en el artículo 1 y 2 de la Grundgesetz alemana -sobre la dignidad humana y el libre desarrollo de la personalidad- y, por ejemplo, en la Sentencia del TC alemán 27,1 que afirmó: "Para desarrollar su personalidad libremente y bajo su propia responsabilidad, el individuo debe disponer de un 'espacio interior' donde 'se posea a sí mismo' y 'se le deje tranquilo, donde goce de un derecho a la soledad'; o en los argumentos utilizados por la Sentencia del TC alemán, de 20 de mayo de 1976 (42, 212, 219), al afirmar que "la inviolabilidad del domicilio es un derecho fundamental que garantiza un espacio vital elemental", al "servicio de la dignidad humana", en la de 3 de abril de 1979 (51, 97, 110). Relaciona este Tribunal la inviolabilidad del domicilio con el "deber de respetar incondicionalmente la esfera privada (privatsphäre) del ciudadano y que está en estrecha relación con la protección de la personalidad del art. 2.2 GG", en la S. de 16 de julio de 1969 (27, 1, 6).

*federales (Länder) asegurarán un control parlamentario equivalente.* 7.- Por lo demás, sólo podrán tomarse medidas que afecten a esa inviolabilidad, o la restrinjan, con motivo de defensa ante un peligro para la comunidad o de muerte; en virtud de una ley, tales medidas también podrán ser tomadas con el fin de prevenir peligros inminentes para la seguridad o el orden públicos, especialmente para subsanar la escasez de vivienda, combatir una amenaza de epidemia o proteger a menores en peligro. (los párrafos en cursiva son las novedades).

### 3.1.1.C.- EL DEVENIR LIBERAL SEGUIDO EN ITALIA

En Italia, el camino seguido en las primeras décadas del S. XX por la cultura jurídico-tributaria imperante, vigente el Estatuto Albertino, no puede encajarse completamente en ninguna de las dos concepciones reflejadas. Como revela Antonini<sup>120</sup>, esa recepción italiana participa de aspectos de la tradición anglosajona y de la estatalista alemana, con un predominio sucesivo de una y otra. De ese modo, la concepción anglosajona, con influencias de Hobbes y Locke (1632-1705) en cuanto al valor iusnaturalista aplicado a la seguridad y al binomio libertad-propiedad, prevaleció al diseñar el Estatuto Albertino italiano de 1948. En un posterior momento ganó terreno en Italia la concepción alemana, primando la autoridad estatal.

En el ámbito impositivo se percibe claramente la relación entre el individuo y el Estado impositor en el período de monarquía italiana. Así, en un principio, era el binomio libertad-propiedad el valor destacado, lo que suponía atender a la consideración del impuesto como limitador de ambos, y no tanto como momento en que se traducía ese derecho estatal de imposición tributaria o sus fines y funciones. De hecho, en el Estatuto albertino<sup>121</sup>, el artículo 30 exigía una doble intervención tanto para el establecimiento de cualquier tributo como para autorizar la recaudación del impuesto. Esa doble participación necesaria era la de las Cámaras, como órgano representativo -exigencia típica de las concepciones anglosajonas<sup>122</sup>-, y la sanción por el Rey. La ubicación de este precepto es reveladora, pues se situaba inmediatamente después de declarar la inviolabilidad de la propiedad, generalmente en manos de la burguesía<sup>123</sup>. Los valores del Estado liberal van a ser la libertad, la propiedad privada -considerada un derecho subjetivo 'inviolable y sagrado'-, la participación política y la igualdad 'formal'.

Las elaboraciones doctrinales italianas ubicadas entre el fin y el comienzo del S. XX, bajo las premisas de la teoría de los derechos públicos subjetivos, hincaban sus fundamentos en la

---

<sup>120</sup> ANTONINI, L., *Dovere tributario*,..., op. cit., pág. 53.

<sup>121</sup> ANTONINI, L., *Dovere tributario*,..., op. cit., pág. 71, afirma que el sistema formado al poco de dictarse el Estatuto albertino, en vez de asimilarse al anglosajón, resultaba informado de un principio autoritario que inducía a calificar como 'política' o 'pública' la relación entre Estado y contribuyente que deriva de la obligación tributaria. No consideraban que la materia impositiva pertenecía al ámbito de los 'derechos civiles' sino a la 'estructura orgánica del Estado', donde el ciudadano era considerado, no como individuo, sino como contribuyente.

<sup>122</sup> Vid. FEDELE, A., "Commentario all'Articolo 23", en *Commentario alla Costituzione Italiana, Rapporti Civili*, T. II, diretto da G. Branca. Feltrinelli, Bologna, 1978, pág. 22.

<sup>123</sup> KESSE, H., *Derecho Constitucional y Derecho Privado*. Civitas, Madrid, 1995, afirma que la libertad burguesa -en el cambio de siglo, con el tránsito de una sociedad feudal a una donde predominaba el papel de la burguesía- era una libertad no política, una libertad de los particulares para disponer de un espacio propio sin intromisiones del Estado.

soberanía tributaria<sup>124</sup>. Ésta, en tanto que poder originario del Estado de imponer tributos mediante ley, únicamente era autolimitable como consecuencia de una cierta indefinición entre poder legislativo en materia tributaria y las actuaciones administrativas en ese ámbito. Se consideraba el deber tributario en términos típicamente estatalistas, como un aspecto de la relación de sujeción que unía a individuo con el Estado, con V. E. Orlando como autor destacado<sup>125</sup>. No se le veía otra función que la de ser manifestación inequívoca e indisponible de un deber absoluto de soportar el impuesto. Se subordinaba, incluso, el goce de los más importantes derechos políticos -electorado activo y pasivo- a la contribución impositiva. A la vez, se dotaba a la Administración Financiera de mayores poderes de 'ascertamiento', reflejo del cambio que se estaba produciendo en la configuración de las figuras impositivas que conformaban el sistema tributario<sup>126</sup>.

---

<sup>124</sup> ANTONINI, L., *Dovere tributario...*, op. cit., pág. 60-61, y 123 y ss., sitúa a finales del siglo XIX (jurisprudencialmente en 1866 y por la reforma del sistema jurisdiccional de 1865, que se quedó a mitad camino al dejar sin protección muy concretos aspectos relativos a la zona llamada de "administración pura") los hitos que conducen a un alejamiento progresivo de concepciones anglosajonas para derivar en posiciones más próximas a las típicas de los derechos públicos subjetivos del Derecho público alemán del S. XIX. Los causas aducidas por este autor son, especialmente, la asunción de las doctrinas in dubio pro fisco -alentadas por exclusivos criterios recaudatorios-, y el empleo de institutos jurídicos como los decretos leyes que facilitaban la consecución de dichos fines, al ser una especificación en el ámbito del Derecho público del individualismo marcadamente positivista de la época, donde se apuntalaba la satisfacción del interés fiscal recaudatorio frente a posiciones más garantistas.

<sup>125</sup> Así lo acredita su concepción de la relación tributaria como relación de poder, y del deber tributario como deber público absoluto, al provenir de una situación de sujeción del individuo al Estado, fruto de la subordinación a la autoridad estatal. Ese deber general de sujeción a la autoridad estatal se volcaba también en el ámbito tributario en la tesis, originaria de Laband, que negaba juridicidad a la norma tributaria, otorgándole un mero carácter formal. Formulación que fue contestada por el profesor de la Escuela de Pavía, Enzo Vanoni. Vid. BALDASSARRE, A., "Costituzione e teoria...", op. cit., pág. 642, explica la asunción italiana de los esquemas germánicos a través de Orlando, porque con la adopción de la teoría del Estado-autoridad se atendía mejor a la situación económica existente en un momento clave de expansión industrial así como de debilidad del mercado y de la misma sociedad civil; situación respaldada por un proceso de formación de la unidad o identidad nacional. ORLANDO, V. E., *Principios de Derecho Administrativo*. INAP, Madrid, 1978, pág. 179, afirma que, independientemente del fin que el Estado se proponga alcanzar, su actividad se sujeta a ciertas condiciones, cuyo fundamento radica en los derechos de soberanía de que está investido el Estado, y por los cuales ejerce un derecho de mando sobre las personas y las cosas. El Estado, según este autor, pág. 185, para la consecución de esos fines realiza una actividad jurídica que supone una intervención limitativa en la esfera del derecho individual. Vid. la posición de Orlando, considerándola cercana a la 'Staatsrechtslehre' alemana, que realiza ANTONINI, *Dovere tributario...*, op. cit., pág. 80, y también la referencia que realizan MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 37. Resulta relevante destacar, como hace RODRÍGUEZ BEREJO, A., en la traducción castellana a la obra de ORLANDO, V. E., *Principios...*, op. ult. cit., pág. XVI, la admiración que sentía V. E. Orlando por el Derecho privado, similar a la demostrada por Gerber y el resto de autores citados. Orlando desarrolla su obra cuando se encontraba instaurada en Italia una monarquía fuerte pero, en cierto modo, ambiguamente parlamentaria. Sus principales preocupaciones, pág. XX, eran la idea de la personalidad jurídica del Estado y de los derechos públicos subjetivos, inmersos en una concepción liberal del Estado y del Derecho que los entendía, en cierto modo, como superación de la divergencia entre el principio autoritario -en cuanto al problema de la personalidad del Estado-, y el principio de las libertades públicas del ciudadano -como garantía jurídica o derecho público subjetivo, otorgado por el ordenamiento al sujeto frente al Estado-. V. E. Orlando consideraba que la aprobación de las leyes financieras era una función de gobierno o administrativa. Esta opinión fue criticada por VANONI, E., *Natura ed interpretazioni...*, op. cit., pág. 151, y se puede consultar en el estudio introductorio realizado por el profesor Martín Queralt. Vid, también, MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 219.

<sup>126</sup> ANTONINI, L., *Dovere tributario...*, op. cit., pág. 68, afirma que en esta época ya se veía un paso de sistemas de imposición muy simplificados, indiciarios la mayoría, a métodos que incrementaban los poderes de 'ascertamiento' de la Administración Financiera, comenzando a introducirse la categoría de interés legítimo también



Es asimismo un momento en que se estaba debatiendo acerca de la consideración de la relación tributaria como “relación jurídico-tributaria (“rapporto giuridico d’imposta”)<sup>127</sup>, con Achile Donato Giannini<sup>128</sup> como cabeza visible, al concebirlo como un “rapporto complesso”; es decir, una relación jurídico tributaria con ‘contenido complejo’. De hecho, entendía esa relación jurídica conformada por unos poderes de las autoridades financieras que les permitía exigir la obligación o deuda tributaria (‘debito d’imposta’), -concepto que era elevado por A.D. Giannini al centro de su construcción dogmática-, y por derechos y obligaciones tanto para estas autoridades como para las personas sujetas a dicha potestad. Todos ellos con las miras puestas en el perfeccionamiento de la obligación tributaria de pago.

Así pues, esta obligación tributaria de pago surgía de la realización de unos presupuestos fijados por la ley y que provocaban el nacimiento tanto de esa deuda tributaria como de un conjunto de relaciones entre el Estado y los contribuyentes que serían regulados por ley (relaciones jurídicas tributarias), adoptando el Estado, desde ese momento, la posición de acreedor, y los contribuyentes la de deudor. Se adquiriría un tinte propio de las típicas posiciones de Derecho civil, pero entrando en consideración también todo el elenco de relaciones

---

en el campo tributario. Vid., también, del profesor TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *La reforma tributaria italiana*. IEF-MEH, Madrid, 1975, y el estudio preliminar del profesor Calvo Ortega. En el ámbito de los derechos, Santi Romano también acudió a argumentos propios de la doctrina alemana, aunque con atenuaciones importantes, y retomó, asimismo, la elaboración sistemática conceptual de los diferentes *status* de George Jellinek. ROMANO, S., “La teoria dei diritti pubblici soggettivi”, *Primo Trattato completo di diritto amministrativo italiano*. Vol. I, pág. 113 y ss., en su concepción ordinal del Derecho, al remitir el momento autoritario de la imposición sólo al de la emanación de la ley tributaria, y entendiendo la relación Estado-contribuyente como obligación civil, no pública, y comenzando a establecerse la idea de satisfacción de intereses públicos. Vid. sobre la teoría ordinal del Derecho en el ordenamiento español VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Hacienda Pública...”, *op. cit.*, pág. 101 y ss.; Vid. la referencia que realiza MARTÍN QUERALT, J., “La división de funciones...”, *op. cit.*, pág. 14.

<sup>127</sup> Era un momento en que se planteaban en Italia controversias doctrinales tributarias de gran calado. No en vano, fue en los años 30 cuando la manera de abordar el estudio metodológico del derecho tributario se zandeaba entre los partidarios de una metodología exclusivamente jurídica -destacadamente, Orlando, y asumiendo gran importancia el Estatuto Albertino italiano para los principios materiales de justicia- y otros autores que, sin embargo, se mostraban favorables a un enfoque con criterios jurídicos, pero teñido también de consideraciones y análisis mucho más heterogéneos, al incluir los sociológicos, filosóficos o también políticos. Vid. MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 32, donde se hace referencia a la consideración de Griziotti sobre la actividad financiera desde un método sincrético que atendiese al aspecto político, jurídico, económico y técnico. Sus formulaciones adquirirán mayor auge desde el momento en que se pase a considerar a la norma constitucional jurídicamente aplicable inmediatamente, como explica ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica...*, *op. cit.*, pág. 169 etc. Se ha criticado de Griziotti que otorgara valor a los principios constitucionales en el ámbito tributario junto con otros -v.gr. la idea de correspondencia entre esa capacidad contributiva y los servicios recibidos-, que sólo estarían indirectamente señalados en la Constitución. La propia Corte Constitucional italiana, en la SCC n. 201 de 1975, se alejó del pago de tributos en función del goce de los servicios públicos.

<sup>128</sup> Su obra, *Instituciones de Derecho Tributario*, fue traducida en España en 1957 por Sainz de Bujanda, y publicada por la Editorial de Derecho Financiero. Ha sido destacada la influencia de sus ideas en la Ley General Tributaria española de 1963. En opinión del profesor MARTÍN QUERALT, J., “División de funciones...”, *op. cit.*, pág. 13, en las raíces de la doctrina de A. D. Giannini se encontraba, no tanto la publicística alemana, sino los planteamientos metodológicos formalistas de corte kelseniano. De hecho, este autor, tal y como trae a colación BALAGUER CALLEJÓN, F., “Constitución normativa y ciencia del derecho”, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Público*. Homenaje a J. J. Ruiz-Rico. Tecnos, 1997, pág. 98, y como cabeza visible de esa Escuela del Derecho Público alemana, junto con Gerber y Laband, aunque acepte la existencia de valores en las normas; sin embargo, se muestra contrario a la perspectiva finalista que, por ejemplo, tenían como valedores a Ihering o Savigny. En todo caso, el contenido de esos valores debe ser, según Kelsen, ajeno y extraño al derecho, debiendo acercarse a este desde una estricta neutralidad axiológica.

jurídicas y se manifestaba, respecto de la inviolabilidad del domicilio<sup>137</sup>, con una operatividad distinta a la que había proporcionado el art. 27 del Estatuto Albertino, que disponía: “El domicilio es inviolable. Ninguna visita domiciliaria puede tener lugar si no en virtud de ley y en las formas que prescriba”<sup>138</sup>.

Aunque, como ha puesto de relieve Escribano<sup>139</sup>, ni con el artículo 25 del Statuto Albertino ni tampoco con la entrada en vigor del artículo 53 de la Constitución italiana de 1947 -y la ligazón que traba este precepto con los criterios de justicia del sistema tributario-, se consiguió ir, en un principio, más allá de su consideración como dato adjetivo, ‘principio di massima’ o ‘norma programmatica’<sup>140</sup> que se reducía a aportar luces y orientaciones al legislador, concediendo relativa, por escasa, importancia al principio de capacidad contributiva<sup>141</sup>. Situación que irá cambiando con aportaciones doctrinales y de la Corte Constitucional italiana<sup>142</sup>. Al efecto,

---

Constitución como cualquier otra ley. Jellinek, por su parte, entendía que el Estado estaba dotado, por derecho propio, de la facultad de emanar normas vinculantes.

<sup>137</sup> En Italia, este derecho se inserta en la Constitución dentro del título ‘Dei rapporti civili’, al lado de la libertad personal, derecho a la inviolabilidad de la correspondencia, a la libertad de reunión, de asociación, de pensamiento y de fe religiosa; es decir, junto a las principales libertades del ciudadano. De este modo, se vacían de contenido las tesis que consideraban que la ley declaraba inviolable el domicilio para defender la posesión mobiliaria. Era de esta última opinión PISAPIA, “Rilievi sulle nozioni di ‘luogo pubblico’, ‘luogo aperto al pubblico’ e ‘luogo di privata dimora’”, *Riv. italiana di diritto penale*, 1950, págs. 105, y también en “Se costituisca reato l’ingresso ‘invito domino’ in uno stabilimento industriale”, *Riv. di diritto di lavoro*, 1950, II, págs. 73. Vid., también, CANDIAN, A., “Tentativo di qualificazione sistematica del preteso diritto ‘di riservatezza’”, *Tem*, 1965, pág. 191 y ss.

<sup>138</sup> Puede consultarse la peculiar regulación, en apenas una decena de artículos, de los derechos fundamentales en la Carta Magna ‘otorgada’ por el Rey Carlos Alberto en 1948, y que reenviaban a ulteriores regulaciones legales. Esta situación, según FIORAVANTI, M., *Appunti di storia delle costituzioni moderne. Le libertà: presupposti culturali e modelli storici*. Utet, Torino, 1991, pág. 29 y págs. 61-62, era una tendencia característica del constitucionalismo del ochocientos; momento en el que se tenía una confianza casi ciega en el mito de la ley imparcial y abstracta. Esta situación, según ZAGREBELSKY, G., *Il diritto mite*. Utet, Torino, 1992, pág. 24 y ss., encuentra explicación en la misma declaración de derechos del 89.

<sup>139</sup> ESCRIBANO LÓPEZ, F., La configuración jurídica..., op. cit., pág. 154.

<sup>140</sup> Vid. MAFFEZZONI, “Valore positivo dei principi costituzionali in materia tributaria”, *Ius*, 1956, pág. 316. Opinión criticada por D’AMATI, N., “Il diritto tributario”, *Trattato di Diritto Tributario*. Diretto da Amatucci. Cedam, Padova, 1994, pág. 71, nota 13.

<sup>141</sup> Por ejemplo, CHIARELLI, “Elasticità della costituzione”, en *Studi di diritto costituzionale in memoria di L. Rossi*. Milano, 1952, pág. 50, afirmaba que “una efficacia immediata la hanno tutte le norme costituzionali., la norma c.d. programmatica è immediatamente efficace, nel senso che, dal momento in cui è entrata in vigore la Costituzione, spiega il suo effetto invalidante rispetto alla legge ordinaria eventualmente difforme”. De hecho, y aunque la primera Sentencia de la Corte Costituzionale, dictada el 14 de junio de 1956, *Giu. Cost.*, 1956, pág. 7 y ss., se refería a la distinción en el seno de las normas constitucionales entre las programáticas y las preceptivas, algunos autores situaban al art. 53 CI entre las programáticas, v.gr. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*. Padova, 1957, pág. 99 y ss., aunque en ese momento ya BARILE, P., *La Costituzione come norma giuridica*. Firenze, 1951, y FORTE, “Note sulle norme tributarie costituzionali italiane”, *Ius*, 1965, pág. 331 y ss., se mostraban contrarios a esa consideración. Fue a partir del trabajo de GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano, 1961, pág. 439 y ss., cuando se asumió doctrinalmente la eficacia del principio de capacidad contributiva al venir recogido en una norma constitucional considerada vinculante. Puede verse el trabajo de LASARTE ÁLVAREZ, J., “La formulazione della legge tributaria...”, op. cit., pág. 473 y ss.

<sup>142</sup> Aunque, a fuer de precisos, es necesario puntualizar que la evolución en este punto había comenzado con la instauración de la Corte Constitucional italiana en 1953, existiendo pronunciamientos que caminaban hacia dicha

simplemente citar la Sentencia de la dicha Corte Italiana nº 120, dictada en 1972, como ejemplo de la intensidad y duración de polémica sobre la eficacia meramente programática de alguno de los dictados constitucionales, concretamente -en el caso que enjuiciaba- de los contenidos en el art. 53 de la CI.

La aprobación de la Carta Constitucional italiana de 27 de diciembre de 1947 proporcionó una nueva regulación constitucional de la protección domiciliaria en el artículo 14 en los siguientes términos: “El domicilio es inviolable. No podrán efectuarse inspecciones, registros o embargos a no ser en los casos y en las formas establecidos por la ley con arreglo a las garantías prescritas para la tutela de la libertad personal. Las comprobaciones y las inspecciones por motivos de sanidad y de inmunidad pública o con fines económicos y *fiscales* se regularán por *leyes especiales*”.

Resulta llamativo, si lo comparamos con el escueto precepto constitucional español, la determinación expresa de los motivos que permiten incidir normativamente en el ejercicio de este derecho. Sin embargo, la explicación se encuentra en la tradición de las constituciones liberales de atraer hacia la inviolabilidad del domicilio las mismas garantías establecidas para la libertad personal, al ser considerada aquélla una prolongación de ésta<sup>143</sup>. Con esta orientación, y considerando que las inspecciones domiciliarias pueden ser, en determinados casos y ante específicos motivos, gravemente lesivas de los derechos de la persona, el art. 14 CI concreta expresamente cuáles pueden ser los fines -entre ellos los fiscales-, para cuya consecución podrá la ley habilitar a la Administración a practicar ‘accertamenti o ispezioni’; además, sin exigir la intervención judicial si así lo establecen esas ‘leyes especiales’<sup>144</sup>.

Una parte de la doctrina italiana, cuando ha analizado las tareas de elaboración de este precepto constitucional y los motivos subyacentes al mismo, ha puesto de manifiesto reiteradamente que con el segundo párrafo de este artículo 14 se querían establecer los mismos mecanismos de tutela para la inviolabilidad del domicilio que los establecidos para proteger la libertad de la persona, plasmada en el artículo 13 de la Constitución italiana.

---

solución, como las S. 40/1958, y la 1 y 4/1959. Como ejemplo, la S. de la Corte Italiana 1/1956 reconoció eficacia inmediata de las normas constitucionales para invalidar las leyes anteriores e incompatibles con ella. El problema surgía por la distinción que había realizado la Corte di Cassazione entre normas constitucionales meramente directivas para el legislador futuro, normas que, al necesitar desarrollo legislativo, no eran de inmediata aplicación, y normas completas e inmediatamente aplicables.

<sup>143</sup> Tal y como recogen BASCHIERI, G., BIANCHI D'ESPINOSA, L., y GIANNATTASIO, C., *La Costituzione Italiana*. Nocchioli, Firenze, 1949, pág. 80, este art. 14 no venía recogido como tal en el proyecto del 75, que se limitaba a añadir, a la primera parte del artículo anterior, cuando se hablaba de las pesquisas personales, la palabra ‘y domiciliaria’, siendo puesta de manifiesto la incorrección en la Asamblea Costituyente.

<sup>144</sup> Este segundo párrafo, según la fórmula aprobada por la 1ª Sc., decía: “Il domicilio è inviolabile; nessuno può introdurvisi se non per ordine dall'autorità giudiziaria, salvo il caso di flagranza di reato o di altri casi eccezionali tassativamente regolati dalle leggi”. Vid. FALZONE, V., PALERMO, F., y COSENTINO, F., *La Costituzione della repubblica italiana*. Arnoldo Mondadori Ed., 1976, pág. 69. ABBAMONTE, G., “Disciplina vincolistica, sublocazioni parziali e libertà di domicilio”, *Rass.Dir.Pubbl.*, 1950, II, pág. 674, al poner de relieve los trabajos preparatorios de la redacción de los párrafos segundo y tercero de este precepto, los considera excepciones al principio fijado en el párrafo primero, tanto por el evidente nexo lógico, cuanto también por la relación gramatical existente entre el primer y segundo párrafo (Non vi si possono).

colaterales sin contenido patrimonial, de derechos y deberes<sup>129</sup> que surgirían en esa relación jurídico tributaria entre Administración y administrado al aplicar los tributos<sup>130</sup>.

Esta situación se reflejaría en una igualdad intersubjetiva entre Estado y sujeto en cuanto a la obligación tributaria principal. Pero en la fase de 'ascertamiento', la posición del Estado y del sujeto no se situarían en plano de igualdad, puesto que la Administración actuaría investida de supremacía -en virtud de la ley-, y con una serie de poderes de imperio a los que resultaba sometido el contribuyente, con las miras puestas en dar satisfacción a ese interés público representando por el cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>131</sup>.

Con posterioridad, y con la intención de superar los asideros -precedentes, principalmente, de una concepción intersubjetiva y estática- a que recurría la dogmática obligacional, se elaboraron las concepciones 'funcional' o 'procedimental' del tributo, con D'Amati<sup>132</sup> como autor destacado

---

<sup>129</sup> Berliri apuntó que el establecimiento y la aplicación del tributo conllevaban una pluralidad de obligaciones y deberes, distinguiendo entre deber (obbligo) y obligación (obbligazione), así como entre los conceptos de potestad, derechos subjetivos y derechos potestativos. Su obra *Principi di diritto tributario*, vol. I, fue traducida en España por Vicente-Arche, y de ahí la influencia de la dogmática obligacional en la doctrina española. Y el *Estudio preliminar* en la traducción de PALAO TABOADA, C., en el vol. III. En tal sentido, concebían la obligación tributaria como obligación que surgiría de manera inmediata tras la realización de los presupuestos previstos ex lege, entendiendo la actividad administrativa como tendente a la efectividad de la liquidación, que no imposición, del tributo. Puede acudir al trabajo del profesor VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., "Consideraciones sobre el hecho imponible", *RDFHP*, nº 39, 1960, pág. 529 y ss., y también al volumen IV de la conocida obra *Hacienda y Derecho*, del profesor SAINZ DE BUJANDA, IEPol., Madrid, 1966, pág. 13 y ss.

<sup>130</sup> Así, A. D. Giannini, abandonando la diferencia entre los aspectos materiales y formales del Derecho Tributario -originarios de Hensel y Nawiasky-, consideraba que el Estado estaba también sujeto a la ley -con las garantías aportadas por esa fuente normativa-, al tener el impuesto claras connotaciones de limitación de la propiedad y de la libertad. Y, además, se le consideraba en este momento como un acreedor normal en la obligación tributaria; posición similar a las obligaciones propias del Derecho civil. Y ahí es donde ESCRIBANO LÓPEZ, F., "Notas para un análisis...", *op. cit.*, pág. 217, sitúa el equívoco en que recae esta concepción.

<sup>131</sup> El acto de ascertainment se calificará como acto 'declarativo' de la obligación tributaria, a la vez que como acto imperativo, dotado de ejecutoriedad y de presunción de legitimidad. Es el acto que posibilitará la exigibilidad del crédito al sancionar la existencia y la cuantía de dicho crédito con eficacia obligatoria. FEDELE, A., "A proposito di una recente raccolta di saggi sul 'procedimento amministrativo tributario'", *RDFSFS*, 1971, I, pág. 439, considera que la adopción de las diferentes teorías sobre la naturaleza y los efectos del acto de ascertainment tributario viene condicionada por las *distintas concepciones del fenómeno tributario en el ámbito constitucional*, y no tanto por analizar la disciplina de cada uno de los tributos. A esa trascendencia metodológica del dato constitucional se suma RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 12. ESCRIBANO LÓPEZ, F., "Notas para un análisis...", *op. cit.*, pág. 224, y en la voz "Procedimiento tributario", *op. cit.*, pág. 770, justifica la profundidad e importancia del cambio metodológico basado en las diferentes concepciones del fenómeno tributario. Pero, a diferencia de las observaciones de Fedele, considera que es tan solo una elección en el ámbito constitucional. Para Escribano, este cambio implica "el abandono de una visión antropocéntrica del fenómeno jurídico, en cuanto sistema de derechos subjetivos, sustituyéndola por un redimensionamiento de la colectividad, del ordenamiento (...). O dicho de otra manera, presentando la colectividad como sujeto primero y esencial de protección del ordenamiento". Vid. la referencia a esta problemática que realiza PALAO TABOADA, C., "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español", en el *estudio preliminar a la traducción castellana de los Principios de Derecho Tributario*, de A. Berliri, vol. III, Madrid, 1974, pág. 17 y ss., y también BASCIU, A. F., "La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria", *Rass.Trib.*, 1995-2, pág. 1172 y ss.

<sup>132</sup> Este autor, a la hora de criticar la teoría de la relación jurídica y el recurso a categorías del derecho privado - con el fluir subsiguiente hacia posiciones situadas en tesis declarativas y constitutivas en torno al ascertainment y la obligación tributaria-, recurría a la actuación administrativa como pivote sobre el que explicar el establecimiento y

en sus comienzos. Pero también con la *teoría de la función administrativa en el campo tributario*<sup>133</sup>, defendida por Alessi, partidario de la necesidad de un acto de 'accertamento' o liquidación del tributo para el nacimiento de la obligación tributaria. Maffezzoni, por su parte, distingue entre el impuesto (prestazione d'imposta) -como prestación hipotética y abstracta del ente público-, y deber (obbligo) y obligación (obbligazione) -que constituyen situaciones jurídicas subjetivas dentro del procedimiento de imposición-. Otro autor, G. A. Micheli, se mostró partidario de la *teoría del procedimiento de imposición*<sup>134</sup> (que requería de un análisis dinámico y no estático de las relaciones subjetivas), considerando que existía un poder-deber, 'potestad de imposición', del ente público de efectuar la imposición. A su vez, Fantozzi<sup>135</sup> propugnaba la desmitificación de la obligación tributaria. Para este autor, esta obligación únicamente aparece en la fase procedimental de recaudación -al surgir un derecho de crédito de la Administración protegido también jurisdiccionalmente-, prestando más incisiva atención a las situaciones subjetivas que se manifiestan en esa fase de aplicación del tributo.

Esa evolución apuntada, a medio camino en concretos momentos entre la concepción anglosajona y la continental, cobrará una dimensión diferente con la entrada en vigor de la Constitución Italiana de 1947 y su modo de entender su eficacia y la aplicabilidad de sus dictados; divergente, como ha sido destacado, de la existente en el constitucionalismo del ochocientos<sup>136</sup>. La trascendencia del cambio constitucional italiano impregnó todas las instancias

---

la aplicación del tributo. D'AMATI realizó un análisis de la evolución histórica que puede consultarse en "Il diritto tributario e la tradizione giuridico finanziaria italiana", en *Studi in onori di A. D. Giannini*. Giuffrè, Milano, 1961, pág. 395 y ss, así como en "Basi storiche e sistematiche dell'autonomia del diritto finanziario", *Dir.Pra.Trib.*, 1982-I, pág. 3 y ss. Por tanto, no bastaría la mera realización del hecho imponible, sino que éste surgiría, y podría cobrarse entonces el tributo, en virtud de unos poderes y deberes de la Administración y los contribuyentes. A su vez, esos poderes y deberes provenían del ejercicio de la potestad tributaria en dos planos, uno normativo, de establecimiento del tributo, y otro de aplicación del mismo.

<sup>133</sup> Vid., más detalladamente, RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 313 y ss. Simplemente citar las más relevantes aportaciones doctrinales italianas sobre la noción de función administrativa: GIANNINI, M. S., *Diritto amministrativo*. Giuffrè, Milano, 1993, págs. 77 y ss. y 438 y ss.; también CASSESE, *Le basi del diritto amministrativo*. Utet, Torino, 1989, pág. 81 y ss.

<sup>134</sup> Se puede consultar la referencia de CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M., *Ordenamiento tributario español*. Civitas, Madrid, 1977, pág. 250 y ss., y también en ESCRIBANO LÓPEZ, F., "Notas para un análisis...", *op. cit.*, pág. 227 y ss., quien subraya las apreciaciones del autor sobre la funcionalidad del principio de capacidad contributiva como principio capaz, incluso, de limitar esa potestad normativa tributaria. Vid. MICHELI, G. A., "Profili critici in tema di potestà di imposizione", *RDFSF*, 1964-I, pág. 3 y ss., y en "Premesse per una teoria della potestà di imposizione", *RDFSF*, 1967-I, pág. 264 y ss. Micheli se mostró partidario de entender que del ejercicio de la potestad de imposición no nace una relación jurídica, sino un procedimiento que, superando la mera relación crédito-deuda, coordinará la multiplicidad de actividades, de naturaleza instrumental, y de las posiciones jurídicas subjetivas para conseguir el ejercicio de la función pública que supone obtener el tributo.

<sup>135</sup> Pueden verse las consideraciones del autor sobre la teoría del procedimiento en FANTOZZI, A., *La solidarietà nel Diritto Tributario*. Utet, Torino, 1968, y en la obra *Diritto Tributario*. UTET, Torino. E intentó dotar de relevancia al principio de capacidad contributiva en la parte del procedimiento de aplicación de los tributos, en la sucesiva y dinámica aplicación de los actos que se muestran necesarios para una imparcial aplicación del tributo y recaudación. Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 295. Principio de capacidad contributiva que, tal y como también lo consideraban Maffezzoni, Manzoni, Sainz de Bujanda y Cortés Domínguez, debe transmitir su eficacia también en el conjunto de momentos en que se desenvuelve el procedimiento de aplicación de los tributos. Sobre estas normas que inciden en esos momentos de aplicación también se ejercerá, en consecuencia, el juicio de adecuación constitucional.

<sup>136</sup> Según ANTONINI, L., *Dovere tributario...*, *op. cit.*, pág. 127 y ss., V. E. Orlando consideraba la

En el tercer párrafo del precepto constitucional italiano se posibilita la realización de comprobaciones e inspecciones por motivos fiscales, además de por otros fines taxativamente enunciados. La inclusión de los motivos económicos y fiscales expresamente no fue pacífica; llegando a criticar uno de los ponentes, el ‘honorable Lucifero’, en los trabajos parlamentarios de realización de la Carta Magna, el 20 de abril de 1947, que “lo que hemos prohibido a los carabinieri, se consiente a la guardia di finanza”<sup>145</sup>.

El precepto puntualiza, eso sí, que deberán ser facultados, en todo caso, por leyes especiales<sup>146</sup>; cualidad de las leyes que, al especificarse en el mismo precepto los motivos de injerencia, supondrá conectar esa ‘especialidad’ con esos motivos, por ejemplo fiscales. Es decir, ‘leyes especiales’ aptas para poder regular esa injerencia por motivo fiscal lo serán las disposiciones legales que persigan esos fines específicos, para lo que, además, y según estableció la SCC italiana nº 10/1971, de 2 de febrero, no se debe mirar únicamente a su título, sino al contenido de la disposición. Ahora bien, esas posibles interferencias de los poderes públicos tienen marcados en el párrafo segundo del art. 14 los actos a realizar para su consecución: ‘ispezioni, perquisizioni e sequestri’. Mientras que en el párrafo tercero de ese mismo precepto, al consentir el Constituyente italiano que mediante leyes especiales puedan incluso autorizar la entrada en un domicilio sin autorización judicial, únicamente menciona los siguientes: ‘accertamenti ed ispezioni’, y ante motivos fiscales, en lo que nos interesa<sup>147</sup>.

---

<sup>145</sup> En esa tramitación de la Carta Magna italiana por la Asamblea Constituyente se puso de manifiesto también la necesidad de adoptar una concepción amplia de domicilio, consintiendo el acceso por específicas exigencias públicas. Con esta orientación se propuso una redacción del precepto, rechazada por la Asamblea el 10 de abril de 1947, del siguiente tenor: “Il domicilio è inviolabile. Nessuno si può introdurre... se non nei casi di legge o per ordine dell'autorità Giudiziaria... Solo in casi di necessità ed urgenza,... l'Autorità di pubblica sicurezza può prendere misure provvisorie... Gli ufficiali della pubblica sicurezza potranno introdursi nel luogo o nei luoghi, diversi dall'abitazione, ove la persona esplicita la sua attività per i soli accertamenti previsti dalla legge in materia economica e fiscale”. Vid., Atti dell'Assemblea Costituente, I. Seduta del 10 aprile 1947, pág. 780.

<sup>146</sup> Vid. ITALIA, V., *Le leggi speciali*. Milano, 1983, pág. 35 y ss., y también MODUGNO, F., Voz “Norme singolari, speciali, eccezionali”, *Enc.Dir.*, XXVIII, Milano, 1978, pág. 514 y ss. Solamente aparece esa remisión a leyes especiales en los arts. 16 (libertà di circolazione e soggiorno), 33 (diritto dell'istruzione) y 128 (determina las funciones de las provincias y municipios) de la Constitución italiana. Así, este tercer párrafo del art. 14 CI fue aceptado por la Commissione a propuesta realizada a la Asamblea por Basso, Laconi, Mortati, Brassi. (Cfr. A.C., pág. 2704). Sobre esa referencia a ‘leyes especiales’ identificada con la persecución de un fin específico, vid. PACE, A., *Problematica della libertà costituzionale*. Parte speciale, I, Cedam, Padova, 1985, pág. 209. La SCC citada puede verse en *Giu.Cost.*, 1971, pág. 56 y ss., y también en AMATO, G., en la obra colectiva *Commentario alla Costituzione*, a cura di BRANCA, Zanichelli-Del Foro, Bologna-Roma, 1977, pág. 74. Se muestra disconforme con esta interpretación BARILE, P., *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*. Il Mulino, Bologna, 1984, pág. 157, para quien el legislador no podrá poner limitaciones de carácter administrativo a la libertad domiciliaria, ni en general, al regular una disciplina que valga para materias indeterminadas, ni, en especial, mediante una ley que trate materias diversas de las expresamente indicadas en el apartado tercero. BARILE, P., y CHELI, E., voz “Domicilio (libertà di)”, *op. cit.*, pág. 867 y ss., lo conectaban con que esas leyes regulasen exclusiva y expresamente esos sectores, fuesen económicos, fiscales, etc.; BASCHIERI, y otros, *La Costituzione...*, *op. cit.*, pág. 86, intentan justificar esa referencia en razón de los abusos anteriores cuando estaba vigente el Statuto Albertino al poder autorizar el legislador por cualquier tipo de motivos políticos la violación del domicilio.

<sup>147</sup> Esta distinción de actuaciones es acogida por PACE, *Problematica della...*, *op. cit.*, pág. 209, y BARILE, P., *Diritti dell'uomo...*, *op. cit.*, pág. 157, así como CARETTI, P., Voz “Domicilio (libertà di)”, *Digesto delle discipline Pubblicistiche*. 4ª ed., Utet, Torino, 1990, pág. 323. Pero no es una opinión doctrinal unánime, v.gr., en sentido diferente, FASO, *La libertà di domicilio*. Milano, 1968, pág. 126; AMATO, en la obra colectiva *Commentario alla...*, *op. cit.*, pág. 59-60, y BRANCA, M., “Problemi interpretativi della libertà di domicilio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale”, *Giu. Cost.*, 1974, pág. 2699.

Durante los trabajos elaboradores de tal redacción, el ‘Onorable Lucifero’ propuso limitar la posibilidad de realizar las actuaciones de comprobación fiscal sin la autorización judicial motivada a los lugares diversos de la vivienda (‘abitazione’, más concretamente) donde la persona desarrollase sus actividades, exigiéndose únicamente la autorización judicial para las actuaciones en las viviendas (‘case di abitazione’). El ‘Onorable Basso’, que era el ponente, no acogió esta propuesta, puntualizando que no existía ninguna razón para aceptar la distinción entre casa privada y lugar de trabajo. Argumentaba que, de aceptarse la propuesta de Lucifero, se favorecería el fraude fiscal ante actuaciones de comprobación tributaria, pues bastaría con llevar a casa los libros y demás para impedir dicha actuación; y consideraba que no era posible que los intereses públicos, “legítimamente prevalentes sobre el domicilio”, encuentren atrancada la puerta de la casa, debiendo extenderse la protección a una “azienda, sede de un partito, ...”.

### 3.1.1.D.- FRANCIA Y LA INFLUENCIA DE LA REVOLUCIÓN DE 1789

En Francia, sin embargo, la evolución transcurría por unos derroteros que, aunque no divergentes, sí venían caracterizados sobremanera por la distinguida particularidad y la importancia que asumió en el ámbito jurídico y político la Revolución francesa (1789-1794). Se acentuaba el principio de legitimidad representativa, al pretender la ruptura con el pasado estamental<sup>148</sup> y un vuelco en los cimientos y estructuras del Antiguo Régimen<sup>149</sup>, y, de paso, con los privilegios fiscales subsiguientes. Importancia que se reflejó, incuestionablemente, en el resto de países ya analizados, y que tienen un componente tributario destacado. Pues, como recoge Fuentes Quintana<sup>150</sup>, la manera de conseguir la aplicación práctica de las disposiciones

---

<sup>148</sup> Para comprender en su conjunto el devenir liberal francés, es necesario recordar que en la Edad Media, con la avasallante hegemonía de los señores feudales y una compartimentación clasista de la sociedad, el poder se hallaba dividido en numerosas células y en distintos sujetos, jerárquicamente diferenciados. Surgen en esta época las asambleas representativas de los estamentos, que colaborarán con el señor en la gestión del poder. No hay que considerar esta situación como un estricto ejercicio de participación política, sino más bien un reflejo de los denominados contratos de dominación, que exigían, como pone de relieve FUORAVANTI, M., *Los derechos fundamentales. Op. cit.*, pág. 30, el consenso de esas asambleas representativas para las imposiciones extraordinaria de tributos más allá de las normales recaudaciones por parte del señor; pretendía, en el fondo, una protección de sus patrimonios.

<sup>149</sup> RODRÍGUEZ PANIAGUA, J. M., “Derecho constitucional y derechos humanos...”, *op. cit.*, pág. 62, afirma que en la Francesa convergen varias revoluciones: una, la aristocrática o de los Parlamentos frente al despotismo monárquico; otra la institucional o constitucional de los representantes populares en la proclamación como Asamblea Nacional en los Estados Generales; una tercera, la popular, en las revueltas de París y de todo el campesinado francés. Y, en virtud de la omnipresencia y omnipotencia de una encumbrada ley, se reducía a mera utilidad o finalidad didáctica a la Declaración de Derechos.

<sup>150</sup> FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España*. Ed. Crítica, Madrid, 1990, pág. 370 y ss., recoge la Instrucción de la Asamblea Constituyente francesa para la aplicación de la Contribución territorial, en 1791, que decía: “... El Fisco es un elemento detestado de opresión y arbitrariedad. Es preciso, en consecuencia, ahorrar a los contribuyentes todo contacto con él. (...) La Contribución territorial tiene como principal característica ser absolutamente independiente de la capacidad o facultades del propietario que la paga...”. De ahí que recoja también la generalizada creencia de que “detrás de una verdadera reforma tributaria hay siempre una revolución”. Y cita a MAURICE VIGNES, J. V., *Histoire des doctrines sur l'impôt en France, les causes de la Révolution française considérés par rapport aux principes de l'imposition*. Cedom, Padova, 1961, quien recogió el discurso de Dupont de Nemours ante la Constituyente: “Vuestros representantes consideran como su primer deber establecer y consolidar vuestra libertad; conocen, por su experiencia y por las instrucciones que les habéis dado, que las visitas domiciliarias y las vejaciones que éstas entrañan son insoportables para los hombres libres, se creen por ello religiosamente obligados a rechazar toda idea, todo proyecto de imposición cuya percepción por la Hacienda reclame violar el asilo sagrado que cada ciudadano tiene derecho a encontrar en su hogar cuando no ha cometido

tributarias suscitaba enormes recelos a tenor del odio que levantaban las visitas domiciliarias de los arrendatarios, que suponían una transgresión a la libertad personal y que implicaban severas sanciones ante la evasión fiscal. Se implicaban así la necesidad de una profunda reforma tributaria y la libertad domiciliaria y personal ante los agentes tributarios, así como un apoyo a la libertad comercial. De ahí que se introdujeran con posterioridad sustanciales cambios en la imposición directa -evitando todo contacto entre el contribuyente y la Administración-, y la indirecta. Se trataba de introducir una imposición general e igual -que acabó transformándose en unos impuestos de producto- pero que, a su vez, respetara la 'paz doméstica' -al proceder a la evaluación de sus bases por signos externos-. Además, el motivo que originó la reunión de los Estados Generales, instantes antes de la Revolución, era el incremento de los gastos del Estado, y el consiguiente endeudamiento, por el aumento desproporcionado para la época, del número de funciones que debía atender progresivamente el Estado.

Los postulados burgueses fueron plasmados en la Constitución de 3 de septiembre de 1791, pues, aunque se aceptó continuar con la Monarquía, se la despojaba de toda connotación despótica o autoritaria, encontrándole acomodo en el recién creado Estado Constitucional<sup>151</sup>. Advertimos de la imposibilidad de caer en una visión reduccionista del discurrir revolucionario en Francia, pues las sucesivas Cartas Magnas francesa de la época -la de 1791 propia de un gobierno moderado cercano a las Cartas Inglesas, la dictada en 1793 propia de un jacobinismo asambleario, o la de 1799- presentaban sensibles, y más que sutiles, diferencias entre ellas, aunque a todas les unían, también, unos fines u objetivos sociales que teñirán de estatismo -contra el orden estamental preexistente y para la consecución de las revolucionarias libertad e igualdad- el imperante individualismo. Es el momento de los derechos individuales ante los derechos estamentales y el anterior absolutismo monárquico<sup>152</sup>, con influencia para el derecho público -las declaraciones de derechos- y el derecho privado -la época de la codificación-.

Si hacemos referencia a la concepción que se tenía del papel de la ley en Francia, es necesario destacar la omnímoda relevancia de la Asamblea legislativa, al menos en sus orígenes y de su fruto máspreciado, la ley -obra infalible y suprema, producto de la voluntad general, según Rousseau-, cuyos contenidos eran elevados a la categoría de dogma. Al ser concebidas estas asambleas como 'representantes originarios' de la soberanía de la Nación, los restantes órganos

---

ningún delito; nos habéis confesado unánimemente vuestra indignación de recibir la injuria de registros y acusaciones en vuestros domicilios por la delación o la simple sospecha real y a veces simulada de delitos que no habéis cometido; nos habéis manifestado vuestro temor de ser perseguidos día y noche, perturbados en vuestro trabajo, molestados por el disfrute cotidiano de vuestra vida íntima en el hogar, forzados a abrir vuestra puerta a desconocidos que muchas veces llegaban a vuestra casa por una denuncia calumniosa de un enemigo personal, pero siempre con el interés de encontraros culpables de algún uso de vuestra libertad, transformada por leyes absurdas en delito fiscal, y que desataban sobre vosotros y vuestras familias un proceso ruinoso y a veces una sanción tan costosa como injusta”.

<sup>151</sup> BLANCO VALDÉS, R., *El valor de la Constitución*. Alianza Editorial, Madrid, 1998, cita como modelos constitucionales típicamente liberales, las francesas del período revolucionario dictadas en 1791, 1793 y 1795, y las inglesas. Cita que en 1660 se produjo en Inglaterra la restauración de los Estuardo, con una Constitución mixta, con la intención de conseguir un equilibrio, aunque inestable, entre el Parlamento y el Monarca.

<sup>152</sup> Sin embargo, la reacción monárquica a ese liberalismo revolucionario francés no se hizo esperar, y en determinados países, guerras napoleónicas incluidas, el camino trazado por la revolución francesa se vio sensiblemente trastocado, cuando no avasallado con la vuelta del absolutismo, aunque, ya entrado el S. XIX, disfrazado con sus mejores galas (piénsese en la Carta Francesa de 1814 o en el Estatuto Real español de 1834) y sin conseguir sanar la hendidura que la burguesía ya había conseguido hacer al sistema anterior.



únicamente disfrutaban de una autoridad derivada. Así, como ejemplo significativo, las posibilidades de actuación de la Administración en ese inicial momento quedaba reducido a su previsión legal que las delimitase. En consecuencia, se limitaba la actuación de la Administración si una ley no le posibilitaba a ello, y se exigía, en todo caso, que esa actuación se desarrollase dentro de los estrictos confines establecidos por la norma. Los jueces, sin embargo, eran meros servidores de la ley, la boca que pronunciaba las palabras de la ley (según Montesquieu), sin asomo de libertad en la interpretación legal.

Por otra parte, hay que resaltar la relevancia asumida por la Declaración de Derechos del hombre y del ciudadano de 1789<sup>153</sup>, cuya importancia todavía hoy es destacada por numerosos autores<sup>154</sup>. Francia siguió una evolución diferente a la del resto de países en cuanto al reconocimiento de los derechos del hombre y su relación con la imposición tributaria, pues esa declaración expresa de los derechos del hombre y del ciudadano había surgido incluso con anterioridad a la propia Constitución, y, una vez promulgada ésta en 1791, se incorpora en su Preámbulo<sup>155</sup>. Aunque, con idéntica y consecuente orientación, los derechos resultaban protegidos al ser recogidos expresamente por el legislador, que les dotaría, mediante dicho acto, de fuerza vinculante. La Declaración francesa de 1789 reprodujo las concepciones individualistas de la época, bien reconociendo a la propiedad privada carácter absoluto, bien considerando las funciones públicas como manifestación de derechos y libertades individuales, bien ignorando los grupos intermedios entre Estado e individuo<sup>156</sup>.

Se perciben características también apreciables en la visión anglosajona -en tanto que protectora de los derechos individuales ante invasiones del poder político-, y a la vez ciertos rasgos que se encuentran en el estatalismo alemán -al otorgar la soberanía a la Nación y conceder el protagonismo a una cámara legislativa que se tornaba en la voz de las libertades, en el sentido de límite a su ejercicio y, a la vez, como garantía de no sumisión a ningún otro poder que no sea el que provenga del legislador-. De ahí que puedan concebirse los trazos maestros que caracterizarían el liberalismo francés, en cuanto a la concepción de la autoridad estatal, como

---

<sup>153</sup> De esta *Declaración de derechos del hombre y del ciudadano de 1789*, se pueden destacar, como preceptos influyentes en materia fiscal, el *artículo 13*, que afirmaba: "La contribution commune doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés", precepto al que se consideró como el instaurador del 'principio de consentimiento del impuesto', y el *artículo 14*, que disponía: "Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux mêmes or par leur représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée".

<sup>154</sup> Entre ellos, PHILIP, L., *Droit fiscal constitutionnel*. Economica, París, 1990, pág. 20 y ss.

<sup>155</sup> La Constitución de 1791 protegía, en su Título I, "como derechos naturales y civiles: (...) 2.- que todas las contribuciones serán repartidas por igual entre todos los ciudadanos en proporción a sus facultades". Y la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 24 de junio de 1793, en su artículo 20, disponía que: "Ninguna contribución puede ser establecida sino por razón de utilidad general. Todos los ciudadanos tienen derecho a contribuir al establecimiento de las contribuciones, a vigilar su empleo y a hacer que se rindan cuentas de las mismas".

<sup>156</sup> Así, CERETTI, P., *Diritto costituzionale italiano*. Utet, Torino, 1966, pág. 150. Además, como explica este autor, estas consideraciones ejercieron una influencia muy acentuada, puesto que en posteriores Constituciones de otros países, como la Constitución belga de 1831 -de la que se ha dicho que sirvió de modelo a la prusiana de 1850-, y el Estatuto Albertino italiano de 1848, también se reforzó la autoridad del Estado, recogiendo expresamente en sus preceptos los deberes de los ciudadanos ante el Estado.

una mixtura de características reflejadas en las concepciones del estatalismo alemán y el liberalismo anglosajón<sup>157</sup>.

Durante el S. XIX, se limitaba en Francia el papel del Estado y de la Administración, como justa expresión del proclamado principio de separación de poderes, con reflejo en el Derecho administrativo tradicional de la época. Se reducía la intervención administrativa a aspectos residuales, y únicamente a cuando estuviese legitimada mediante normas jurídicas. Era una actitud abstencionista reflejo del individualismo imperante. La Administración, desde este punto de partida, experimenta una progresiva evolución hacia la ampliación de sus potestades, quedando vinculada negativamente respecto de la ley<sup>158</sup>. Es decir, la ley recogería las obligaciones de actuación de la Administración, siendo entendida, por tanto, como límite. Esto implica que, en todo lo no regulado legalmente, se deja esa actuación al albur de la Administración.

Este proceso evolutivo se deja sentir, a su vez, en la posterior consideración de la autoridad judicial como guardián de la libertad individual. Aunque, con exactitud, únicamente se logrará atribuir esta competencia a la autoridad judicial cuando se permitió su actuación ante atentados al derecho de propiedad<sup>159</sup>, en tanto que derecho natural, inalienable y sagrado. También en Francia, por tanto, se observa una relevante relación entre el derecho de propiedad y la protección de las libertades individuales, que caminarían de la mano durante bastante tiempo; siendo éstas segundas únicamente atendibles por los jueces en tanto en cuanto se pudiera recurrir a una argumentación que las ligase con la propiedad<sup>160</sup>.

La concepción impositiva francesa que recorrerá el declinante siglo decimonónico, y se adentrará en el S. XX, asumirá una perspectiva iusprivatista, por ser la que mejor se avenía con la protección de la libertad individual en el ámbito económico, donde especialmente la doctrina civilista aún en un tronco común el Derecho fiscal con el Derecho civil<sup>161</sup>. Sus influencias aún

---

<sup>157</sup> De todos modos, ANTONINI, L., *Dovere tributario...*, *op. cit.*, pág. 43, aprecia una mayor sintonía con la teoría alemana de los derechos públicos subjetivos, aun con las diferencias entre el papel de los jueces y el de la ley que hemos visto. Y, a su vez, en esa mística concepción francesa de la ley, como germinación de la libertad y con el preponderante quehacer de servir a dicha libertad, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "La democracia y el...", *op. cit.*, pág. 610 y ss., sitúa el punto de divergencia entre el modelo jurídico americano y el francés; entendida como instrumento imprescindible para el gobierno humano, pues no existía Derecho fuera de la Ley. La propiedad era considerada, tras la Declaración de 1789, como un derecho natural e imprescriptible, situándose en esta Declaración inmediatamente después de la libertad, y justo antes de la seguridad.

<sup>158</sup> NIETO, A., *Estudios históricos sobre Administración y Derecho Administrativo*. INAP, Madrid, 1986, pág. 180 y ss.

<sup>159</sup> RENOUX, T., *Le Conseil Constitutionnel et l'autorité judiciaire*. Puam-Economica, coll. Droit public positif, París, 1984, pág. 507 y ss.

<sup>160</sup> De hecho, RENOUX, T., *Le Conseil Constitutionnel...*, *op. cit.*, pág. 509, cita una Sentencia de 1947 del Tribunal de Conflictos, arrêt Barinstein, que admitió la competencia excepcional de las autoridades judiciales para apreciar la legalidad o no de un Decreto de requisa de domicilio (réquisitions de logement) atendiendo al "atentado grave que suponía para la inviolabilidad del domicilio y a la libertad individual, así como al derecho de propiedad". Sentencia comentada por VEDEL, "De l'arrêt Septfonds à l'arrêt Barinstein", *JCP*, 1948, I, pág. 682 y ss.

<sup>161</sup> Vid. D'AMATI, N., "Storicità ed attualità del Diritto Fiscale", *Dir.Pra.Trib.*, 1981, págs. 5-25, y la obra de RAMALLO MASSANET, J., "Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*,

se dejan sentir actualmente<sup>162</sup>. No exageramos si decimos que los principios financieros de igualdad en la contribución, de necesidad del impuesto y de consentimiento, instaurados en ese momento, mostrarán, inequívocamente, la beligerante vertiente social de la revolución, como lo constata el contenido social de los artículos 28 y 35 de la Constitución de 1793.

Además, debemos destacar que si bien la Constitución de 1958 no contiene muchas normas financieras fundamentales, sí que son éstas numerosas en los otros textos que conforman el bloque constitucional: la Declaración de derechos de 1789, el Preámbulo de la Constitución de 1946 y los principios fundamentales reconocidos por las leyes de la República. No obstante, sí que se ha recogido expresamente el respeto al equilibrio financiero en el art. 40 Constitución de 1958, art. 42 y en el art. 1.4 de la Ley orgánica de 1959. Además, en la V República, el Conseil Constitucional se va a convertir en el garante del respeto al equilibrio financiero de las finanzas públicas<sup>163</sup> -antes, con la cuarta república lo era la Asamblea Nacional-, al convertirse en el órgano competente para declarar la inconstitucionalidad de una disposición legislativa que, por ejemplo, haya sido votada desconociendo las reglas procedimentales. Aunque, con la herencia de la soberanía parlamentaria francesa, la creación de este órgano cargó en sus espaldas reticencias de fondo<sup>164</sup>.

En concreto, sobre la aplicación y protección por el 'juez constitucional' francés de los derechos fundamentales, se ha reconocido el decisivo papel jugado por el Conseil

---

nº 46, vol. XVII, pág. 7 y ss., sobre la polémica temática abordada entre GENY, F., "Le particularisme du droit fiscal", *Revue Trimestrielle de Droit Civil*, 1931, pág. 803 y ss. y TROTABAS, L., "Ensayo de delimitación del Derecho fiscal a través de la distinción entre Derecho público y Derecho privado", trad. de Sainz de Bujanda, *RDFHP*, nº 13, 1954, pág. 7 y ss. Y de CALVO ORTEGA, R., "Consideraciones sobre los...", *op. cit.*, pág. 137 y ss. Afirman GONZÁLEZ, E., y LEJEUNE, E., *Derecho Tributario*. Vol. I. Plaza, Salamanca, 1997, pág. 29, que en Francia no parece haberse conseguido todavía una visión sistemática e integradora del ordenamiento jurídico y del derecho tributario, como escindido, en su justa medida, del derecho civil; y resaltan también la devoción de la doctrina tributaria francesa por el texto legal. MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 38 y ss.

<sup>162</sup> Así es destacado para el ámbito tributario por BOUVIER, M., *Introduction au droit fiscal...*, *op. cit.*, pág. 35, quien apunta la influencia de la Declaración de 1789 en los principios que se sitúan a la base del derecho fiscal. También este cambio integral traído de la mano de la Revolución francesa ejercerá, a su vez, una notoria influencia en las Constituciones de su entorno, como la belga de 1831 y la austríaca de 1867, sobre todo, en los considerados derechos fundamentales de 'corte liberal'. En la Constitución Austríaca mencionada, estos derechos se remitían, por regla general, a la regulación legal para ser receptores de las cambiantes concepciones sobre el interés general en cada momento. Vid. SCHÄFFER, "Austria. La relación entre el Tribunal Constitucional y el legislador", en la obra dirigida por AJA, E., *Las tensiones entre...*, *op. cit.*, pág. 21.

<sup>163</sup> PHILIP, L., "Le droit constitutionnel des finances publiques", *RFFP*, nº 7, 1984, pág. 130, recoge la calificación del equilibrio financiero como 'principio fundamental' por la Decisión 110 DC, de 24 de diciembre de 1974.

<sup>164</sup> De hecho, explica FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, J. J., "Aproximación a las técnicas de decisión del Consejo Constitucional francés", *Cuadernos Constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, nº 18-19, 1997, pág. 162, que hasta la reforma de 1974 no se encuadraba doctrinalmente a este órgano entre los considerados tribunales constitucionales europeos. Sobre el sistema en Francia y el funcionamiento propio del Conseil Constitutionnel se puede acudir a FAVOREU, L., "La contribution du Conseil constitutionnel à la protection des libertés publiques", *Revue de droit prospectif*, 1976, pág. 21 y ss., así como "L'influence de la jurisprudence...", *op. cit.*, pág. 235. Y lo expuesto por GAMBINO, S., *Sistema delle fonti e controllo della costituzionalità. Il caso francese*. Utet, Torino, 1988. MORANGE, J., "La protection des droits fondamentaux par le Conseil Constitutionnel", *Giu.Cost.*, nº 3, 1991.

Constitutionnel a partir de la Sentencia nº 71-44 DC, de 16 de julio de 1971, y en la decisión 85-197 DC, de 23 agosto de 1985, cuando expresamente afirmó que “la loi votée n’exprime la volonté générale que dans le respect de la Constitution”. Se producía, a la par, una evolución guiada por la senda de extender la posibilidad de atención y defensa por dicho órgano de los derechos reconocidos en las Declaraciones de 1789, y en el Preámbulo y la Constitución de 1946, aún a pesar de los pocos preceptos contenidos en ésta última relativos a derechos fundamentales. En definitiva, el Conseil Constitutionnel ha evolucionado desde posiciones típicamente protectoras del ejecutivo contra el Parlamento a actuaciones más garantistas de ‘guardián de las libertades constitucionales’ o ‘protector de los derechos y las libertades’ de los ciudadanos.

Significativo es que el profesor francés Philip<sup>165</sup> comience su trabajo, publicado en 1984, afirmando textualmente: “Después de una decena de años, asistimos a una constitucionalización de todas las ramas del derecho. La multiplicación de las reglas de valor constitucional y el desarrollo de los controles de constitucionalidad han alargado el fundamento constitucional de las diferentes disciplinas jurídicas”. Late últimamente, en buena parte de la doctrina del país vecino, en definitiva, un empeño en la tarea de avivar e individualizar los valores de la llamada por Hariou ‘Constitución Social’, precisando, al mismo tiempo, la calidad de las relaciones entre ciudadanos y Estado’<sup>166</sup>.

Si hacemos referencia a la protección otorgada al domicilio, constituye un hito importante el pronunciamiento del Conseil Constitutionnel francés nº 75, de 12 de enero de 1977 (fouille des véhicules), que consagró el valor constitucional del principio de la libertad individual, y señaló a la autoridad judicial como el guardián de esa libertad, pues hasta esa fecha, al artículo 66 de la Constitución<sup>167</sup> simplemente se le concedía valor legislativo. Esta atribución de relevancia a la autoridad judicial como protectora y garante de la libertad fue corroborada y asumida claramente por otra Sentencia del Conseil Constitutionnel, la Decisión nº 164 DC, de 29 de diciembre de 1983, precisamente sobre ‘perquisitions fiscales’. El Conseil se pronunció sobre la legitimidad de los controles e investigaciones fiscales, y sobre su relación con algunos derechos

---

<sup>165</sup> Vid. PHILIP, L., “Le droit constitutionnel...”, *op. cit.*, pág. 127. Vid., de este autor, también *Droit fiscal constitutionnel*. Economica, París, 1990, así como *Les fondements constitutionnels des Finances publiques*. Economica, París, 1995. Y también ha señalado este autor, en *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, la influencia de la jurisprudencia constitucional en el reforzamiento y a una “rehabilitación del poder legislativo del Parlamento en materia fiscal”, tal y como cita BOUVIER, M., *Introduction au droit fiscal...*, *op. cit.*, págs. 40-41, quien, además, recogiendo también la expresión de GEST, G., y TIXIER, G., *Droit Fiscal*. LGDJ, París, 1986, el juez constitucional puede parecer como un “quasi-legislador” fiscal, pues ha aportado decisivas consideraciones sobre la interpretación de los textos a él presentados, como, por ejemplo, las decisiones de 29 de diciembre de 1983 y de 29 de diciembre de 1984 sobre ‘perquisitions fiscales’.

<sup>166</sup> Vid. DE VITA, A., “I valori costituzionali come valori giuridici superiori nel sistema francese. Il Conseil Constitutionnel fra nuovi compiti e nuove responsabilità”, *Quaderni Costituzionali*, nº 1, 1984, pág. 41, así como a RIVERO, J., “Les ‘principes fondamentaux reconnus par les lois de la République’: une nouvelle catégorie constitutionnelle”, en *Recueil Dalloz Chronique*, 1972, pág. 265 y ss.

<sup>167</sup> Este precepto reza lo siguiente: “L’ autorité judiciaire, gardienne de la liberté individuelle, assure el respect de ce principe dans les conditions prévues par la loi”. Vid., RIVERO, J., *Le Conseil Constitutionnel et les libertés*. Economica-Puam, París, 1987, págs. 71-80, y KAYSER, P., *La protection de la vie privée*. Economica-Puam, París, 1990, nº 71 y 265.

fundamentales, en el caso concreto, con la inviolabilidad del domicilio<sup>168</sup>. Afirmó en ese pronunciamiento que: “las visitas en los lugares privados no pueden ser realizadas si no es respetando el artículo 66 de la Constitución que confía a la autoridad judicial la salvaguardia de la libertad individual bajo todos sus aspectos, y destacadamente el de la inviolabilidad del domicilio”.

Esta decisión tuvo la virtualidad de hacer aparecer la protección domiciliaria como valor constitucional, sancionado en el art. 66 CF, atribuyendo la autorización tuitiva al juez, y permitiendo su regulación legal<sup>169</sup>. El problema traía causa de la omisión expresa de este derecho fundamental en la Constitución francesa de 1958. Sin embargo, para encontrar su fundamento constitucional se recurrió a la Declaración de Derechos de 1789 -texto al que se le reconoce valor jurídico, pero que tampoco aludía a la inviolabilidad del domicilio sino a la libertad o seguridad y, por supuesto, a una sacralización de la propiedad-, y a su asunción expresa en época revolucionaria.

### **3.1.1.E.- LA SINGULAR EVOLUCIÓN LIBERAL ESPAÑOLA DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y DE LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DECIMONÓNICA DEL DOMICILIO**

La evolución jurídica española en el S. XIX siguió un proceso propio con matices peculiares. No en vano, es un período marcado por las intermitencias constitucionales y, lo que es casi más importante, con unas improntas políticas liberales o autoritarias que, sucesivamente, se sucedían en el poder, mediando, mientras tanto, instestinas luchas políticas que se veían trasladadas al ámbito constitucional y legal<sup>170</sup>. De todos modos, es innegable la influencia ejercida por la

---

<sup>168</sup> El Conseil Constitutionnel francés reconoció valor constitucional al principio de inviolabilidad del domicilio cuando tuvo que pronunciarse con motivo de una ley que autorizaba a la Administración fiscal a registrar en el domicilio del contribuyente. Vid. FAVOREU, L., y RENOUX, Th. S., *Le contentieux constitutionnel des actes administratifs*. Sirey, París, 1992, pág. 61. Sobre esta Decisión, pueden verse los posteriores pronunciamientos de la Cour de Cassation, de 15 de diciembre de 1988, que han sido comentados por DIBOUT, J., “A propos du contrôle juridictionnel du droit de visite et de saisie de l’administration fiscale”, *Droit Fiscale*, 1989, pág. 330. La filosofía propia de la Decisión de 1983 se hace patente con posterioridad. Así, la Ordenanza n° 86-1243, de 1 de diciembre de 1985, en sus art. 45 y siguientes, aunque relativa a la libertad de precios y de la concurrencia con el objetivo de luchar contra el fraude, restringió las exigencias formuladas por el Conseil Constitutionnel en materia de pesquisas domiciliarias realizadas por los agentes de las administraciones financieras que no tuviesen la condición de magistrado u oficial de policía judicial. Sometió las visitas domiciliarias efectuadas por los agentes del Consejo de la concurrencia a la autorización y control de un juez que cumpliera los dictados de la Decisión de 1983. Esta Ordenanza fue declarada correcta por la Decisión n° 86-224 DC, de 23 de enero de 1987, del Conseil. También puede citarse la Decisión del Conseil de 27 de diciembre de 1990, relativa a las visitas en locales profesionales para controlar las infracciones a la legislación de telecomunicaciones, que declaró el precepto legal no conforme a la Constitución, y exigió, como había hecho anteriormente, la intervención esencial y activa del juez. Ambas resoluciones son citadas por FRANGI, M., *Constitution et droit privé. Les droits individuels et les droits économiques*. Economica-Puam, París, 1992, pág. 136.

<sup>169</sup> Vid., sobre su evolución, FAVOREU, L., “Le Conseil Constitutionnel et la protection de la liberté individuelle et de la vie privée”. *Études offertes à P. Kayser*, T. I. Puam, París, 1979, págs. 411-425, y LUCHAIRE, F., *La protection constitutionnelle des droits et des libertés*. Economica, París, 1987, pág. 96 y ss. Como revela FRANGI, M., *Constitution et droit privé....., op. cit.*, pág. 133, es el juez la figura tradicional en derecho francés que garantiza la libertad individual y la propiedad; nociones que se emparentan con la del domicilio, sin recubrirla enteramente.

<sup>170</sup> ROMERO MORENO, J. M., *Proceso y derechos fundamentales en la España del Siglo XIX*. CEC, Madrid, 1983, pág. 45, pone de relieve que la inestabilidad inherente a nuestro siglo XIX no proviene tanto de la historia

revolución francesa en las instituciones constitucionales y políticas españolas y del resto de países cercanos. Y tampoco se pueden obviar las conexiones que se presentan en el ámbito jurídico-tributario interno provenientes de las construcciones y la evolución seguida tanto por los estudiosos como por las leyes italianas y, en menor medida, alemanas.

La situación en España en el S. XIX era, pues, peculiar. No es posible encontrar en esa época una clase media burguesa española con tanto poder, influencia y homogeneidad como consiguió en otros países europeos. En esos otros lugares sí que fue conquistando progresivamente los asideros económicos y también los resortes en el terreno jurídico que le permitían asumir y jugar un papel estelar de quasi-dirección de la vida pública hasta el punto de condicionar la imposición tributaria. En nuestro país, este discurrir peculiar se apreciará en la evolución del sistema tributario español de la época -condicionado por las estructuras económicas del momento-, al que nosotros iremos atendiendo juntamente con las sucesivas apariciones constitucionales. Trataremos, a su vez, de reflejar su trabazón con la emergente, por aquél entonces, actividad de inspección tributaria y su posterior evolución pareja a la del sistema tributario.

Durante el primer constitucionalismo español de carácter liberal, hasta llegar a la Revolución Gloriosa de 1868 y la consiguiente Constitución de la Monarquía de 1 de junio de 1969, el objeto de protección del domicilio estuviese centrado más en la garantía de la libertad personal y en la protección de la propiedad -típicas influencias lockianas<sup>171</sup>, a juzgar también por la redacción dada al art. 4 de la Constitución de 1812- y no tanto en la intimidad o vida privada del individuo. Eso sí, estos bienes jurídicos, a medida que iban recibiendo un baño jurídico explícito en textos jurídicos, aunque fuese a guisa de declaraciones de principios -más voluntaristas que efectivamente protectoras-, fueron calando no sólo en la mente de los Constituyentes y legisladores sino encontrando acomodo y exigencia en el tejido social.

---

constitucional como de la legislación ordinaria, que era el arma utilizada por los políticos para desarrollar sus idearios en sus cortos períodos de mandato, y el arquetipo de norma jurídica, si se la compara con los dictados constitucionales. Ahora bien, las circunstancias políticas y sociales existentes en los siglos XVIII y XIX, aunque a fuer de precisos no sea correcto generalizar, no eran las actuales. Las libertades y los derechos no eran el fuerte de algunos Regímenes políticos y de sus Gobiernos, ni tampoco la explanación, y casi minuciosidad, presente en algunas regulaciones constitucionales suponía conseguir la efectividad de esas inanes declaraciones. Por el contrario, la regulación legal, dejada, más que a su libre albedrío, a los dictados de las ideologías triunfantes o impuestas con la 'legitimidad' de la fuerza, era la que, en realidad, aportaba el régimen jurídico aplicable. Con esta situación, resultar casi gratuito afirmar que las circunstancias en que se desenvolvía la cotidianidad española en el Antiguo Régimen y en los períodos liberales continentales de monarquía constitucional limitada, no eran proclives a entender el domicilio como el espacio de residencia donde, además, se gozase de una efectiva capacidad de impedir la entrada frente a la policía ni, por supuesto, frente a la voluntad del Monarca. Para un estudio del derecho a la inviolabilidad domiciliaria, principalmente desde el Siglo XVI en adelante, pueden consultarse GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, P. J., *La inviolabilidad del domicilio*. Tecnos, Madrid, 1992, pág. 35 y ss., También realizan un análisis de la protección históricamente recibida por este derecho, PÉREZ SERRANO, N., "La Constitución española (9 de diciembre de 1931). Antecedentes. Texto y comentarios", *Revista de Derecho Privado*, 1932. Vid. de ALFONSO BOZZO, A., "Sobre la inviolabilidad del domicilio (Comentario a la STC 17 febrero de 1984)", *RJC*, 1985, pág. 169 y ss.; ESPÍN TEMPLADO, E., "Fundamento y alcance del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio", *Revista del CEC*, nº 8, 1991, pág. 40.

<sup>171</sup> De hecho, del pensamiento de Locke se desprende que el hombre, al entrar en sociedad, abandona el 'locus amoenus' que representa el estado de naturaleza. Pues, a pesar de ser la sociedad el lugar donde el sujeto goza de todos los derechos, es también el sitio donde se somete a un insidioso nivel de incertidumbre e indiscreción, y sobre él recae la amenaza de ser invadido por otros en esos aspectos tan cercanos y propios como su vida, libertades y posesiones; es decir, lo que Locke considera que es la propiedad. Vid. la referencia que realiza BLANCO VALDÉS, R., *El valor de la Constitución*. Alianza Editorial, Madrid, 1998, pág. 50

Descendamos ahora a la plasmación de este derecho en las sucesivas y diferentes Cartas Magnas de nuestra dilatada e intermitente historia constitucional. El preludeo de la referencia explícita de este derecho en España -aunque en un texto que no ha concitado la consideración doctrinal de ser propiamente una Constitución<sup>172</sup>-, lo encontramos en la afrancesada Carta otorgada o Estatuto de Bayona, de 6 de Julio de 1808, artículo 126: “La casa de todo habitante en el territorio de España y de Indias es un asilo inviolable: no se podrá entrar en ella sino de día y para un objeto especial determinado por una ley, o por una orden que dimanare de la autoridad pública”.

Fue a partir de la trascendental referencia, no sólo histórica sino también jurídica, *de 19 de marzo de 1812*, con una de las pioneras, prolijas y más influyentes Constituciones españolas, cuando se sitúa el perno sobre el que girará el declinar de la sociedad estamental y los postreros estertores del feudalismo. Es en este momento cuando se implanta un orden típicamente burgués, con sus concatenados efectos sobre la consideración de la libertad y la propiedad<sup>173</sup>. De hecho, en esta Constitución de 1812 se atribuía a la propiedad el valor de derecho fundamental, disponiéndose en el artículo 4 que: “La nación está obligada a conservar y proteger por leyes sabias y justas la libertad civil, la propiedad y los demás derechos legítimos de todos los individuos que la componen”. El artículo 131, párrafos 1 y 3, en el juego de contrapesos frente al poder real, reservaba a las Cortes el establecimiento de impuestos, al afectar decididamente a esa propiedad solemnemente defendida por la burguesía.

Ha sido crítica común que la intervención legislativa en este momento permanecía ajena, en su relación con el ámbito tributario, a cualquier indicio de redistribución equitativa de la riqueza. No obstante, se recogió en la Constitución gaditana, en el capítulo dedicado al estatuto de los trabajadores, un art. 8 que rezaba: “También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”. Se producía una recepción expresa del principio de generalidad<sup>174</sup> e igualdad en el deber de contribuir proporcionalmente a sufragar los gastos del Estado<sup>175</sup>. Se proscribían los privilegios o distinciones fiscales injustas e

---

<sup>172</sup> Vid. TOMÁS Y VALIENTE, F., “La Constitución de 1978 y la Historia del constitucionalismo español”, *Anuario de Historia del Derecho español*, 1980, pág. 722, quien niega esta consideración a la Carta de Bayona de 1808, al Estatuto Real de 1834 y al Fuero de los Españoles.

<sup>173</sup> MONTÉS, V. L., *La propiedad privada en el sistema del derecho civil contemporáneo*. Civitas, Madrid, 1980, pág. 37 y ss., sitúa el comienzo del proceso de implantación del orden burgués español en las Cortes de Cádiz, conviviendo hasta entonces la burguesía y el antiguo régimen, aprovechándose aquella de la explotación del comercio colonial.

<sup>174</sup> Este principio de generalidad surgió con el advenimiento del constitucionalismo moderno y el empuje protagonizado por la Revolución francesa. De hecho, el art. 20 de la Declaración francesa de Derechos del Hombre y del Ciudadano, de 24 de junio de 1793, establecía: “Ninguna contribución puede ser establecida sino por razón de utilidad general”, disponiendo que “Todos los ciudadanos tienen derecho a contribuir al establecimiento de las contribuciones, a vigilar su empleo y a hacer que se rindan cuenta de las mismas”.

<sup>175</sup> Y también incidía en esta temática el artículo 339 de esta misma Constitución gaditana, que rezaba -sirva la expresión, paradójicamente, cuando en realidad se trataba de eliminar los privilegios eclesiásticos en materia contributiva-: “Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno”. El artículo 340 establecía: “Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público de todos los ramos”. Vid. el estudio de ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Poder financiero y competencia financiera en la estructura constitucional de 1812”, *REDF*, nº 62, 1989, págs. 165-182.

injustificadas, tan presentes en momentos no lejanos. Sin embargo, esta misma Constitución española recogía la obligatoriedad del establecimiento por ley -cuya potestad llegaron a compartir las Cortes y el Monarca<sup>176</sup>- de las prestaciones personales (art. 9), no exigiendo esta intervención legal cuando las prestaciones fuesen patrimoniales (art. 8). Se pretendieron reformas en el sistema impositivo, pero la situación económica y la conformación popular, además del advenimiento del régimen de Fernando VII, las abortaron. Ahora bien, antes de que eso sucediera, se intentaba compaginar la legitimidad constitucional monárquica con la popular, a raíz del ascenso de la burguesía. Ésta última conseguirá introducir en el art. 172 una protección constitucional de la esfera de propiedad y libertad ante actuaciones de la Administración, limitándose el poder real, respecto a momentos anteriores.

El derecho a la inviolabilidad domiciliaria fue recogido explícitamente en esta *Constitución de la Monarquía española de 1812*<sup>177</sup>, con el siguiente tenor literal en su *artículo 306*: “No podrá ser allanada la casa de ningún español sino en los casos que determine la ley para el buen orden y seguridad del Estado”. Este precepto se encuentra en el Capítulo que trata de la Administración de Justicia en lo criminal, pues esta Carta Magna no contenía una enumeración sistemática de los derechos fundamentales. Llama la atención que no se estableciese límite material alguno a esa posibilidad de regulación legal del derecho. Esta Constitución gaditana será la única donde se hace referencia manifiesta al término ‘casa’; generalizándose en todas las Cartas Magnas posteriores el uso del término ‘domicilio’.

Tras la finalización de período absolutista implantado por Fernando VII al regresar del exilio francés, mediando el Estatuto Real de 1834 a la muerte del monarca, y tras la instauración de la Regencia de Maria Cristina, fue protegida la inviolabilidad del domicilio en la siguiente Carta Magna de 1837, de talante liberal moderado, art. 7, donde ya se recoge expresamente una catálogo de derechos<sup>178</sup>. También se protege, con el mismo contenido y numeral, en la

---

<sup>176</sup> Y es que, como pone de relieve GARCÍA MACHO, R., *Reserva de ley y potestad reglamentaria*. Ariel, Barcelona, 1988, pág. 46 y ss., en la Constitución de Cádiz se pretendía limitar el poder del Monarca en favor de un equilibrio con el Parlamento; circunstancia que latía también en las posteriores Constituciones. Decía el artículo 172.undécimo de la Constitución de 1812 que: “No puede el Rey privar a ningún individuo de su libertad ni imponerle por sí pena alguna. El Secretario del Despacho que firme la orden, y el juez que la ejecute serán responsables ante la Nación, y castigados como reos de atentado contra la libertad individual. Sólo en el caso de que el bien y la seguridad del Estado exijan el arresto de alguna persona podrá el Rey expedir órdenes al efecto; pero (...)”. Vid. la referencia al precepto y su razón de ser en ROMERO MORENO, J. M., *Proceso y derechos fundamentales en la España del Siglo XIX*. CEC, Madrid, 1983, pág. 80 y ss. No es posible olvidar la concepción de la Constitución como mera referencia que, salvo en la parte orgánica, no vinculaba a la hora de su aplicación, sino que sus disposiciones podían ser burladas por normas de menor rango. De hecho, en el artículo 170 de la Constitución de 1812 se otorgaba la potestad ejecutiva al rey; en caso de que existiese ley previa debía atenderse a ella, pero si ésta no existía, tenía amplia capacidad de ejecución. Incluso en el artículo 131 de la Constitución se encontraba un listado de materias asignadas a las Cortes para su regulación legal; no se recogían, sin embargo, los derechos concernientes a la libertad y propiedad del sujeto.

<sup>177</sup> Hincapié se hacía, con esta redacción, en proteger la libertad del ciudadano frente a las otrora frecuentes detenciones arbitrarias. En ella se refleja el abandono o ruptura con la protección del domicilio basada en la propiedad. El origen del precepto proviene de la Constitución francesa de 1791, en cuyo art. 9 del Título IV se decía que “ningún agente de la fuerza pública pueden entrar en la casa de un ciudadano, si no es para la ejecución de mandamientos de policía y de justicia, o en los casos formalmente previstos por la ley”. Influenciando también las posteriores dictadas en 1795 y en 1799.

<sup>178</sup> De hecho, en la Constitución Española de 1837, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio podía ser restringido por la ley, aunque también se posibilitaba la actuación incluso con normas inferiores a la ley en



Constitución de 23 de mayo de 1845<sup>179</sup>. Este precepto disponía: “No puede ser detenido, ni preso, ni separado de su domicilio ningún español, ni allanada su casa, sino en los casos y en la forma que las leyes prescriban”.

En estas Constituciones de 1837 y de 1845 ya se recogió expresamente el principio de legalidad presupuestaria, separándose, un tanto, el Gobierno y sus funciones, respecto del Parlamento y las suyas. El Monarca asumiría mayores cotas de poder en esta época, pudiendo incluso vetar la promulgación de alguna ley, e incidiendo de lleno, mediante simples circulares administrativas, en derechos fundamentales como la inviolabilidad del domicilio<sup>180</sup>. A la hora de establecer impuestos, las Cortes debían pactar con el Rey su sanción para evitar su veto<sup>181</sup>.

Esa concepción liberal se tradujo en España, siguiendo al profesor Martín Delgado<sup>182</sup>, en una determinada concepción del sistema tributario instaurado por la Reforma tributaria de 1845. Sobresale el principio de reserva de ley ‘material’, que surgió como principio negativo y de control por parte del órgano parlamentario ante actuaciones que podían incidir en la libertad y propiedad de los individuos. El sujeto se limitaba a ingresar la cantidad debida, sin ninguna otra participación. Es decir, vuelve a imperar una concepción negativa del tributo, aunque no basada en un sometimiento político, sino en la limitación que representaba para la libertad ciudadana y la propiedad<sup>183</sup>.

Con la Ley de 23 de mayo de 1845 se pretendió la ruptura con el Antiguo Régimen, adoptándose, con las miras puestas en conseguir una unificación fiscal española -a salvo de la los territorios forales-<sup>184</sup>, una imposición real más sencilla, que seguía, casi a pies juntillas, la

---

circunstancias que afectasen a la seguridad del Estado. Es decir, existía una facilidad pasmosa para restringir los derechos de los ciudadanos. Su artículo 73 preveía: “no podrán imponerse ni cobrar ninguna contribución ni arbitrio que no esté autorizado por la Ley de Presupuestos u otra especial”.

<sup>179</sup> Este precepto fue suspendido en virtud del Real Decreto de 26 de marzo de 1848, actuando éste en delegación de la ley, de 14 de marzo de 1848, que otorgaba al Gobierno la posibilidad de suspender las garantías individuales, al tiempo que recaudar las contribuciones. Precisamente, el 23 de mayo de 1845 fue aprobado el Decreto que permite hablar del inicio de una configuración normativa de la función de recaudación tributaria estatal por parte de la Administración de Hacienda, y con sus notas de coactividad o privilegio -a la que también se hizo referencia en la Ley de Presupuestos del mismo año-

<sup>180</sup> GARCÍA MACHO, R., *Reserva de ley y potestad reglamentaria*. Ariel, Barcelona, 1988, pág. 15, recogiendo una cita de Ballbé.

<sup>181</sup> Vid. GARCÍA MACHO, R., *Reserva de ley...*, *op. cit.*, pág. 49.

<sup>182</sup> MARTÍN DELGADO, J. M., *Derecho tributario y sistema...*, *op. cit.*, pág. 91.

<sup>183</sup> Con la Reforma de Santillana, siendo Ministro de Hacienda Alejandro Mon, en 1845, existían concepciones distintas en los territorios de las dos grandes monarquías hispánicas: en Castilla, una tributación indirecta con antañña tradición, y Aragón, con un sistema más cercano al francés, de los impuestos reales o de producto; existiendo, en general, algunas incursiones de características típicas del ‘income tax británico’. Vid. FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España*. Ed. Crítica, Madrid, 1990, pág. 10 y ss., quien analiza esta influencia, apoyando sus argumentaciones en la obra de ARTOLA, M., *Los orígenes de la España contemporánea*. IEP, Madrid, 1959. Más recientemente, GARCÍA AÑOVEROS, J., “Las reformas fiscales”, *REDF*, n° 100, 1998, pág. 511 y ss.

<sup>184</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 28 y ss., y también FERREIRO LAPATZA, J. J., “Los impuestos estatales: evolución histórica”, en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario Especial*. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 24 y ss.

orientación típicamente francesa, de imposición de producto, descansando la estimación de sus bases sobre signos externos y desvinculado de la capacidad de los sujetos llamados al pago. Se produjo, con el paso del tiempo, un estancamiento recaudatorio. Un motivo era la inexistencia de una Administración eficaz. Otro, tener una imposición condicionada por la economía procedente de las leyes desamortizadoras y liberalizadoras, así como también por el aumento de la actividad comercial e industrial<sup>185</sup>. El sistema tributario fue evolucionando, aunque sin grandes sobresaltos y cambios radicales, hacia los impuestos indirectos, sobre el consumo<sup>186</sup>. En justa correspondencia, se comienza a necesitar una tarea de investigación de posibles fuentes tributarias y de comprobación de los datos relevantes para la imposición, pero ni la propia naturaleza de los tributos ni la organización administrativa permitirán algo más que el ocasional ejercicio de esa actividad.

En este momento se dictó la Ley de 14 de marzo de 1848, que autorizaba al Gobierno a restringir las garantías individuales y recaudar contribuciones<sup>187</sup>, pudiendo entrar para ello en el domicilio, pero previa autorización de los jueces de paz o, en su defecto, de la autoridad judicial. Sus dictados fueron desarrollados por un Real Decreto, de 16 de marzo de 1848, que suponía la negación de las garantías constitucionales que hasta entonces, y en el artículo 7 de la Constitución de 1845, protegían ante detenciones arbitrarias o allanamientos de morada.

En la *Constitución de 5 de junio de 1869* -tras la 'Revolución Gloriosa' de 1868-, el Rey, al haberse quebrado las sucesiones dinásticas, será elegido por las Cortes, asumiendo, a raíz de su elección parlamentaria, un papel representativo y con pocos poderes, alejado de lo que había sido moneda constante tiempo atrás en España y en otros países europeos, como Alemania. En esta Constitución se introduce, de manera separada a la ley presupuestaria, art. 100, la reserva de ley en materia tributaria -artículo 15-, donde, a su vez, se tipifica el delito de exacción ilegal respecto del funcionario público que exija el pago de una contribución sin que la obligación haya sido

---

<sup>185</sup> Teniendo en cuenta, además, que en esa imposición de producto las actividades comerciales e industriales gozaban de una menor presión fiscal. Vid. FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España*. Ed. Crítica, Madrid, 1990, pág. 9 y ss. Evidentemente, en esta configuración del sistema tributario se deja sentir la mano de la burguesía dominante, pues es evidente que en la imposición de producto el contribuyente, además de verse alejado del contacto directo con el fisco -que creó una conciencia manifiestamente contraria a la Inspección-, podía predecir con facilidad sus cuotas y la proporcionalidad de sus ingresos -que produjo un movimiento reactivo al aumento de las obligaciones tributarias-, y se desviaban esos fondos monetarios hacia el ahorro y la inversión por la clase burguesa. A su vez, se mantenían alejados de cualquier posibilidad de subjetivizar o personalizar la carga tributaria y, por supuesto, de intentar la asunción de medidas tendentes a la redistribución de la renta.

<sup>186</sup> Vid. tanto GARCÍA AÑOVEROS, J., *Manual del Sistema Tributario Español*. Op. cit., pág. 21 y ss., como YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., "Introducción. Sistema tributario español", *Manual General de Derecho Financiero*. T. III. Comares, Granada, 1996, pág. 13.

<sup>187</sup> El art. 76 del Estatuto de Recaudación, de 29 de diciembre de 1948, decía: "1.- Los recaudadores aprovecharán los diez últimos días de cada trimestre para efectuar las operaciones preliminares de la ejecución, solicitando de los Jueces de Paz, Municipales o Comarcales, según sea el existente en cada localidad, con la exhibición de la relación de deudores, que dentro de las 24 horas siguientes autoricen la entrada en el domicilio de éstos. 2.- Si por cualquier circunstancia dichas autoridades locales dejaran transcurrir el plazo de veinticuatro horas sin conceder la autorización solicitada, o si la hubieren negado de oficio, en el mismo día los ejecutores dictarán diligencia haciéndolo constar así, y seguidamente remitirán las relaciones de deudores por conducto de las Tesorerías a los Delegados de Hacienda, quienes recabarán de los Jueces de Primera Instancia respectivos que dentro del plazo de 48 horas concedan la autorización denegada, dando conocimiento de los hechos a los Fiscales de la Audiencia para lo que en justicia proceda".

establecida tras una votación por las Cortes o de las corporaciones legalmente autorizadas, y su recaudación no se haga en la forma que establece la ley. También se dispone en el artículo 22 -circunstancia excepcional en todo el constitucionalismo español anterior a la Carta Magna de 1978-, una vinculación jurídica de todos los poderes públicos a los derechos fundamentales, fruto de la influencia de la primera enmienda de la Constitución Norteamericana<sup>188</sup>.

Como se colige de cuanto llevamos expuesto, en las anteriores regulaciones constitucionales no se mencionaba la exigencia de intervención autorizadora procedente de la autoridad judicial para proceder a la entrada en el domicilio, aunque podía estar prevista legalmente. Sin embargo, esta exigencia devino firme en esta Constitución de 1 de junio de 1869, artículo 5, donde el derecho a la inviolabilidad domiciliaria asume las facultades y los mecanismos jurídicos que posibilitan su ejercicio<sup>189</sup>. Comienza su desvinculación de la protección de la seguridad personal, pero sin llegar a aceptarse la protección expresa de la vida privada.

En la Constitución conservadora de la Restauración borbónica, de 30 de Junio de 1876, se recoge este derecho en el artículo 6. Esta Carta Magna será la más duradera -hasta septiembre de 1923, con el golpe de Estado del General Primo de Rivera- de todas las que se habían ido sucediendo durante el evolucionar -dramático, en ocasiones y, condecor de sucesivos levantamientos militares- del iter constitucional español. Sin embargo, este derecho verá progresivamente reducido su ámbito de aplicación en pro de una ampliación del espectro de actuaciones políticas y gubernamentales, pues incluso los alcaldes -como recogía el art. 6 de la Ley de Presupuestos de 1877-, podían autorizar la entrada en el domicilio de los deudores en el procedimiento administrativo de apremio<sup>190</sup>.

---

<sup>188</sup> Vid. el minucioso análisis de GARCÍA MACHO, R., *Reserva de ley y potestad reglamentaria*. Ariel, Barcelona, 1988, pág. 44 y ss., quien puntualiza esa afirmación, trayendo a colación el Decreto de 22 de julio de 1869, que supondrá una derogación de las garantías de los individuos al conceder amplios poderes al ejército en materia de orden público. La Ley de Orden Público, de 23 de abril de 1870, recogía en su art. 10 los "procedimientos a seguir para poder entrar en un domicilio de cualquier español o extranjero residente en España sin su consentimiento, y para examinar sus papeles y efectos".

<sup>189</sup> El artículo 5 de la Constitución de 1 de Junio de 1869 establecía, con un fundamento, garantías y extensión mucho más prolija incluso que la actual -hasta el punto de que parte de su regulación sería asumida por la LECrim. de 1882-, aunque también con una minuciosidad y detallismo impropios de una norma con rango constitucional, que: "Nadie podrá entrar en el domicilio de un español o extranjero residente en España sin su consentimiento, excepto en los casos urgentes de incendio, inundación u otro peligro análogo, o de agresión ilegítima procedente de adentro, o para auxiliar a persona que desde allí pida socorro. Fuera de estos casos, la entrada en el domicilio de un español o extranjero residente en España, y el registro de sus papeles y efectos, sólo podrán decretarse por Juez competente y ejecutarse de día. El registro de estos papeles y efectos tendrá siempre lugar a presencia del interesado o de un individuo de su familia; y en su defecto de dos testigos vecinos del mismo pueblo. Sin embargo, cuando un delincuente hallado in fraganti y perseguido por la Autoridad o sus agentes se refugiare en su domicilio, podrán éstos penetrar en él sólo para el acto de la aprehensión. Si se refugiare en domicilio ajeno, precederá requerimiento al dueño de éste". Chocante, y alabable a la vez, resulta que en esta antigua Carta Magna se extendiese el ámbito subjetivo de protección también a los extranjeros residentes en España. En el artículo 8 disponía: "Todo auto de prisión, de registro de morada o de detención de la correspondencia, será motivado...". Nos interesa destacar de esta Carta Magna de 1869, la referencia axiológica, primera en un documento constitucional, que realiza en el Preámbulo: "...deseando afianzar la justicia, la libertad y la seguridad, y proveer el bien de cuantos vivan en España".

<sup>190</sup> Es destacable que en esta Carta Constitucional de 1876 el conjunto de derechos fundamentales expresamente recogidos en sus preceptos se había ampliado notablemente, aunque, debido a la eficacia programática de éstas, ello tampoco suponía la consecución efectiva de una mayor protección individual. El art. 3 de la Constitución de 1876

El profesor Cervera Torrejón<sup>191</sup> sitúa la primera regulación de la Inspección tributaria en la promulgación del Reglamento provisional “para el servicio de investigación de la Hacienda Pública”, de 11 de mayo de 1888, pero con características que difieren de una, más o menos homogénea y usual, actuación inspectora, tanto en este Reglamento como en los sucesivos. El sistema de gestión era realizado, como regla general, por particulares en régimen de arrendamiento, siendo ellos quienes nombraban a los agentes e inspectores según las necesidades. Sólo puntual y ocasionalmente esta actividad era realizada por los órganos administrativos, pero sin poder entenderse como el ejercicio de una función propiamente inspectora. En los reglamentos sucesivos se irá asumiendo, progresiva pero lentamente, una caracterización más definida de esta actividad- aun sin abandonar los moldes propios del momento histórico-, así como de la configuración del sistema tributario y de la caracterización social existente. El 12 de julio de 1888 se dictó la ley que cambió sustancialmente la organización de la gestión recaudatoria, distinguiendo si se trataba de cobro voluntario o ejecutivo.

El reflejo de las sucesivas regulaciones constitucionales, con los subsiguientes cambios políticos en su sustrato así como las guerras coloniales de 1898 -especialmente si supusieron una demora y un gran desequilibrio hacendístico-, se deja sentir en el sistema tributario, como es lógico. En todo este proceso evolutivo, cargado de connotaciones políticas, es destacable la reforma propugnada con la Ley de 27 de marzo de 1900 por Fernández Villaverde, y con posterioridad por Flores de Lemus, una vez desposeída España de las colonias americanas<sup>192</sup>. Con esta reforma impositiva se patentizan las exigencias de una actividad inspectora como tal para conseguir el cumplimiento de los dictados legales y reglamentarios.

Llamativa resulta la expresa referencia realizada en los artículos 60 y 61 del Reglamento para el servicio de la Inspección de la Hacienda Pública, de 13 de octubre de 1903 (Ministro Besada), y que estaban directamente relacionados con la entrada en los locales de los particulares. Regulación que, acorde con su excepcional previsión, desaparecerá en futuras regulaciones jurídicas a medida que la actividad de inspección tributaria adquiera mayor relevancia, generalización y normalidad; dejando, por supuesto, de estar en manos de esos particulares arrendatarios<sup>193</sup>.

---

disponía que: “Nadie está obligado a pagar contribución que no esté votada por las Cortes o por las corporaciones legalmente autorizadas para imponerlas”.

<sup>191</sup> CERVERA TORREJÓN, F., *La Inspección de los Tributos. Garantías y procedimiento*. IEF, Madrid, 1975, pág. 22 y ss. También MAGRANER MORENO, F., *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 42, se hace eco de dicha circunstancia.

<sup>192</sup> Este hecho exigía una actuación prioritaria mediante el sistema tributario para tratar de equilibrar, mediante la recaudación de grandes cantidades monetarias, una muy mermada Hacienda pública que estaba condicionada por las fuentes de riqueza y las escasas disponibilidades de ella. No obstante, Fernández Villaverde ya se refirió a un principio de capacidad de pago en imposiciones sobre el consumo, al introducir la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria con tres tarifas divididas en tres gravámenes que recaían sobre las rentas del trabajo, las procedentes del capital y las mixtas; además de la existente Contribución Rústica, Urbana e Industrial. Aparece ya el principio de personalidad del gravamen, que se irá imponiendo poco a poco, conscientes de la imposibilidad del anterior sistema real o de producto de servir a los fines de política económica; fines intervencionistas que se verán aplicados cada vez con mayor intensidad y, sobre todo, por circunstancias de tanta magnitud como la primera guerra mundial, etc.

<sup>193</sup> CERVERA TORREJÓN, F., *La Inspección de..., op. cit.*, pág. 25.

En 1926, Calvo Sotelo proyectó la introducción de un impuesto personal sobre la renta y las ganancias, que se consuma posteriormente con la Ley de 20 de diciembre de 1932. Se sitúa en estos momentos la publicación del Decreto de “Bases por las que ha de regirse la Inspección de los servicios de la Hacienda Pública y la de los Tributos”, de 30 de enero de 1926, complementado y desarrollado por el Reglamento “para el ejercicio de la Inspección de la Hacienda Pública”, de 13 de julio de 1926. En ellos comienzan a aparecer, aunque tímidamente, tanto disposiciones dirigidas a atender a la posición del contribuyente como a instaurar un incipiente procedimiento de actuación administrativa en este punto<sup>194</sup>.

El art. 61 del Reglamento de 1926 señalaba que “los Inspectores del tributo, al realizar los servicios de comprobación e investigación, se presentarán en el local donde la sociedad o el individuo sujeto a tributación tengan su domicilio social, o en el que se ejerza la industria, comercio, profesión y oficio que de aquélla hayan de ser objeto, y después de darse a conocer, procederán a levantar la correspondiente acta de presencia con arreglo a modelo”. Es decir, que aunque el Reglamento no puntualizaba expresamente el modo de iniciación de la actuación de inspección, lo usual era iniciarlo de hecho con la personación directa del inspector en esos lugares<sup>195</sup>. No se establecía legalmente, por aquél entonces, la posibilidad de que se realizasen esas actuaciones en las oficinas de la Administración. Además, a partir de ese momento la normativa aplicable comienza a dispersarse, encontrándose tanto en disposiciones generales como en otras dictadas específicamente para determinadas figuras tributarias. Y, a su vez, se aprecia una primigenia división de funciones entre los órganos de inspección y de gestión tributaria; unos, investigando para aportar los elementos de hecho, y otros para realización la liquidación tributaria correspondiente a raíz de los descubrimientos por los Inspectores, aunque tan tajante y trazada separación duraría poco tiempo, a la par que aumentaban, progresivamente, las tareas y funciones encomendadas a los órganos inspectores en detrimento de los gestores<sup>196</sup>.

---

<sup>194</sup> Pues, como destacadamente señala CERVERA TORREJÓN, F., *La Inspección de... Op. cit.*, pág. 32, no se especifican mayores disposiciones sobre las condiciones de lugar de la actividad inspectora, ni sobre condicionamientos materiales de la misma. Vid. la evolución seguida que apuntan MARTÍN QUERALT, J., y otros, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 388.

<sup>195</sup> El mismo Reglamento de Inspección tributaria, de 13 de julio de 1926, en su art. 38, también preveía que: “A fin de evitar a los contribuyentes la innecesaria molestia que para ellos significaría la repetición sin límites de las visitas de inspección, todas las sociedades e individuos que ejerzan comercio, industrial, profesión u oficio, sujetos a contribución o impuesto de los que el presente Reglamento somete a inspección, quedarán obligados a conservar a disposición de la Inspección o a tener expuesta en sitio visible del local en que tengan su domicilio social o realicen su trabajo la última acta de presencia que por la Inspección se les haya levantado. Además, y como norma general, no deberá visitarse ninguna entidad o persona cuya cuota tributaria tenga por base la declaración del interesado hasta transcurridos seis meses desde la visita anterior, excepto cuando reglamentariamente proceda verificarlo”. El Decreto de Bases de 30 de marzo de 1926 no decía nada sobre el tema.

<sup>196</sup> Vid. CERVERA TORREJÓN, F., *La inspección de...*, *op. cit.*, pág. 145. FERREIRO LAPATZA, J. J., “Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos”, *REDF*, nº 11, 1976, pág. 401 y ss. ; CHECA GONZÁLEZ, C., “La asunción de funciones liquidadora por la Inspección de los Tributos: Historia de una evolución”, *Impuestos*, 1986. MANTERO SÁEZ, A., “La función inspectora”, *REDF*, nº 41, 1984, pág. 43 y ss., y “La función inspectora en la Hacienda Pública”, *XXX SEDF. IEF*, Madrid, 1984. También, JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 64 y 256 y ss. El esquema originario del procedimiento clásico de gestión tenía, en esos momentos, un marcado carácter ‘reglado’, regulador de todo el procedimiento, no dejándose prácticamente ningún resquicio que permitiese aplicar una discrecionalidad administrativa.

No podemos perder de vista en nuestro hilo discursivo el carácter programático de los contenidos de las Constituciones españolas del S. XIX, cuando no se exigía necesariamente una adecuada correspondencia entre su parte dogmática y el desarrollo legislativo concreto. Esta situación también se produjo, aunque más atenuadamente, en la Constitución Republicana de 1931, pues aunque tuvo una configuración más semejante a la actual, su parte dogmática fue sorteada por la Ley de Defensa de la República, aunque recogía, en cierto modo, el espíritu ideológico de la I República y de la Constitución alemana de Weimar de 1919, acentuándose el aspecto garantista con vistas a conseguir su vigencia y efectividad<sup>197</sup>. Esta Constitución de 1931 regulaba el derecho a la inviolabilidad domiciliaria en el artículo 31 en términos garantistas. De hecho, tan sólo hacía referencia a la autorización judicial como causa legitimante de una entrada domiciliaria. De ahí que, aunque explícitamente en él no se hacía mención al consentimiento del titular, doctrinalmente se ha entendido que existía una asunción implícita del mismo.

El artículo 44 de esta Constitución de 1931 disponía que: “Toda la riqueza del país, sea quien fuere su dueño, está subordinada a los intereses de la economía nacional y afecta al sostenimiento de las cargas públicas, con arreglo a la Constitución y a las leyes”. Era, por tanto, una concepción democrática de la ley que preveía también la legalidad de la actuación administrativa<sup>198</sup>.

Tras la contienda armada interna, y con el advenimiento del nuevo régimen del general Franco, se suprimió todo resquicio de separación de poderes y de exclusivo primado del Derecho. Es posible situar, pues, en momentos inmediatamente posteriores a la guerra civil española, el 16 de diciembre de 1940, la instauración, con la denominada reforma Larraz, de las primeras medidas para intentar combatir el fraude fiscal. Actuaciones condicionadas por la desastrosa y convaleciente Hacienda de la posguerra y por la consiguiente elevación de los tipos de gravamen<sup>199</sup>. Este período acabó con el alzamiento nacional y la guerra civil durante el trienio 1936-1939, formulándose diversas Leyes Fundamentales.

En 1940, puede fecharse otra Ley de reforma tributaria que pretendía instaurar la generalidad en la imposición, pero que fracasó en sus objetivos en gran parte, como afirma Fuentes Quintana, por la inexistencia de una adecuada organización administrativa<sup>200</sup>. En el artículo 30 del Fuero de

---

<sup>197</sup> Este precepto fue desarrollado por el artículo 16 de la Ley de Orden Público, de 28 de Julio de 1933, donde se hacía expresa mención de los tres supuestos que no requerían necesariamente de la autorización judicial para que la fuerza pública o los agentes de la autoridad procediesen a la entrada en el domicilio: si desde el domicilio fuesen agredidos o se atentase contra ellos; en caso de refugiarse, en el domicilio propio o ajeno, un delincuente sorprendido in fraganti y habiendo iniciado su persecución; o bien cuando fuese necesario prestar auxilio a las personas o al efecto de evitar un daño inminente en las cosas.

<sup>198</sup> La Ley del sistema tributario de 20 de diciembre de 1932 intentó fijar las bases para la instauración de un verdadero impuesto personal y principal sobre la renta, no importando tanto el éxito recaudatorio -para lo que se establecieron unos tipos impositivos moderados-, como que arraigase el impuesto en la conciencia colectiva. Vid. FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España*. Ed. Crítica, Madrid, 1990, pág. 109 y ss. Se instauraba un sistema de comprobación de la renta personal que atendía a los signos externos de renta consumida y al conocimiento de otras bases impositivas por la administración que permitía imputar unos rendimientos mínimos. Vid., también, MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 102.

<sup>199</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., “Los impuestos estatales: evolución histórica”, op. cit., pág. 30.

<sup>200</sup> FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España*. Ed. Crítica, Madrid, 1990, pág. 114, recoge que “la desproporción evidente entre las nuevas exigencias materializadas en los tipos tributarios de los

los Españoles, de 17 de Julio de 1945<sup>201</sup>, se reconocía la propiedad privada “como el medio natural para el cumplimiento de fines individuales, familiares y sociales”, estableciendo también que “todas las formas de propiedad quedan subordinadas a las necesidades de la nación y al bien común”. En cuanto a la positivación del derecho a la inviolabilidad domiciliaria, el artículo 15 del *Fuero* establecía: “Nadie podrá entrar en el domicilio de un español ni efectuar registros en él sin su consentimiento, a no ser con mandato de la Autoridad competente y en los casos y en las formas que establezcan las leyes”.

Se puede observar que la autoridad competente para imponer la entrada en un domicilio contra la voluntad de su titular no era necesariamente la judicial, sino aquélla que las leyes establecieran. Diferencia este precepto las dos actividades que resultaban prohibidas, ni la entrada ni el registro, salvo que concurriese alguna de las circunstancias que citaba<sup>202</sup>.

Es posible encontrar otra Ley de Inspección de los Tributos de 20 de diciembre de 1952, aunque no cabe catalogarla a la usanza actual, como una verdadera Ley reguladora de los institutos tributarios. En su art. 7 se decía: “La Inspección de los Tributos podrá realizarse indistintamente en el lugar donde el contribuyente tenga su domicilio, en el o en los que se verifique total o parcialmente la actividad que origina la imposición o en cualquier otro lugar para el que expresamente se les faculte por el Ministerio de Hacienda”. Destacar que para la realización de la actividad inspectora en otro lugar se requería de la autorización del Ministerio, mientras que cuando la actuación se desarrollase en el domicilio nada se establecía expresamente, dejándose prácticamente la elección a la libertad administrativa<sup>203</sup>. Será necesario

---

impuestos directos y el reforzamiento de los medios personales de investigación y comprobación de las bases impositivas por estos mismos conceptos,..., constituía una base de partida sobre la cual no podría preverse otra consecuencia que la generalización del fraude”.

<sup>201</sup> Sobre el peculiar rango, contenidos, etc. de este ‘corpus jurídico’, y la imposibilidad de considerarlo una más de las Constituciones españolas, la STC 15/1981, de 7 de mayo, f.j. 7, dijo que “ni respondía a una filosofía constitucional ni era de aplicación inmediata”. No obstante, nos interesa, a efectos didácticos y expositivos, hacer referencia a él en este momento del trabajo. Vid. NIETO GARCÍA, A., “Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria”, *RAP*, nº 112, 1987, pág. 10, para quien, probablemente, la redacción actual del art. 18.2 CE tenga su base en el reciente y fresco recuerdo de los años anteriores, cuando al domicilio, aún a pesar de la declaración meramente formal del *Fuero* de los Españoles, no se le ofrecía protección alguna frente a los abusos del poder público. Puede consultarse las referencias en el estudio de CERVERA TORREJÓN, F., *La Inspección de..., op. cit.*, págs. 46-83.

<sup>202</sup> Si lo comparamos en este punto con la regulación constitucional vigente desde 1978 destaca, como recoge PLAZA ARRIMADAS, L., “La inviolabilidad del domicilio”, *REVL*, nº 216, 1982, pág. 689, la ampliación respecto de los sujetos a los que abarca, al no limitarse exclusivamente a otorgar protección a los ‘españoles’. Asimismo, son diferentes en ambos textos los supuestos en que se permite la entrada o el registro en caso de no obtenerse consentimiento del titular. Mientras el *Fuero* de los Españoles lo admitía en caso de que se contase “con mandato de la autoridad competente y en los casos y forma que establezcan las leyes”, la Constitución de 1978 únicamente lo autoriza, amén del flagrante delito, cuando se cuente con resolución judicial autorizadora.

<sup>203</sup> En la Orden Ministerial de 20 de julio de 1955, se regulaban las actuaciones de la inspección en la Contribución General sobre la Renta. En ella se exigía que los inspectores indicasen al contribuyente, antes de proceder a la actividad de comprobación e inspección, el día y la hora de realización, y citasen, además, los posibles lugares donde se podía llevar a cabo, para que el sujeto eligiese entre ellos. Los lugares de actuación recogidos en la Orden Ministerial eran: o en el domicilio del interesado, en la delegación de Hacienda o en cualquier otro local del Municipio, en que tuviese su residencia. Si el sujeto no atendía al requerimiento, se le volvía a citar, pero en esta ocasión debía acudir necesariamente a la Delegación de Hacienda con los documentos requeridos. Resulta destacable que la Orden de 12 abril 1946 supuso una reorganización de la Inspección de los tributos, con el

esperar hasta la LGT de 1963 para encontrar una regulación más detallada de las condiciones de lugar y tiempo en el desarrollo de la actividad inspectora.

La Reforma de 26 de diciembre de 1957, siendo Navarro Rubio el Ministro de Hacienda, destaca, sobre todo, por la introducción de una serie de mecanismos tendentes a aumentar, de manera notable, la recaudación, aun a costa de una despersonalización del gravamen y de una ignorancia de las más elementales exigencias de los principios de capacidad económica o progresividad. Por mucho que la motivación subyacente también fuese intentar poner trabas efectivas al creciente fraude fiscal. Nos referimos a la introducción de los sistemas de evaluación global de rendimientos por gremios u organizaciones de profesionales, y a los convenios con agrupaciones de contribuyentes. Estos se limitarían a establecer globalmente la cantidad que debían satisfacer<sup>204</sup>, olvidando toda consideración individualizada de las rentas, los ingresos o cualquier otra magnitud que pudiese servir para personalizar la carga tributaria o condicionarla en su cantidad a cualquier tipo de circunstancia personal o familiar. Además, como tenían su origen en un acuerdo tomado en una Comisión conformada por los contribuyentes y la Administración, la exigencia de intervención de los representantes populares en su establecimiento y en su regulación se relegaba a otros menesteres. Ciertamente es que dicho sistema trajo consigo algunas consecuencias beneficiosas tanto para la Administración -al favorecer el control de la aplicación e incluso incrementar la recaudación-, como para el ciudadano -que se vería librado del conjunto de deberes que acompañaban a esa imposición tributaria-. Pero todo ello a costa de las más elementales exigencias de justicia que en un régimen constitucional, como ahora el nuestro, no podrían permitirse.

Poco tiempo después fue promulgada la LGT, el 28 de diciembre de 1963, y también la Ley de 11 de junio de 1964. Ambas supusieron una nueva intervención importante en el sistema tributario, al regular el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, que sustituiría a la anterior Contribución General sobre la Renta. Avance sustancial, sobre todo, si se tiene en cuenta, además del proceso de transformación del sistema de impuestos de producto iniciado en 1845 a uno personal sobre la renta global (aunque propiamente todavía no existía la obligación personal, global, generalizada), que esta Ley de 1964 debía la nueva orientación a la Ley General Tributaria. A su vez, es a partir de 1965 -por el RD 1778/1965, de 3 de julio- cuando puede hablarse de una función de recaudación realizada por órganos incardinados en la Administración.

Queremos destacar de todo este discurrir constitucional y jurídico-tributario que desde la regulación de 1926 y la Ley 1952 hasta la entrada en vigor LGT de 1963, el domicilio, sea de personas físicas o jurídicas, recibe atención por la normativa vigente porque es el lugar donde

---

propósito de evitar, tal y como recogía la misma Orden, "en lo posible la repetición de visitas a un mismo contribuyente". La STS de 21 de junio de 1957 (Ar. 1932) fue la primera que admitió la realización de la inspección en las oficinas de la Hacienda pública, tras la innovación introducida por la Ley 20 de diciembre 1952, art. 7. Vid., en este sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "La inspección de los tributos: una evolución significativa", *REDF*, 1974, pág. 786. Orden que, según este autor, "trató de restringir las visitas comprobadoras e investigadoras en el domicilio del contribuyente, criterio que tuvo extensa aceptación y que aún perdura con generalidad casi absoluta".

<sup>204</sup> GARCÍA AÑOVEROS, J., *Manual del Sistema Tributario Español. Op. cit.*, pág. 24, afirma que "los propios gremios se ocupaban de llevar a la mesa de reparto a gran parte de contribuyentes hasta entonces agazapados, para minimizar el efecto de los cálculos globales sobre cada uno de ellos. (...) Eran) sistemas incompatibles con los principios de legalidad y capacidad tributaria que, no obstante, figuraban como referencia básica de la LGT de 28 de diciembre de 1963".



principal y usualmente se van a desarrollar las actividades de inspección o recaudación<sup>205</sup>, y no porque mediante su regulación jurídica se intentase proteger específicamente al sujeto ante incursiones injustificadas en ese ámbito domiciliario procedentes de los órganos administrativos. Es decir, se atiende a él en tanto que lugar donde realizar las actuaciones inspectoras tras esa habilitación legal.

La reforma más importante, sobre todo por la realizada armonización de las figuras tributarias, fue la comenzada en 1977 y culminada con la Reforma del IRPF. Ésta fue alumbrada en un período donde comenzaban a soplar aires democráticos en el marco de una regulación constitucional vinculante, y con el ferviente objetivo de incidir, mediante el sistema tributario, en la política económica, ante la situación económica que se heredaba<sup>206</sup>. Se comenzó a actuar legislativamente con el referente, recogido ya en el LGT de 1963, de conseguir la justicia en la contribución y la voluntariedad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos. Para ello también se reguló el delito fiscal y se incidió en el secreto bancario, pues subyacían las exigencias de cubrir el aumento imparable del gasto público.

La introducción de un impuesto tan crucial para nuestro sistema tributario como es el IRPF supera holgadamente las meras excelencias recaudatorias, sirviendo de instrumento capaz de dotar de efectividad a muchos de los dictados constitucionales y, por ende, a los fines del mismo Estado. Entre otros motivos, porque al ser un impuesto personal, permite conocer y personalizar el montante de la deuda tributaria, atendiendo a determinadas circunstancias personales -con 'trascendencia tributaria'- del llamado a satisfacerlo. Se busca adecuar más fielmente la cuantía a la que ascienda dicha deuda a la capacidad contributiva individual, y, en consecuencia, acercarse al ideal de justicia tributaria.

Pues bien, todo el proceso evolutivo apuntado experimentó un trascendental giro con la aprobación en 1978 de una Constitución vinculante que sanciona en sus preceptos, concretamente el artículo 18, el derecho a la intimidad y a la inviolabilidad domiciliaria<sup>207</sup>, y en

---

<sup>205</sup> Esta circunstancia es concebida por CERVERA TORREJÓN, F., *La inspección de...*, *op. cit.*, págs. 57-58, como una garantía, pues al establecerse legalmente la obligatoriedad de que se realizasen las actividades inspectoras en un determinado lugar supone "una 'personación', valga el término, de los inspectores en lugares donde está asegurada la presencia del contribuyente y la posibilidad de alegar desde el comienzo de la actuación inspectora cuanto pueda redundar en su propia defensa. Y cita dos Sentencias del Tribunal Supremo que reflejan el motivo principal que subyacía a la regulación de la entrada en el domicilio del contribuyente. La S. de 29 de abril de 1933 (Ar. 3159), se planteaba la declaración de nulidad o no del acta incoada a un sujeto al no haberse personado en el domicilio social del recurrente el Inspector de Hacienda para levantar el acta de presencia, sino haber dado comienzo las actuaciones inspectoras en las oficinas de la Inspección de Hacienda de Madrid, circunstancia que contradecía el art. 61 del Reglamento de 13 de julio de 1926. Y existe otra Sentencia semejante dictada el 25 de mayo de 1933 (Ar. 3202).

<sup>206</sup> Como refleja el profesor García Añoveros, "aunque parezca lo mismo, hay diferencias entre un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas operante en una dictadura política y en un régimen de libertades que tenga presentes los derechos de los contribuyentes en cuanto ciudadanos". Vid., GARCÍA AÑOVEROS, J., "Las reformas fiscales", *op. cit.*, pág. 513, quien, además, apunta que esta reforma impositiva "no afectaba sólo al cambio de instituciones políticas, sino al modo de colocar a los ciudadanos en la nueva organización política democrática y de libertades, en tal sentido no era sólo una reforma de los impuestos, sino del soporte personal de los mismos, los contribuyentes, que iban a afrontar el permanente fenómeno tributario no sólo como súbditos, sino como ciudadanos libres".

<sup>207</sup> Intentos de variar sustancialmente, por vía legal, el ámbito y las garantías que con dicho precepto se protegen, y que afortunadamente a la postre resultaron vanos, se produjeron con la regulación de *la Ley Orgánica de*

el art. 31 y 133 el deber de contribuir y sus principales líneas de actuación. A analizar las recíprocas y concretas influencias entre ambos y sus efectos en el ámbito tributario dedicaremos los capítulos siguientes.

Llegados a este punto, únicamente nos faltaría destacar brevemente el papel de la justicia constitucional en nuestra intermitente historia constitucional<sup>208</sup>. En España también se dejaron sentir los reflejos de la evolución europea, muy especialmente el devenir de la revolución francesa y de las concepciones constitucionales y doctrinales alemanas, que tanta influencia han irradiado en nuestra Constitución y nuestra doctrina<sup>209</sup>.

Cierto que hay que apuntar en el 'debe' de nuestro ordenamiento jurídico, asimismo, la inexistencia de un Tribunal Constitucional propiamente dicho en el período del régimen de Franco, así como la "nula relevancia de los espúreos sucedáneos que al mismo se inventaron (recurso de contrafuero)", como puso de relieve el profesor Martín Queralt<sup>210</sup>, teniendo como disposición de referencia el artículo 34 del Fuero de los Españoles, que decía: "Las Cortes votarán las Leyes necesarias para el ejercicio de los derechos reconocidos en este Fuero", dejándose la efectividad jurídica de estos derechos a la voluntad del legislador". Pero esta

---

*protección de la seguridad ciudadana de 21 de febrero de 1992; en su artículo 21 permitía la entrada en el domicilio sin necesidad de mandamiento judicial, exigiendo únicamente que existiese "un conocimiento fundado" en los agentes de que se estaba cometiendo un delito. El día 12 de Julio de 1996 apareció en el periódico "Las Provincias", de Valencia, una estadística sobre la aplicación del art. 21 de dicha Ley, desde 1993 hasta que el TC, con la S. 341/1993, de 18 de noviembre, lo declaró inconstitucional, llegando a realizarse 158 actuaciones bajo su amparo. Vid. ALONSO DE ANTONIO, A. L., "La inviolabilidad del domicilio y la Ley Orgánica de Protección de la Seguridad Ciudadana", *Revista Tapia*, nº 65, Septiembre de 1992, pág. 76, quien calificó a esta ley de "instrumento perturbador del sistema constitucional de derechos humanos".*

<sup>208</sup> En tal sentido, hay autores que consideran el primer indicio de justicia constitucional en España en la Constitución española de la República de 1931, siguiendo los pasos del modelo de la Constitución austríaca de 1 de octubre de 1929, que tuvo como principal inspirador a Kelsen. En ella se creó un, aunque efímero, Tribunal de Garantías Constitucionales. Vid. ARAGÓN REYES, M., "El juez ordinario entre legalidad y constitucionalidad", en *La vinculación del Juez a la Ley*. Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, nº 1, 1997, pág. 181, quien parte de la consideración de norma jurídica de la Constitución en los primeros decenios del S. XX, a partir de la doctrina kelseniana y la influencia en el Tribunal de Garantías de 1931, pero con una fuerza vinculante de la norma constitucional que no puede decirse que afectase y vinculase a todos los poderes públicos. Vid., también, LÓPEZ GUERRA, L., "Jurisdicción ordinaria y jurisdicción constitucional", en la obra colectiva *La aplicación jurisdiccional de la Constitución*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, págs. 36-37, y la referencia que hacen MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 144. Sin embargo, esta consideración no es compartida por toda la doctrina constitucionalista. En tal sentido, RUBIO LLORENTE, F., "La Constitución de 1978", en el libro que recoge buena parte de sus sobresalientes aportaciones doctrinales *La Forma del Poder. (Estudios sobre la Constitución)*. CEC, Madrid, 1993, pág. 26, y también en la misma obra, en "Jurisdicción constitucional en España", págs. 410-411, ha precisado que no es posible considerar al Tribunal de Garantías de 1931 como el antecedente inmediato de nuestro actual Tribunal Constitucional.

<sup>209</sup> Esa destacable importancia sobre nuestros Constituyentes ejercida por la Constitución Italiana de 1947, por la Ley Fundamental de Bonn de 1949, y por la Constitución Republicana española de 1931, también se percibe, de manera especialmente destacable, en materia de justicia constitucional, tal y como puso de relieve DE VEGA GARCÍA, P., "Problemi e prospettive delle giustizia costituzionale in Spagna", en la obra colectiva dirigida por G. Lombardi, *Costituzione e giustizia costituzionale nel diritto comparato*. Maggioli, 1985, pág. 128 y ss., quien califica el seguidismo de muchos de nuestros preceptos constitucionales de "mimetismo ciego" respecto del modelo italiano y alemán, afirmando que, respecto de aquellos textos constitucionales, las aportaciones novedosas son ciertamente pocas.

<sup>210</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., "La Constitución española y...", *op. cit.*, 1980, pág. 122.

circunstancia no hace sino acentuar la importancia que asumirá dicho Tribunal con el restablecimiento de la democracia en el marco jurídico general, para los derechos fundamentales mediante el recurso de amparo y cuando lo requiera la convivencia con otras normas o con otros bienes constitucionales, cuando no con sesgados intereses que, en la mayoría de las ocasiones se presentan bajo un sayo 'público'; así como para el derecho financiero en particular (v.gr. con las Sentencias que desligan nulidad y efectos ex tunc, por citar sólo un ejemplo<sup>211</sup>).

Acaba recayendo en último lugar en manos del Tribunal Constitucional, por voluntad del Constituyente, la posibilidad, y casi diríamos obligación, de velar por el postulado ineludible de 'interpretación conforme a la Constitución' en atención a las mutables condiciones sociales y a la necesidad de acotación de su ámbito o esfera de protección, atendidas las demás normas constitucionales. De este modo, se superará el anterior normativismo positivista o interpretación literalista (como ya pusieron de manifiesto las Sentencias del TC de 14 de junio de 1984 y de 15 de febrero de 1990, entre otras), asumiendo como función propugnar y conseguir, tal y como exige el art. 1 CE, la realización práctica efectiva de esos valores y principios enunciados constitucionalmente. Sistema axiológico que, por lo demás, debe buscar y encontrar en los derechos fundamentales, en cuanto fundamentos materiales del ordenamiento jurídico, su máximo y más relevante exponente, y determinar, incluso, una interpretación siempre orientada a su plena efectividad (STC de 6 de mayo de 1983 y de 21 de abril de 1985). En última instancia, sobre el TC se acaban reconduciendo las amplias garantías que la Constitución de 1978 ha establecido con la finalidad de proteger los derechos fundamentales.

#### **4.- EL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO, LOS VALORES Y LOS PRINCIPIOS RECOGIDOS EN EL TEXTO CONSTITUCIONAL: SU TRASCENDENCIA EN LA ELABORACIÓN Y EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS**

##### **4.1.- INTRODUCCIÓN**

Hemos comenzado y acabado el anterior epígrafe resaltando la eficacia vinculante de la Constitución, situación común a los sistemas jurídicos reseñados, simultaneando con la exposición de la configuración de los sistemas de justicia constitucional particular en cada uno de ellos. Desde la Carta Magna, en tanto que documento solemne donde se expresan los contenidos valorativos que deben impregnar el ordenamiento jurídico en su totalidad, se protegen los derechos de los sujetos y se garantiza la separación de poderes, otorgándoles una función

---

<sup>211</sup> Por ejemplo, en el ordenamiento italiano no se ha previsto expresamente la graduación de los efectos temporales de las sentencias de inconstitucionalidad. Ha sido el campo fiscal el que ha incitado a las manifestaciones de la justicia constitucional sobre esos efectos, y sus posibles limitaciones. D'AMICO, M., *Giudizio sulle leggi ed efficacia temporale delle decisioni di incostituzionalità*. Giuffrè, Milano, 1993, pág. 145 y ss, donde se ponen de relieve las construcciones judiciales y la aplicación de principios para la construcción y delimitación de un amplio concepto de 'esaurimento del rapporto' respecto a la extensión de la declaración de inconstitucionalidad hacia el pasado. El Tribunal Constitución alemán ha atendido, en algunas de sus sentencias, a las consecuencias y mermas económicas que para la Hacienda pública podía implicar una declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria. Late en todos estos países la necesidad de dotar de eficacia ex tunc o ex nunc a la sentencia de inconstitucionalidad, con los consiguientes efectos de reembolsar las cantidades recaudadas. Es en Alemania donde el TC ha ido más lejos, llegando a conceder un plazo al legislador, en la S. del TC alemán 21, 12, para reformar la regulación de un impuesto, y advirtiéndole de que de no hacerse así, la ley era inconstitucional. Vid. PINELLI, "Diritti costituzionali condizionati, argomento delle risorse disponibili, principio dell'equilibrio finanziario", a cura di Ruggeri, *La motivazione delle sentenze della Corte Costituzionale*. Torino, 1994, pág. 552. Vid. DE MITA, E., "L'influsso della giurisprudenza...", *op. cit.*, pág. 596.

constitucional. Nos corresponde ahora analizar la influencia de esos dictados constitucionales vinculantes en el derecho financiero y, más concretamente, los reflejos que cimentarán -desde la misma configuración del Estado social y democrático de Derecho-, que encauzarán el deber de contribuir -desde los principios de justicia, formales y materiales- y lo compaginarán con los derechos fundamentales como consecuencia de la aplicación y decantación por alguna de sus diversas concepciones, para, a su vez, deducir su influencia.

#### **4.2.- LA TRASCENDENCIA DEL ANÁLISIS DESDE EL DATO CONSTITUCIONAL PARA EL DERECHO TRIBUTARIO**

La trascendencia de la Constitución -traducción en el ámbito jurídico de la opción política escogida por un pueblo en un momento concreto- para todo el ordenamiento jurídico, y para todos los rincones de la vida social y política de un país, a estas alturas no es sensatamente puesta en duda por nadie. Como tampoco puede serlo la importancia de sus contenidos más genuinamente indispensables, como la forma de Estado, la forma de gobierno, los derechos fundamentales, los principios constitucionales y el papel del sistema financiero. Con mayor razón si se conciben todas las prescripciones constitucionales como obligatorias para todos los poderes del Estado, y se convierten, al tiempo, en parámetro de referencia para las decisiones judiciales, con lo que alcanzan una importancia desconocida hasta hace poco.

Indudablemente, una parte muy importante de esas normas constitucionales extienden su eficacia también al ámbito financiero<sup>212</sup>, llegándose a bautizar a ese conjunto normativo con el apelativo 'Constitución financiera'. Numerosas son las cuestiones atendidas por ella, pudiendo diferenciarse una parte, la orgánica, que lo hace al poder financiero<sup>213</sup>, a la estructura y a la distribución de las competencias normativas financieras -tan importante en países con estructura descentralizada que afecta al sistema tributario, como puede serlo el alemán, con los Länder, o el español, con las Comunidades Autónomas-. Y otra parte donde se recoge la materia propiamente financiera elevada al rango constitucional, y que incide en el amplio abanico de posibles relaciones jurídicas que se establecen entre el Estado y el sujeto. Sirva simplemente como ejemplo, la cita del art. 1.1, el 9, el 14, los derechos fundamentales, o los contenidos del art. 31, los arts. 39 al 52, así como los arts. 133 a 136, todos de la CE.

Resulta evidente, por tanto, que el Derecho constitucional supone, respecto al derecho financiero, un *límite*, un *fundamento* y una *guía*. *Límite* en cuanto que, desde los preceptos constitucionales, se exige la actuación parlamentaria, mediante la reserva de ley, para el establecimiento de prestaciones personales y patrimoniales de carácter coactivo en el ámbito tributario (art. 31.3 CE) y se aporta una declaración de los derechos y libertades así como de las garantías que protegen a los sujetos, también cuando se relacionan con la Administración tributaria; derechos y libertades que vinculan y deben ser observados por todos los poderes públicos. Y, a su vez, las normas constitucionales se erigen en *fundamento* y *guía*, pues se

---

<sup>212</sup> MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 42, afirman que la conexión entre el Derecho constitucional y el financiero "está en la entraña de ambos ordenamientos, cuyas partidas de nacimiento son coetáneas".

<sup>213</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., "La potestà tributaria", en la obra colectiva dirigida por A. Amatucci, *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I. Cedam, Padova, 1994. Y es que, como explica GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Constitución como norma...*, op. cit., pág. 49, la Constitución viene a ordenar y delimitar los poderes del Estado que ella misma configura y las fuentes formales del Derecho, a establecer el ámbito de derechos y libertades, y también los objetivos o fines hacia los que el poder público debe tender.

recogen también en el articulado constitucional los ejes que, sin excusa, justifican y deben encarrilar y condicionar esa imposición tributaria, como son la capacidad económica, la igualdad y la progresividad; todos ellos para la consecución de la justicia y equidad tributaria, sin perder de vista la solidaridad interterritorial, y con el propósito de lograr la efectividad del resto de contenidos constitucionales. En último término, como advierte Sainz de Bujanda<sup>214</sup>, la materia financiera se constitucionaliza con el propósito de infundirle mayor estabilidad y fijeza, para evitar que normas de rango inferior a la Carta Magna -sean leyes sean reglamentos- puedan convertir un sistema tributario ajeno a esos principios de justicia del deber de contribuir, y a los que se atribuye un carácter de cimiento del sistema tributario

Un análisis del articulado constitucional posibilita el estudio de las garantías jurídicas, sean derechos fundamentales sean valores o principios constitucionales, que muestran sus destellos y eficacia ante el sujeto que se relaciona con el fenómeno tributario en tres estadios: tanto en el momento de creación de las normas jurídico-tributarias, como en el de la aplicación del Derecho y en la revisión ante conductas inconstitucionales o ilegales. A ellos, sucesivamente y en su lugar oportuno, iremos prestando atención.

#### **4.3.- EL ARTÍCULO 1 DE LA CONSTITUCIÓN COMO REFERENTE DE TODO EL ORDENAMIENTO JURÍDICO, Y COMO GUÍA PARA UNA RELECTURA DEL DERECHO FINANCIERO**

Entrando ya a desmenuzar los sobresalientes contenidos y manifestaciones recogidas en el articulado de la Carta Magna con relevancia para el Derecho financiero, no podemos hacer otra cosa que destacar la proverbial disposición<sup>215</sup> incardinada en el esencial artículo 1 de la Constitución Española. Este precepto enuncia que “España se constituye en un Estado Social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”<sup>216</sup>.

---

<sup>214</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1991, pág. 100, y en *Hacienda y Derecho*, T. I, IEPol., Madrid, 1962, pág. 429, y también en el Tomo III, Madrid, 1963, pág. 182. Así pues, se observa la influencia e interdependencia de esos principios constitucionales financieros por su ubicación en la Carta Magna, en la posición formal suprema de la jerárquica pirámide normativa. Pero, a su vez, se sitúan en esa Norma Normarum en función del relevante contenido sustantivo de los mismos y de su trascendencia para impregnar de justicia el ordenamiento jurídico en su conjunto.

<sup>215</sup> Aunque, no por ello, deje de motivar diferentes opiniones doctrinales. No en vano, CASCAJO CASTRO, J. L., “La voz ‘Estado social y democrático de derecho’: materiales para un léxico constitucional español”, *Revista del CEC*, nº 12, 1992, págs. 13-14, denuncia la equivocada actitud doctrinal afanada en adoptar definiciones relativas al contenido de una compleja fórmula que predica demasiado y que se presta a todo tipo de divagaciones, “en vez de investigar su contenido normativo vinculante, deducible desde el propio texto por medios racionales”. De ella se realizan diferentes lecturas en función de las concepciones ideológicas de las fuerzas políticas que configuraron las líneas maestras de la misma Constitución. Vid., en este sentido, RODRÍGUEZ BEREJO, A., “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en la obra colectiva *El sistema económico en la Constitución económica*. XV Jornadas de Estudio de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia. Vol. II. Madrid, 1994, pág. 1290. Vid., en cuanto a la caracterización del Estado Social, PÉREZ ROYO, J., “La doctrina del Tribunal Constitucional...”, *op. cit.*, págs. 157-181, así como RODRÍGUEZ-ARANA, “Los derechos fundamentales en el Estado social de Derecho y el Derecho Administrativo Constitucional”, A.A., nº 35, 1988, págs. 2045-2058.

<sup>216</sup> La referencia al término Estado social aparece por primera vez en 1929 en un trabajo de Herman Heller titulado “¿Estado de Derecho o dictadura?” (*Rechtsstaat oder Diktatur?*), que puede consultarse en castellano en HELLER, H., *Escritos políticos*. Madrid, 1985. Este iuspublicista alemán, miembro del Partido Socialdemócrata, se

Esta configuración sintoniza con otras Constituciones europeas -destacadamente la Ley Fundamental de Bonn de 1949-<sup>217</sup>, aunque también existen ordenamientos donde no se recoge expresamente; v.gr. ni el articulado de la Constitución italiana ni el de la Carta Magna francesa de 1958 recoge esta formulación expresamente.

Esta fórmula utilizada por la Constitución despliega su virtualidad, en definitiva, al establecer los trazos que deben guiar todo el articulado constitucional financiero. Ahora bien, más que un análisis separado y excluyente de cada uno de los elementos de la fórmula, lo que se debe realizar es una lectura específica pero integrada de todos y cada uno de ellos. En consecuencia, más que limitarnos a deducir separadamente las conexiones de cada uno de sus elementos, y el efecto y la eficacia que cada uno, por su parte y en desconexión con los demás, implica en el ámbito financiero, orientaremos nuestras reflexiones sobre la trascendencia que sobre el Derecho financiero, de conjunto, supone, y las consecuencias que impone, la fórmula adoptada en el art. 1 CE. Su eficacia, por lo demás, se vierte sobre el Derecho financiero tanto en el momento del establecimiento de los gravámenes tributarios como en el conjunto de actuaciones, también administrativas, dirigidas a la consecución efectiva de ese deber constitucional de contribuir.

#### **4.3.1.- LA INTERVENCIÓN DEL LEGISLADOR, LA MODULACIÓN DEL PRINCIPIO DE 'AUTOIMPOSICIÓN' TRIBUTARIA Y LA REGULACIÓN LEGAL DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DESDE EL ESTADO DEMOCRÁTICO Y DE DERECHO**

Desde el primer término de la formulación del art. 1 CE se pueden establecer ya las concomitancias con las instituciones financieras, pues con la expresa inclusión en el artículo 1.1

---

refirió a la necesidad de atender mediante el Estado Social de Derecho a la vertiente material y formal del principio de igualdad. Cita el intento de HESSE, K., *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Ed. Müller, Heidelberg-Karlsruhe, 1978, pág. 86 y ss., de establecer un principio de irreversibilidad de las conquistas sociales alcanzadas (Nichtumkehrbarkeitstheorie), al menos en lo que podrían considerarse componentes elementales y básicos; principio que no ha encontrado aceptación doctrinal, precisamente al afirmarse su dependencia respecto de los recursos económicos del Estado. Incluso se ha afirmado que esta disquisición doctrinal, y las argumentaciones vertidas, hicieron mella en la intención del constituyente alemán para no incluir derechos fundamentales de contenido social en el articulado constitucional.

<sup>217</sup> En la Ley Federal Alemana de 1949 sí que se asume realmente su relevancia y repercusión, estando recogida en los arts. 20.1 -cuando afirma que "La República Federal de Alemania es un Estado federal democrático y social"- , y en el art. 28.1: "El orden constitucional en los Länder debe responder a los principios de Estado de Derecho republicano democrático y social, en el sentido de esta Constitución". Tal y como recoge PÉREZ ROYO, J., "La doctrina del Tribunal Constitucional...", *op. cit.*, pág. 158, uno de los más destacados comentaristas de la Grundgesetz, HERZOG, en la obra colectiva *Grundgesetz-Kommentar*. München, 1976-1980, pág. 303, afirmó que, aun siendo "una de las formulaciones más esenciales de la GG", es también "el principio político y jurídico-constitucional más polémico todavía hoy de todo el panorama político de la República Federal de Alemania". Aunque en Italia no se recoge expresamente en uno de sus preceptos, MORTATI, C., "Articolo 1", en *Commentario della Costituzione*. A cura di G. Branca, Bologna/Roma, 1975, pág. 45, dice que de los mismos contenidos constitucionales se desprende la asunción en la Carta Magna italiana del Estado Social. Del trato recibido en Italia podemos citar, aun teniendo presente que no se encuentra recogido expresamente en la Carta Magna de 1947, a BARBERA, A., "Commento all'articolo 2", en *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca, Zanichelli, Bologna-Roma, 1975, pág. 91, quien se manifiesta partidario de evitar hablar de Estado social, pues lo considera "demagógico y caritativo". También dejan constancia de sus dudas sobre el término y su contenido, GIANNINI, M. S., "Stato sociale: una nozione inutile", en *Scritti in onore di C. Mortati*. Vol. I, Giuffrè, Milano, 1977, pág. 141 y ss., y CARLASSARRE, L., "Forma di Stato e diritti fondamentali", *Quaderni Costituzionali*, n° 1, 1995, pág. 44 y ss. En el ordenamiento francés, por ejemplo, se extrae de su propia configuración como una "República indivisible, laica, democrática y social".

del término 'Estado Democrático' se está afirmando la primacía que se quiere otorgar al Parlamento, en cuanto expresión de la voluntad popular. Esa fue la voluntad también del constituyente, al querer expresamente "consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular" en el Preámbulo de la vigente Constitución de 1978. Se otorga a este órgano representativo del pueblo la proyección o realización normativa de la Constitución, con importantes connotaciones para el ámbito financiero.

Ahora bien, si tenemos en cuenta un nuevo componente, como es el proceso de construcción europea y sus consecuencias en este punto, debemos limitarnos a apuntar que aquí el camino presenta unas peculiaridades diferentes desde la necesidad de hacer efectivas en los ordenamientos internos las disposiciones procedentes de las instituciones europeas, pero, teniendo en cuenta el acusado 'déficit democrático' que presentan. El trayecto que falta por andar es todavía largo e intrincado. No obstante, a él será necesario ir sumando esfuerzos jurídicos de todo orden que permitan forjar un consenso europeo que, basándose en la dimensión europea (e incluso universal) de los derechos y libertades, edifique un orden social y democrático de Derecho europeo y atienda al componente fiscal. Y ello, teniendo presente que nos encontramos todavía en un momento incipiente, donde se parte por las instancias comunitarias de un mínimo a respetar por los Estados, a diferencia de los constantes pasos de gigante que se están dando en el ámbito económico y monetario.

En definitiva, es necesario recorrer con decisión ese trayecto de unificación política y jurídica para conseguir un entramado normativo que suponga la adopción de un consenso común sobre los derechos económicos y sociales y las libertades fundamentales, y su papel en unos gobiernos democráticos. Se trataría de lograr que esos derechos se encaramen a lo más alto del vértice jurídico, asumirlos en la conciencia colectiva y discernir el papel a desempeñar por éstos en un Estado de Derecho marcado por la necesidad de intervención positiva de los poderes públicos para conseguir la aplicación de los derechos de índole social.

En este sentido, ciñendo nuestras observaciones al ámbito interno, es preciso advertir que ese componente democrático se disuelve si es concebido como insulso expediente de validación de cualesquiera decisiones del poder siempre que procedan de una 'sobredimensionada' mayoría o de un numérico soporte popular, alcanzado tras el correspondiente proceso electoral. Frente a esta desviación, en el Estado constitucional y democrático solamente es posible encontrar poderes que realizan funciones constitucionalmente determinadas. Cuando se legisla en materia financiera se ejercen funciones que la Constitución ha entendido factibles y orientadas, en último término, en beneficio del cuerpo social y de sus componentes. Y es, precisamente, en la orientación de esa tarea legislativa donde asumirán y cumplirán un papel relevante los valores, los principios y los deberes constitucionalmente declarados, hasta el punto de permitir una declaración de ilegitimidad de las prácticas políticas y de las resoluciones legislativas o judiciales que los desconozcan, suponiendo un parámetro de control de ese poder y de su adecuado ejercicio.

Nos hemos detenido unos instantes en este punto porque es el Derecho financiero un instrumento importante y beligerante para el devenir económico y social que está en manos de las mayorías parlamentarias. Queríamos destacar el amplio margen de maniobra política que esa legitimidad democrática supone<sup>218</sup>, y apuntar el pragmatismo que se ve reflejado, no sólo en la

---

<sup>218</sup> NIETO, A., "Peculiaridades jurídicas de la norma constitucional", *RAP*, nº 100-102, pág. 409 y ss., donde destaca la relevancia política de muchos de los contenidos constitucionales. Pone de relieve DENNINGER, E., "El

manera de acometer las decisiones normativas tributarias -con el perenne conflicto entre la Ley y el Decreto ley y en el ámbito tributario, v.gr. 182/1997, de 28 octubre<sup>219</sup>, o la problemática relativa a las Leyes de Presupuestos o las de Acompañamiento-; además, la ensalzada eficacia recaudadora exigida del sistema tributario, y conseguida mediante la actuación administrativa, pero sin poder desconocer los valores y los principios constitucionales, también financieros, y, desde luego, los derechos y deberes fundamentales y los principios rectores del orden social y económico<sup>220</sup>. Es la tarea interpretativa dejada también en manos del legislador, y que Konrad Hesse calificara como 'concreción', en el sentido de concretar, de entre los varios contenidos posibles, uno de los que el principio en cuestión posibilita, dentro del marco constitucional.

Con el denominado tránsito del Estado legislativo al Estado constitucional se ha producido una relectura del papel de la ley, del principio de legalidad como meramente formal, imponiéndose una serie de límites y condicionantes, materiales y formales, al poder del Estado (cfr. STS 1 de diciembre de 1986 y 19 septiembre 1988). Éste resultará sometido al Derecho en todos sus aspectos desde el momento en que se predica la naturaleza jurídica y la eficacia vinculante y directa de todas las normas constitucionales. Incluso puede afirmarse, como hace Rodríguez Bereijo, que, por la especial trascendencia económica y política de la exacción tributaria para los fines estatales, la materia financiera está "sometida al principio de legalidad de un modo más rígido que en otras ramas del derecho público"<sup>221</sup>.

---

lugar de la ley", en la obra colectiva *Democracia representativa y parlamentarismo*. Servicio de Publicaciones del Senado por las IX Jornadas de Derecho Constitucional Comparado, celebradas en el Senado del 5 al 7 de noviembre de 1992. Madrid, 1992, pág. 53, que "desde una perspectiva institucional ello conduce a que el Legislador se encuentre crecientemente emparedado entre un dirigismo constitucional axiológica y filosóficamente fundado y un pragmatismo del Ejecutivo de proyectos orientados según la clientela de que se trate".

<sup>219</sup> Como apuntábamos, la STC 182/1997, de 28 de octubre, se pronunció sobre las relaciones entre Ley y Decreto-Ley en el ámbito financiero, desde el art. 86 y 31 de la CE. Precisamente, en uno de los votos particulares a esa sentencia formulado por el magistrado Cruz Villalón se critica el apego excesivo de la sentencia "más de lo necesario- en el suelo del citado principio de legalidad (en el que parece haber pasado a identificar dos zonas, una accesible y otra cerrada al Decreto-Ley), siendo así que, en mi opinión, procede intentar una interpretación lo más directa e inmediata posible de lo que haya de entenderse por 'deber de contribuir' (art. 31.1 CE), así como por 'afectación' del mismo (art. 86.1 CE), evitando reconducir constantemente el problema al principio de legalidad". Este magistrado apunta también que "el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es un deber, sin la menor duda, 'de configuración legal', de tal modo que la ley se erige, tradicionalmente, en la garantía constitucional por excelencia de la legitimidad del citado deber. Ello, sin embargo, no debe llevarnos a determinar el problema de su 'afectación' en términos de principio de legalidad".

<sup>220</sup> Esos principios constitucionales, y también los financieros, despliegan la capacidad, no de acotar un estrecho surco por donde deberá discurrir la tarea legislativa financiera, sino, al contrario, se limitan a encauzarla por unos amplios linderos, debiendo el legislador precisar, de entre las varias posibilidades que ante él se abren, las que considere más oportunas para la consecución de los objetivos constitucionales pretendidos. Aunque se desprenda ineludiblemente la unidad 'ordinamental' de esa supremacía y vinculación de todo el acervo jurídico a ella, tampoco debemos errar pensando que cualquier acto es, o debe ser visto, como desarrollo o ejecución de la Constitución, tal y como avisa HESSE, K., *Gründzüge des...*, op. cit., pág. 11 y ss. La Constitución es un marco normativo al que no se puede exigir pretensión de totalidad y exhaustividad, sino que, en lo no dispuesto o regulado por la Constitución, ahí entra en liza el papel del legislador, siendo autónomo siempre que respete los dictados constitucionales y la orientación que, en determinadas materias, desde ellos se señala. De hecho, LÓPEZ PINA, A., "Tareas del Estado y lugar de la ley", en la obra colectiva *Democracia representativa ...*, op. cit., pág. 34, señala que una cosa es asegurar la primacía de la Ley, y otra es entender existente una reserva omnicompreensiva de Parlamento; situación que en su día ya denunció el TC Alemán, vid. S. TC alemán 68, 1 (86) y 49 (89).

<sup>221</sup> Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio...*, op. cit., pág. 120.



El principio de autoimposición, en épocas pretéritas, estaba enfocado más a conseguir la protección de la propiedad privada ante los incisivos ataques provenientes, sobre todo, de los poderes públicos<sup>222</sup>. La intervención legal en materia tributaria se contempla ahora como garantía de una libertad que va más allá de la simple defensa de la posesión de bienes, adquiriendo un destacable papel 'socializante'<sup>223</sup>. Se la considera como norma de garantía pero, también, como principio que garantiza y defiende el interés de la sociedad, en una democracia, de una parte tan esencial del conjunto de la política, como es la política 'fiscal' (Cfr. STC 19/1987, de 17 de febrero, f.j. cuarto), y que, en última instancia, como puso de relieve la STC 185/1995, es una "garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano". De hecho, el tributo es un instituto jurídico del que destaca, sobremanera, la nota de la coactividad y que implica detraer, por mandato del órgano legitimado para ello, una parte de la propiedad privada de los ciudadanos para instrumentar esa adquisición en la consecución de determinados fines constitucionales<sup>224</sup>. Además, la relación poder legislativo-poder ejecutivo presenta en el ámbito

---

<sup>222</sup> RAMALLO MASSANET, J., "Condicionamientos constitucionales de la codificación tributaria", en la obra compilada por González García, *Principios constitucionales tributarios*. Universidad Autónoma de Sinaloa-Universidad de Salamanca. México, 1993, pág. 53 y ss., apunta el discurrir del sobresaliente papel del Código civil, y la concepción de la propiedad privada vigente el Código de Napoleón, con sus evidentes reflejos en el ámbito tributario, al afectar, de lleno, la tributación a aquélla, debiendo someterse el Derecho Tributario al derecho común, hasta que la Constitución rígida y vinculante asume el punto central del ordenamiento, adquiriendo valor jurídico-normativo. A la par, se va segregando, tal y como expone el autor citado en pág. 56, el Derecho Financiero del Derecho civil, y reconstruye las partes que estaban siendo asumidas por el Derecho constitucional y el administrativo. En este contexto aparecerá la primera manifestación de un Código Tributario.

<sup>223</sup> Vid. la referencia al papel socializante de la Ley en SIMÓN ACOSTA, E., "La legge tributaria", en la obra colectiva dirigida por A. Amatucci, *Trattato di Diritto Tributario*. Cedam, Padova, 1993, pág. 520. Vid., también, PÉREZ ROYO, F., "El principio de legalidad tributaria en la Constitución", *Estudios sobre el proyecto de Constitución*. CEC, Madrid, 1978, pág. 402, y del mismo autor en "Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional", en el volumen colectivo *Hacienda y Constitución*. IEF, Madrid, 1979, pág. 13 y ss., y "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria", *REDC*, nº 13, 1985, pág. 56 y ss.

<sup>224</sup> Vid. LOZANO SERRANO, C., "Las prestaciones patrimoniales públicas...", *op. cit.*, pág. 32. Sobre el derecho a la propiedad el TC se pronunció en la conocida *Sentencia de 26 de marzo de 1987*. En ella afirmó que la referencia a la función social, como elemento estructural de la definición misma de ese derecho o como factor determinante de la delimitación legal de su contenido, pone de manifiesto que la Constitución no ha recogido una concepción abstracta de este derecho, como mero ámbito subjetivo de libre disposición o señorío sobre el bien objeto de dominio reservado a su titular, sometido únicamente en su ejercicio a las limitaciones generales que las leyes impongan para salvaguardar los legítimos derechos o intereses de terceros o del interés general. Por el contrario, la Constitución reconoce un derecho a la propiedad privada que se configura y protege como un haz de facultades individuales sobre las cosas, pero también, y al mismo tiempo, como un conjunto de deberes y obligaciones establecidos de acuerdo con las leyes, en relación a (sic) valores o intereses de la colectividad, es decir, a la finalidad o utilidad social que cada categoría de bienes objeto de dominio está llamada a cumplir". El artículo 128 de la CE expresa claramente que toda la riqueza del país, en sus diversas formas y sea quien sea su titular, se subordina al interés general. Y pueden consultarse las orientaciones de cierta doctrina alemana en su análisis del ámbito tributario y sus relaciones con el derecho de propiedad, v.gr. KIRCHHOF, P., "La influencia de la Constitución alemana en su legislación tributaria", *Garantías constitucionales del contribuyente*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, págs. 25-49. También incide en la importancia de la función social de la propiedad en la imposición tributaria y en la modulación del gravamen, HERRERA MOLINA, P. M., *Capacidad económica y sistema fiscal*. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 94 y ss., al igual que hizo el TC alemán, en la citada sentencia relativa al Impuesto sobre el Patrimonio (S. TC alemán 93, 121, 136), principalmente porque su ponente fue el profesor Kirchoff, que es quien sostiene esa interpretación del principio de capacidad económica, al no hallarse recogido expresamente en la Constitución alemana.

tributario nuevos contornos y deslindes de no fácil intelección, en muchas ocasiones (cfr. 209/1987, de 22 de diciembre)<sup>225</sup>.

#### **4.3.2.- LA EVOLUCIÓN DEL PAPEL DE LA LEY EN EL ÁMBITO FINANCIERO TEÑIDA DE CONTENIDO SOCIAL**

Ha sido notoriamente destacada la evolución seguida por el clásico Estado de Derecho al ir adquiriendo tintes sociales<sup>226</sup>. El discurrir apuntado tiene unas líneas claras: se abandona la concepción exclusiva del Estado y el ordenamiento como gendarme o garante del orden - establecido casi siempre desde el mercado como referente-, que presentaba una funcionalidad específicamente protectora frente a intromisiones monárquicas o del ejecutivo, para tener que realizar el propio Estado unas tareas determinadas desde la propia Constitución, fruto de la insuficiencia del mercado de atender a las necesidades de la colectividad. Se trata de conseguir un equilibrio entre el individuo y el Estado, y la satisfacción por los poderes públicos de las situaciones de necesidad a que se ven abocados los sujetos, pues en época liberal clásica no le correspondía al Estado preocuparse del goce y ejercicio efectivo de los derechos por los sujetos. Se modela, consecuentemente, ese ideal individualista y exclusivo para atender, a su vez, a formas y contenidos con una carga decididamente social.

Evidentemente, las conquistas del Estado de Derecho ganadas a pulso progresivamente desde la instauración del constitucionalismo, no se van a perder por el hecho de que el Estado venga adjetivado y concebido, a la vez, como Estado social<sup>227</sup>. Al respecto, la STC 18/1984, de 7 de febrero, afirmó que “la configuración del Estado como social de Derecho viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza en una acción mutua Estado-Sociedad”. Es decir, que esa formulación del Estado de Derecho como social no puede concebirse como mera superación secuencial histórica respecto al Estado democrático-liberal<sup>228</sup>. A partir de la segunda posguerra

---

<sup>225</sup> Esta STC 209/1987, de 22 de diciembre, dispuso: que el juez ordinario “ha de emplear, en efecto, como parámetro de tal juicio, la ley que la norma reglamentaria pretende desarrollar, pero *esa ley ha de ser interpretada de conformidad con la Constitución y es competencia nuestra examinar la adecuación constitucional de la interpretación que de la norma legal se hace en el juicio de legalidad cuyo resultado puede ser así objeto de nuestro conocimiento no porque este Tribunal sea el juez de la legalidad sino porque lo es de la constitucionalidad. Ambos planos, el de la legalidad y el de la constitucionalidad, se cruzan al interpretar la ley*, que a su vez ha de ser medida de la legitimidad del reglamento acerca de la cual nosotros no hemos de pronunciarnos sino en cuanto se ponga en cuestión el respeto a un desarrollo fundamental en su contenido constitucional garantizado”.

<sup>226</sup> Y también influyeron las reivindicaciones que las organizaciones obreras venían ejerciendo sobre los cimientos más arraigados en la burguesía de la concepción liberal. Esa presión social traería consigo el establecimiento de nuevas Constituciones para desquitarse de ese compadreo anterior entre el Monarca y la pujante burguesía, tomando parte activa el conjunto de la sociedad. Esa instauración, por voluntad constitucional, de un Estado Social produjo un cambio de enorme magnitud. Creemos posible afirmar que el Estado Social implica una profundización en la misma idea de democracia, no sólo al no excluir a ningún grupo de ciudadanos en la participación activa en la toma de decisiones, sino, también, mediante la citación al conjunto de la sociedad a participar en el levantamiento de los gastos públicos.

<sup>227</sup> PAREJO ALFONSO, L., *Estado Social y Administración Pública. Los postulados de la reforma administrativa*. Civitas, Madrid, 1983, pág. 73 y ss. Denuncia este autor, en pág. 26 que el tránsito del Estado liberal de Derecho al Estado social de Derecho se ha realizado en la práctica sin una paralela revisión de las ideas básicas sobre las que descansa el Derecho público, aún anclado en el primero.

<sup>228</sup> Da la sensación de tener que superar la teoría liberal del Estado de Derecho para poder acoger una

mundial es cuando se van a limar las asperezas que existían en la relación Estado y sociedad, y entre ésta y el individuo, cobrando una nueva perspectiva. De hecho, típicos valores del liberalismo clásico, como la propiedad -en su concepción como derecho natural-, pasa ahora a adquirir una función social tendente a un cierto equilibrio y redistribución, con las necesarias cautelas y garantías. El principio de igualdad, antes entendido en sentido formal, adquiere ahora también una vertiente material. Y el principio de legalidad, concebido en su aspecto formal -donde, a su vez, interpretar era conseguir determinar la voluntad del legislador- pasa a asumir nuevas funciones y unos relevantes contenidos sociales; por no incidir ahora en el papel del individuo<sup>229</sup> y los derechos fundamentales típicamente abstencionistas o liberales y los que tienen contenidos sociales, culturales o económicos.

En ese trasiego desde la posición individualista anglosajona más extrema del S. XVIII, o desde la 'sujeción' del sujeto a ese ente superior, el Estado, en la europea continental, hasta la 'socialización del Estado' a partir del S. XX, se observa una evolución progresiva, acercándose la persona al Estado, asumiendo éste las tareas sociales como objetivos propios, y decantándose el ordenamiento constitucional por la protección de la persona. Así, se ordenará el interés general desde la preeminencia de la persona y de su papel en la sociedad, con el objetivo de garantizar los derechos de los individuos -que también son interés general, y no egoísmo puro-, y de lograr la efectividad de los fines y objetivos sociales, que también interesan al Estado hasta el punto de obligar a éste a inmiscuirse en parcelas económicas y sociales. En muchas ocasiones, solamente defendiéndose a uno de esos intereses puede otorgarse protección suficiente al otro<sup>230</sup>. De hecho,

---

interpretación institucional o axiológica de los derechos fundamentales que permita su tutela efectiva. Vid. la referencia en Italia realizada por BALDASSARRE, A., "Diritti sociali", *Enc.Giur. Treccani*, Vol. XI, Roma, 1989. Y, también, MAZZIOTTI DI CELSO, M., "Diritti sociali", *Enc.Dir.*, vol. XII, Milano, 1964, pág. 805, al considerar la fuente de los derechos sociales la exigencia de igualdad, que, a su vez, es presupuesto de la libertad, mientras que con anterioridad, la incompatibilidad se fundaba en la contraposición entre libertad e igualdad. Además, afirma este autor que "la garanzia dei diritti di libertà è condizione perché le prestazioni sociali dello Stato possano essere oggetto di diritti individuali; la garanzia dei diritti sociali è condizione per il buon funzionamento della democrazia, quindi per un effettivo godimento delle libertà civili e politiche". En tal sentido, también LUCIANI, M., "Sui diritti sociali", en la obra colectiva dirigida por R. Romboli, *La tutela dei diritti fondamentali davanti alle Corti costituzionali*. Utet, Torino, 1994, pág. 85 y ss.

<sup>229</sup> FORTSHOFF, E., "Concepto y esencia del Estado social de Derecho", en AA.VV., *El estado social*. CEC, Madrid, 1986, pág. 47, pone de relieve el cambio experimentado en la existencia y en sus efectos sobre el Estado, y para ello diferencia entre estado vital dominado por cada individuo, que sería aquél que se configura de tal manera que el individuo puede considerarse dueño de ese espacio, sin que sea el derecho de propiedad el que coloque y mantenga en la posición de dominio en ese espacio vital, y, por otra parte, el espacio vital efectivo, que sería aquel espacio donde se desarrolla la existencia de cada uno. Y esta distinción le sirve para analizar la evolución, comenzada en el S. XIX, cuando gran parte de la población poseía un espacio vital sometido a su dominio (el corral y las dependencias, la casa, el taller); posteriormente, por el aumento de la población, el espacio vital sometido a dominio se ha visto reducido progresivamente (casa de alquiler, piso, considerados como renunciaciones sucesivas al espacio vital dominado); y, como contrapunto, un aumento constante del espacio efectivo vital por el progreso técnico, habitando en grandes espacios, viajar. Concluye afirmando que esa renuncia al ámbito espacial dominado conlleva renuncia a garantías sustanciales en la existencia individual.

<sup>230</sup> Vid. LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y...*, *op. cit.*, pág. 33 y ss., y también en *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, *op. cit.*, pág. 81 y ss. PAREJO ALFONSO, L., *Estado social...*, *op. cit.*, pág. 83. PECES-BARBA MARTÍNEZ, G., "Diritti e doveri fondamentali", *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, pág. 150, afirma "sin la satisfacción de una serie de necesidades básicas como la educación, la sanidad, la vivienda, la seguridad social, no se puede pretender un uso igual de los derechos ni una igual distribución de los beneficios que estos producen entre todos los ciudadanos". No es ésta, obviamente, una situación únicamente predicable de nuestro país, sino que también ha sido vista así por la Corte Costituzionale italiana, en cuya S. 286/1987, recoge el "interesse della collettività alla liberazione di ogni cittadino dal bisogno ed

se observa una ampliación de los quehaceres atribuidos al Estado tras su configuración como Estado social, “fiscalmente gravador y distribuidor, planificador y experimentador”<sup>231</sup>.

La STC 185/1997 se refirió a la función de la reserva de Ley para “garantizar la unidad financiera y la supremacía de la representación política parlamentaria, asegurando la unidad del ordenamiento y la igualdad de los contribuyentes en el ámbito vital que es la esfera de la libertad y la propiedad”. La importancia que concede esta manifestación del Alto Tribunal al principio de reserva de ley es justa, y a su vez, debe ser puntualizada. Justa en tanto que resalta la capacidad de la ley para “preservar la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor, de la unidad misma del ordenamiento (art. 2 de la Constitución)”, según la STC 19/1987, de 17 de febrero. Sin embargo, como hemos apuntado nosotros, hay que evitar reducir la reserva de ley tributaria a la antigua formulación del principio de autoimposición; formulación incluso superada por la STC 6/1983, en cuyo f.j. cuarto entendió que la reserva de ley tributaria ya no se presenta “con el rigor que hubiera podido tener en momentos históricos anteriores”, sino debiendo referirla a la configuración y consecución del deber constitucional de contribuir, y a lograr una uniforme distribución de los gravámenes tributarios<sup>232</sup>, así como a adoptar medidas de organización y reasignación de recursos, que debe observar las necesidades sociales y actuar en consecuencia. Y una de esas exigencias, sancionadas constitucionalmente, es la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; finalidad ésta que permite apoyar el poder de imposición tributaria sobre “una razón objetiva, sustancial, y no solamente en el argumento meramente formal (legalidad tributaria)”, como afirmó Rodríguez Bereijo<sup>233</sup>. Y si a ello añadimos el componente ‘derechos fundamentales’, el legislador no puede, desde las exigencias constitucionales, desentenderse, sino que, tal y como lo expresó claramente el Tribunal

---

alla garanzia di quelle minime condizioni economiche e sociali che consentono l'effettivo godimento dei diritti civili e politici”. También el TC alemán, en las *Sentencias de 22 de junio de 1995*, relativas al Impuesto sobre el Patrimonio y al de Sucesiones y Donaciones -que dieron un plazo para la modificación legislativa acorde con las orientaciones constitucionales- establecieron que “el punto de partida del juicio constitucional es el principio de que el Estado debe dejar exenta la renta del contribuyente cuando ésta sea necesaria para lograr las *condiciones mínimas que requiere una existencia humana digna. Este mandato constitucional deriva del art. 1.1 GG con relación al principio del Estado social del art. 20.1*. Así como el Estado, de acuerdo con estas normas, está obligado a asegurar al ciudadano sin recursos tales condiciones mínimas por medio de prestaciones sociales en caso de necesidad (STC alemán 40, 121, 133), el Estado no puede privar al ciudadano de la propia renta que éste obtiene hasta el límite del mínimo necesario para la existencia. De las mencionadas normas constitucionales, así como también del art. 6.1 GG, se deduce también que en lo que se refiere a la tributación de la familia, el mínimo existencial de toda la familia debe quedar exento. Esto es así con independencia de cómo se configure en concreto la tributación y a qué miembros de la familia se les atribuya la condición de obligados tributarios” (STC alemán 82, 60, 85) (las cursivas son nuestras).

<sup>231</sup> En frase de LÓPEZ PINA, A., “Tareas del Estado y lugar de la ley”, en la obra colectiva *Democracia representativa y parlamentarismo. Op. Cit.*, pág. 32.

<sup>232</sup> Inciden en esta orientación, MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 171. GRIZIOTTI, B., “I principi delle entrate extrafiscali”, *Saggi sul rinnovamento della scienza delle finanze e del diritto tributario*. Giuffrè, Milano, 1953, pág. 370 y ss., atribuya a las exacciones fiscales la vertiente de recaudación para que los Entes públicos cubran sus gastos, pero también para que atiendan a otras funciones de carácter social, de redistribución de la riqueza, etc.

<sup>233</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A., Introducción al estudio..., op. cit., pág. 72.

Constitucional alemán, el legislador debe regular cuanto sea 'esencial' a los efectos de realización de un derecho fundamental<sup>234</sup>.

#### **4.3.3.- LA DOBLE VERTIENTE DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA**

El citado *principio de legalidad*, plasmado en los antedichos preceptos constitucionales, ejerce su influencia en el ámbito tributario español operando en una *doble vertiente*. Por una parte, conceptuándose como *principio de reserva de ley* cuando actúa sobre las fuentes del Derecho, estableciendo un orden jerárquico entre ella y las restantes normas jurídicas -a excepción de la Constitución-, y delimitando la potestad normativa del Estado y de los demás entes, y cuando ordena -art. 53 CE- que el ejercicio de los derechos fundamentales o su desarrollo sean necesariamente realizados por ley -ordinaria u orgánica-. Por otra, despliega su eficacia como *principio de legalidad administrativa* cuando trata de delimitar la actuación administrativa y de trazar sus funciones para el cumplimiento de los fines establecidos; es decir, pretende conseguir de la Administración la adecuación de sus actuaciones a los dictados legales, como jerárquicamente preferentes frente a otras normas jurídicas, pero, a su vez, sirve de legitimación y delimitación para que esos órganos administrativos puedan realizar sus funciones. Para ello, deberá observarse, en todo caso, un escrupuloso respeto con los derechos fundamentales declarados en la Constitución, tal y como revelan los artículos 9.3 y 103 de la CE.

En ambas direcciones se observa la intención del Constituyente al instaurar esa exigencia de regulación legal. De hecho, se consigue un grado de certeza y seguridad jurídica por parte del contribuyente ante la imposición tributaria<sup>235</sup>; se asegura que, en todo caso, sobre este órgano que ostenta la representación política del conjunto de la sociedad recaerá la responsabilidad de atender a los referentes constitucionales en esa actividad normativa; que debe trazar el actuar administrativo evitando, a su vez, el ejercicio discrecional de esas potestades administrativas legalmente atribuidas. Se trata de encauzar las actuaciones necesarias a la hora de establecer cada una de las figuras tributarias y a la de atribuir cada una de las potestades de la Administración tributaria y de los deberes de los ciudadanos, de manera que se dé mejor y más justo cumplimiento a los objetivos constitucionales<sup>236</sup>.

---

<sup>234</sup> Sentencias del TC alemán 47, 46, 79; 48, 89, 126.f; 58, 257, 268.f). Referencia citada por DENNINGER, E., "El lugar de la ley", en la obra colectiva *Democracia representativa y parlamentarismo. Op. Cit.*, pág. 58.

<sup>235</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E., "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978", *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*. Vol. III. IEF, Madrid, 1979, pág. 1019 y ss. Vid., FERNÁNDEZ SEGADO, F., "El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos", *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 47, 1997, págs. 84-85, se muestra partidario de entender que el art. 31.3, en conexión con el apartado 1, se decanta por una exigencia de reserva de ley, no sólo a las normas que establezcan o determinan una detracción patrimonial, sino a toda disposición que afecte al contenido básico de ese deber de contribuir. Opinión diferente la de LASARTE ÁLVAREZ, J., "El principio de legalidad tributaria en el Proyecto de CE de 1978", *REDF*, nº 19, 1978, pág. 491 y ss., partidario de circunscribir la reserva de ley a los tributos.

<sup>236</sup> Este principio de legalidad no es posible entenderlo en un sentido meramente formal, sino como adecuación a Derecho de cualquier actividad pública y privada, como ordenan los artículos 9.1 y 103 de la Constitución. El art. 106 permite a los tribunales controlar, no sólo que la administración actúa compelida por la ley y con autorización de la ley, sino también que se somete "a los fines que la justifican"; es decir, que se somete al conjunto de valores y principios establecidos por la misma Constitución y que se desarrollan a través del Derecho.

El Estado de Derecho ya no se identificará únicamente con el imperio de la ley<sup>237</sup>, pues los contenidos materiales y los objetivos trazados desde la misma Constitución vinculan y condicionan decisivamente la actuación legislativa y judicial<sup>238</sup>. Esta situación se observa también en los países de nuestra órbita jurídica<sup>239</sup>.

Ha quedado reflejada, así, la interacción que producen sobre la concepción de la reserva de Ley en el ámbito financiero tanto la conformación con una determinada forma de Estado -como es la de democracia parlamentaria-, la primacía del Derecho, encabezado por la Constitución como norma vinculante, y constante asunción de un papel cada vez más relevante por el Estado a la hora de prestar determinados servicios a sus ciudadanos, y, asimismo, por la exigencia de efectividad y protección legal y judicial de los derechos fundamentales.

#### **4.4.- LA INFLUENCIA DEL ESTADO SOCIAL EN LA CONCEPCIÓN DEL DERECHO FINANCIERO**

La proclamación constitucional del Estado como 'social', ese tránsito del Estado liberal a un Estado que incita, impone y realiza una intervención en la vertiente social, condiciona la lectura que se realice del mismo Derecho financiero; siendo éste, a su vez, una herramienta útil para la consecución de la mayor parte de los contenidos de aquél. Es decir, que no se trataría tan sólo, aunque también, de deslindar la significación de los ingresos y gastos en uno u otro Estado<sup>240</sup>,

---

<sup>237</sup> ARAGÓN REYES, M., "El juez ordinario entre...", *op. cit.*, pág. 181.

<sup>238</sup> Son palabras de HERNÁNDEZ GIL, A., "El ordenamiento jurídico en la Constitución Española de 1978", en *Revista de Política Comparada*, nº 7, 1982, pág. 14, las que se refieren a que la enunciación y protección de los valores desde el art. 1 CE "no sólo permite la pregunta axiológica y teleológica, sino que la impone, la exige, como obligado instrumento de análisis en la interpretación del derecho para aplicarlo o conocerlo".

<sup>239</sup> El art. 1 de la Constitución Italiana, otorgando la soberanía al pueblo, que la ejercerá en las formas y con los límites de la Constitución, destaca el papel de la ley al proceder del Parlamento y al emanar de él la directa representación del pueblo y el art. 23 de la *Constitución italiana* instaura la reserva de ley para las prestaciones impuestas, sean de contenido patrimonial o también personal. LICCARDO, G., "Introduzione allo...", *op. cit.*, pág. 22. Vid. PÉREZ ROYO, F., "Las fuentes del Derecho Tributario...", *op. cit.*, pág. 19, quien ha relacionado el precepto constitucional español con el art. 23 italiano tanto en contenido como sistemáticamente. En Francia se sigue un sistema donde la regulación por ley debe atenerse estrictamente a las materias que el art. 34 de la Constitución de 1958 haya especificado. Concretamente, el principio de reserva de ley tributaria se determina en los siguientes términos: "la loi fixe les règles concernant: ..., l'assiette (base), le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures". Mediante esa norma constitucional, que delimita competencialmente el ámbito material de actuación del legislador francés, se quieren expresar taxativamente los ámbitos excluidos de la competencia del ejecutivo. El Conseil Constitutionnel ha mediado, equilibrando esa relación entre ley y reglamento, realizando una interpretación extensiva de los art. 37, 38 y 41 de la Constitución francesa. En Alemania, sin embargo, el legislador tiene un ámbito competencial más amplio, que limita la dejación de materias en manos del ejecutivo; aunque en el terreno financiero ese principio de reserva de ley no se ha especificado en la Ley Fundamental de Bonn, sino que es deducido de la reserva de ley general.

<sup>240</sup> También en este aspecto tan importante para la visión o concepción del Derecho Financiero incide RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 48, al caracterizar la actividad financiera como actividad instrumental. Lo que conlleva, en definitiva, una atención a la visión unitaria de los ingresos y los gastos públicos, y comprender esa actividad como dirigida a la redistribución de bienes. Vid. ORÓN MORATAL, G., "Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir", en la obra colectiva *El sistema económico en la Constitución económica*. XV Jornadas de Estudio de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia. Vol. II. Madrid, 1994, págs. 1589-1602, sobre esa utilización 'extrafiscal' del tributo para la consecución de la igualdad real y de los mandatos contenidos en los principios rectores; y no como instrumento dedicado exclusivamente a la financiación del gasto público.

sino esa evolución, no rupturista, se plasmará, además, en los fines y objetivos a lograr, en la manera de conseguirlo, mediante un instrumento útil -el Derecho financiero- para dar cumplimiento al componente social del Estado de Derecho<sup>241</sup>.

Creemos que a estas alturas no se trata de plantearse o analizar la aceptación o legitimidad del 'intervencionismo fiscal'<sup>242</sup>, sino que cobra más sentido el estudio de la delimitación, desde el enfoque constitucional, de sus posibilidades, de sus límites, de sus garantías, de sus fines. De hecho, esos ingresos procedentes de la imposición tributaria posibilitan el cumplimiento de unos objetivos muy abiertos que se incardinan en la propia estructura social y económica. Esa 'función promocional del Derecho financiero'<sup>243</sup> es precisamente la que lo particulariza ante otros ámbitos del ordenamiento jurídico.

El tributo abandona el carácter pretendidamente neutral, propio de su configuración en la época liberal, aunque con diferente justificación en los países anglosajones -donde era concebido como reflejo de ese utilitarismo individual- y en los europeos continentales -ligado al

---

<sup>241</sup> LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, *op. cit.*, pág. 14. También TIPKE, K., "La Ordenanza Tributaria alemana de 1977", *REDF*, n° 14, 1977, pág. 360 y ss., ponía de relieve la doble finalidad del Derecho tributario, tanto la obtención de recursos como la dirección de la economía y la redistribución de rentas y patrimonios. Vid. LASARTE ÁLVAREZ, J., "Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio", *REDF*, n° 37, 1983, pág. 68 y ss., y AGUALLO AVILÉS, A., "Interés fiscal y...", *op. cit.*, pág. 579 y ss. Por su parte, RODRÍGUEZ BEREJO, A., "Los principios de la imposición...", *op. cit.*, pág. 594, pone de relieve que la renuencia de los ciudadanos al incremento de la presión fiscal, provocada, a su vez, por el incremento de las necesidades de financiación de las funciones que exige el Estado social y democrático de Derecho, tienen límites económicos y jurídicos, "derivados de las normas y principios de la Constitución que delimitan y encauzan el ejercicio del Poder tributario y de gastar".

<sup>242</sup> El Tribunal Constitucional, como es de sobra conocido, analizó la polémica planteada sobre la legitimación de esa lectura desde el referente constitucional en la S. 37/1987, de 26 de marzo, afirmando que: "...tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados". Corroborando sus consideraciones en la posterior S. 186/1993, de 7 de junio. Aunque la misma CE no dé expresa cobertura a esa 'extrafiscalidad', realizándose una lectura de los contenidos constitucionales integrada y unitaria, se reconoce y exige esa denominada 'finalidad extrafiscal' del tributo, y de la compaginación entre, por ejemplo, el principio de capacidad económica y otros derechos sociales que pueden hacerse efectivos mediante esa contribución solidaria del art. 31 CE, como la protección económica de la familia (art. 39), protección de la salud (art. 43.1 CE), conservación y promoción del patrimonio histórico-artístico (art. 46), o del acceso a la vivienda (art. 47 CE). Así creemos que lo entiende también HERRERA MOLINA, P. M., *Capacidad económica...*, *op. cit.*, pág. 155 y ss., aunque, como apuntaremos, ciñéndose al examen de la capacidad económica como derecho fundamental, y aplicando el método de ponderación de bienes entre ese 'derecho' y otros principios constitucionales, aunque concibiendo esa ponderación en términos jerárquicos, de cesión de unos respecto a los otros.

<sup>243</sup> Nos remitimos al concepto de "función promocional" aportado por BOBBIO, N., en *Contribución a la teoría del Derecho*, estudio preliminar y traducción de A. Ruiz Miguel. Ed. Fernando Torres, Valencia, 1980, pág. 367, que vendría a exigir la obligatoria actuación de los poderes públicos para la obtención de ciertos fines o intereses sociales. RODRÍGUEZ BEREJO, A., "El sistema tributario en la Constitución...", *op. cit.*, pág. 18, cita como paradigmáticos de esa función promocional del derecho financiero en la Constitución española los artículos 9.2, 31.2 y 40.1, al ser tarea de los poderes públicos remover los obstáculos que impidan la libertad e igualdad real y efectiva entre los ciudadanos y los grupos o clases sociales. Vid., también, RODRÍGUEZ BEREJO, A., "La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública", *Rev. Sistema*, n° 53, 1983, pág. 75. ZORNOZA PÉREZ, J., "El equitativo reparto del gasto público...", *op. cit.*, pág. 50. Puede citarse la referencia a la igualdad material y al entramado jurídico-promocional que realiza MARTÍNEZ LAGO, M. A., "Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero", *REDF*, n° 55, 1987, pág. 391.

estatalismo, y a reflejo de una sujeción al Estado, incidiendo en su legitimación<sup>244</sup>. Para convertirse en instrumento útil, junto con el Derecho financiero en su conjunto, con que atender a un numeroso y variopinto conjunto de objetivos, constitucionales ellos, como un importante instrumento ejecutor de políticas económicas, de redistribución de rentas, amén de la finalidad propiamente de obtención de unas sumas de dinero con las que subvenir las necesidades públicas<sup>245</sup>. Objetivos que, como se percibe fácilmente, chocaban con el predominante formalismo jurídico-tributario, despojado de cualquier fundamentación del tributo en la justicia formal y material. La exención tributaria abandona sus connotaciones de excepcionalidad, y, aun siendo entendida por algunos como alteración injustificada de los principios de capacidad económica o igualdad, pasa a convertirse en una modalidad de ese deber de contribuir, como propugnó Lozano Serrano<sup>246</sup>.

Hacemos referencia a esa utilización del sistema tributario con otros fines que los de lograr la mera recaudación, y que fue bautizado como 'utilización extrafiscal' del sistema tributario por la doctrina, puesto que ningún precepto constitucional la cita ni recoge -no así la LGT, en su art. 4-. Aunque, según nuestra opinión, tal distinción entre fines fiscales y 'extrafiscales' no puede ir más allá de ser un mero recurso lingüístico a una situación que, de por sí, no permite ni necesita de esa separación tajante entre ambos. Y, menos todavía, siendo entendida ésta como 'el envés o la otra cara de la medalla', en expresión conocida en el ámbito tributario para las exenciones, del principio de capacidad económica; pues no es éste tampoco criterio exclusivo de justicia tributaria<sup>247</sup>.

Así pues, el sistema tributario está llamado a hacer cumplir y lograr la efectividad del conjunto de exigencias constitucionales que están y se desprenden de la Constitución, por ser

---

<sup>244</sup> ZAGRABELSKY, G., *Manuale di Diritto Costituzionale*. Vol. I, Il sistema delle fonti del diritto. Utet, Torino, 1993, pág. 110 y ss. Sobre FORTSHOFF, cita varias obras, pero remite principalmente a *Rechtsstaat im Wandel*. Stuttgart, 1964, traducida al italiano por Amirante, *Stato di diritto in trasformazione*, Giuffrè, Milano, 1973, y también *Der Staat der Industriegesellschaft*. München, 1971, pág. 61. Asimismo recoge las manifestaciones de Piero CALAMANDREI en la Asamblea Constituyente de la Constitución, con idéntica orientación: "Mentre le disposizioni in materia di diritti di libertà (classici) hanno un carattere incontestabilmente giuridico e attuale, le norme che contengono i 'diritti sociali' hanno una importanza esclusivamente politica e virtuale. Esse sono, davanti agli elettori, una occasione di propaganda elettorale e, dopo di questa, nella lotta parlamentare, dei pretesti per accusarsi reciprocamente".

<sup>245</sup> Siendo ésta última, cuando se presenta sola y despojada de la funcionalidad propia de esa actividad de la Administración tributaria destinada a servir de instrumento para satisfacer el conjunto de funciones que recaen sobre el Estado, la que recibe la denominación de 'fiscalismo', al "erigirse en fin propio" y decidir "la medida de las demás funciones", como denunció RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio...*, op. cit., pág. 42.

<sup>246</sup> Vid., LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y...*, op. cit., Se produce lo que CASADO OLLERO, G., "Los fines no fiscales de los tributos", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Homenaje al profesor Sainz de Bujanda. IEF, Madrid, 1991, pág. 105 y ss., califica como transformación cualitativa y cuantitativa de la actividad financiera, y, en correspondencia, de los entes públicos y de las funciones que deben cumplir. Este hecho va a conducir tanto a la versatilidad en la utilización de las figuras tributarias existentes como a la creación de nuevas fuentes de ingresos que también -porqué no decirlo-, arrastrarán nuevas cuestiones de índole dogmática a ellos asociadas.

<sup>247</sup> Vid., en este sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", *RDFHP*, nº 60, 1965, pág. 1004 y ss.



finés de carácter o de interés público<sup>248</sup>. Es más, se observa en la actualidad una tendencia a encontrar presente, en multitud de ocasiones, la consecución de esos otros fines constitucionales en la imposición tributaria, y a compaginar, desde los parámetros que proporciona el conocido como juicio de proporcionalidad en sentido amplio -de utilización en tantos aspectos del sistema jurídico actual-<sup>249</sup>, los principios constitucionales financieros con el resto de objetivos constitucionalmente asumidos. Será desde el contenido de cada uno de ellos, desde las finalidades de solidaridad y redistribución, amén de garantías de la propiedad, que se pretenden con su virtualidad, y desde una lectura integrada del acervo constitucional como podrá afrontarse, en todo caso, ese juicio de necesidad, de adecuación y de proporcionalidad que sobre ellos, en último término, corresponde realizar al TC, enjuiciando los frutos de la actuación del legislador.

Esa evolución en la lectura del derecho financiero y, por ende, del sistema tributario vio parejo su discurrir, como no podía ser de otra manera, a la evolución en la concepción de la propiedad desde el momento liberal al social. Esa propiedad era vista, durante el S. XIX -aunque con intensidad y motivaciones diversas de unos países a otros-, como un dominio decididamente individualista. Sin embargo, con esa evolución pasará a adquirir un fondo social que llega a permitir su explotación más individual junto con, en casos legalmente establecidos, su expropiación para atender a necesidades o fines sociales, dando así cumplimiento a la solidaridad social. Evidentemente, de forma paralela a esta evolución de la concepción de la propiedad, se produce la evolución citada en la consideración del Derecho financiero en el Estado Social<sup>250</sup>.

Pero veamos sucintamente cuáles son los criterios que guiarán y modularán al Derecho financiero en esos logros constitucionales, su grado de influencia y aplicabilidad, en atención al reflejo que ineludiblemente provocan en la vertiente de aplicación de esos tributos.

#### **4.4.1.- LOS VALORES DEL ART. 1 CE Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES FINANCIEROS**

En el artículo 1 CE, tras comenzar por afirmar la configuración como Estado social y democrático de Derecho, acto seguido incorpora y proclama explícitamente los que considera

---

<sup>248</sup> Vid., por todos, LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, op. cit., pág. 32 y 108.

<sup>249</sup> Vid., en este sentido, HERRERA MOLINA, P. M., *Capacidad económica y...*, op. cit., pág. 76, quien también recurre, como hizo la doctrina alemana, a la aplicación del juicio o principio de proporcionalidad en su triple vertiente -tras el que considera fracaso de la interdicción de la arbitrariedad-, a la hora de analizar las restricciones a la capacidad económica en aras de la consecución de otros objetivos.

<sup>250</sup> En Italia, la introducción de una lectura de la Hacienda como funcional y redistributiva se produjo con la Constitución de 1948. Superando las influencias fascistas, protegía la libertad y propiedad compaginándolas con las exigencias de un Estado Social; es decir, aunaba las exigencias liberales de libertad y propiedad, con el principio de legalidad y con la introducción de derechos con alto contenido económico y social (derecho al trabajo, etc.) que suponían políticas dirigistas en lo económico y de protección social. Eran éstas las tesis propugnadas por La Pira, Togliatti y Mancini, en la Commissione de la Asamblea Constituyente que elaboraba la Constitución, mientras que se mostraba contrario a ellas Lucifero. Para profundizar, vid. FICHERA, F., "Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione: una rivisitazione dei lavori preparatori", *RDFSF*, 1997, pág. 486 y ss., donde se hace referencia explícita al devenir de los trabajos de la Comisión.

‘valores superiores’<sup>251</sup> de todo el ordenamiento jurídico; es decir, de todo el Derecho: la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político. Este contenido axiológico, recogido en la misma Carta Magna, y ubicado en la más alta gradación constitucional, constituye una novedad respecto de las Constituciones de nuestro entorno cultural; a diferencia del resto del articulado que, en líneas generales, es heredero de la tradición constitucionalista de la segunda posguerra europea. Precisamente, esa ubicación constitucional de los valores esenciales que informan todo el ordenamiento jurídico hace que reciban de la Carta Magna sus características intrínsecas que determinan su eficacia sobre todo el ordenamiento jurídico, y, a su vez, que conviertan a la misma Constitución en una norma cualitativamente diferente de las que integran el conjunto del ordenamiento jurídico a tenor de la función que, desde ellos, el acervo jurídico debe cumplir, y del grado de unidad del ordenamiento que imponen.

Así pues, en ese artículo primero reside la esencia o sustancia de la Constitución, y él mismo marca los trazos de referencia que dirigen al conjunto del ordenamiento jurídico español, con eficacia para los operadores jurídicos que lo aplican, sea el Estado, sean los poderes públicos, sean los ciudadanos. En ese precepto queda enlazada la conformación del Estado como social y democrático de Derecho con el amparo y defensa de los valores que seguidamente el mismo precepto enuncia<sup>252</sup>, y que califica como superiores de todo el ordenamiento jurídico, de un sistema jurídico ordenado coherente y sistemáticamente<sup>253</sup> donde, recordemos, también la

---

<sup>251</sup> Vid. el importante estudio sobre el concepto de valor y su aplicación al ordenamiento jurídico realizado por PAREJO ALFONSO, L., “Constitución y valores del ordenamiento”, en la Obra homenaje al profesor García de Enterría, *Estudios sobre la Constitución española*. T. I, Civitas, Madrid, 1991, pág. 29 y ss. La doctrina constitucionalista ha discutido, también, sobre el carácter abierto o no de la enunciación del art. 1 CE, sobre los que deben ser considerados valores superiores, mostrándose partidarios algunos autores de la localización de otros valores a lo largo del articulado constitucional -v.gr. la dignidad del art. 10 CE, o la ‘vida humana’ como hizo la STC 53/1985- y no tan sólo en el precepto citado. Es destacable la obra de PECES-BARBA MARTÍNEZ, G., “Seguridad jurídica y solidaridad como valores de la Constitución española”, *Funciones y fines del Derecho*. Estudios en honor del profesor Mariano Hurtado Bautista. Universidad de Murcia. 1992, pág. 247 y ss., distingue entre valores superiores y principios jurídicos, aunque se aprecia en el contenido material recogido en esos valores superiores positivizados en el art. 1 CE, que se corresponderían con la seguridad jurídica -en vez de la justicia, por su ambigüedad-, la libertad -donde cabría incluir al pluralismo político, por ser premisa de aquél-, la igualdad y la solidaridad. En lo que a nosotros más importa, entiende este autor que la solidaridad es un valor superior en el Estado social y democrático de Derecho, aunque contiene rasgos difusos debido a la influencia del individualismo y liberalismo económico. Sobre la enunciación de la justicia en el artículo 1 de la CE y su influencia en el ámbito financiero, LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, *op. cit.*, pág. 34. Sin embargo, ARAGÓN REYES, M., “El juez ordinario entre...”, *op. cit.*, pág. 195, dice que en esta manera de operar con valores, éstos, si están constitucionalizados, únicamente cabe utilizarlos como “normas de segundo grado, con eficacia indirecta o interpretativa, y nunca como normas de primer grado y con eficacia directa”.

<sup>252</sup> Esta relación entre los valores y la configuración como Estado de Derecho y social ha sido puesta de relieve por PAREJO ALFONSO, L., *Estado social...*, *op. cit.*, pág. 75 y pág. 93., mostrándose partidario de que, al resultar más concreta a lo largo del texto constitucional la noción de Estado social de lo que ocurría en Alemania, es posible entender una igualdad de rango y validez de los principios a la luz del art. 1.1 CE, no existiendo una antinomia radical e insuperable entre los principios del Estado de Derecho y Estado Social.

<sup>253</sup> ZAGREBELSKY, G., *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. Trotta, Madrid, 1997, págs. 14-15, pone de relieve el papel de los principios y valores en las Constituciones actuales, permitiendo y exigiendo la unidad e integración de toda ésta a la vez que la recíproca compatibilidad y coexistencia de aquéllos. SAINZ DE BUJANDA, F., “Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español”, *Hacienda y Derecho*, vol. III. IEPol., Madrid, 1963, pág. 330, afirma que la justicia y la seguridad (como certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad) “son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz”.

Constitución está inserta como Norma suprema. Destaca, a su vez, el valor 'libertad' que se descompone en el conjunto de derechos fundamentales que el Título I de la CE enuncia, y que se convierten en "fundamento del orden político y la paz social" (art. 10 CE).

También es necesario reconocer que en la misma Constitución se recogen una serie de 'principios generales del Derecho' que, en cuanto contenidos en dicha sede, asumen un papel jurídico más cualificado, y que tienen una innegable influencia en el Derecho financiero<sup>254</sup>. Es más, hubo un momento en que su existencia fue exigida para poder llegar a hablar del Derecho financiero como una rama del Derecho autónoma<sup>255</sup>. Son los principios peculiares o propios<sup>256</sup> recogidos en el artículo 31 de la Constitución, con relevancia y aplicación general a todas las normas propias de esta parte del Derecho, pero no sólo a ellas. Esta incorporación de esos principios tributarios a la Constitución ha supuesto la expresión del sometimiento del poder financiero al imperio de esa voluntad constitucional, suponiendo, a la vez, una garantía para los ciudadanos.

La distinción de los valores con los principios no tiene fácil intelección. Así, unos autores han destacado el carácter más abierto de los valores respecto a los principios<sup>257</sup>, predicando una

---

<sup>254</sup> Vid. SIMÓN ACOSTA, E., *El derecho financiero y la ciencia jurídica*. Studia Alfortiana. Bologna, 1985, pág. 335 y ss., donde pone de relieve que "a través de los principios jurídicos generales se configuran los objetivos abstractos de justicia que se propone conseguir el ordenamiento y, dado que esto forma una unidad, dichos fines han de ser tenidos en cuenta al interpretar una norma particular".

<sup>255</sup> Así lo puso de relieve RODRÍGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio...*, op. cit., pág. 137. Según SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho financiero...*, op. cit., págs. 94-95, más que recurrir a unos principios propios para afirmar la unidad y autonomía del derecho financiero, ello habría que hacerlo desde la Constitución y el Derecho Constitucional, en la existencia de principios y exigencias constitucionales aplicables al conjunto del Derecho financiero.

<sup>256</sup> Tal y como ya puso de relieve el profesor SAINZ DE BUJANDA, F., "Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario", en *Hacienda y Derecho*. T. I, IEP, Madrid, 1962, pág. 8, así como también en "Introducción al Derecho Financiero", *Revista de Derecho Privado*, mayo de 1948, pág. 316 y ss., y en "Concepto y contenido del Derecho financiero", *Revista de Derecho Privado*, marzo de 1945, págs. 165 y ss. Vid. el estudio de CALVO ORTEGA, R., "Consideraciones sobre los...", op. cit., pág. 123 y ss., quien también razona sobre los requisitos que se deben cumplir para considerarse rama jurídica autónoma y científicamente independiente, y sitúa la existencia de unos principios jurídicos propios junto con las relaciones sociales que demanden un ordenamiento jurídico propio. Entre las funciones que estos principios jurídicos propios cumplirían, pág. 126, menciona: elemento de interpretación y elemento informador, así como directiva y guía para el legislador y límite a su actividad; mostrándose partidario de su consideración como normas jurídicas. Para CAZORLA PRIETO, L. M., "Los principios constitucional-financieros...", op. cit., pág. 532, el reflejo en el ámbito financiero de los principios comunes a muchas instituciones matizaría su naturaleza, convirtiéndose en principios institucionales, siguiendo a Rodríguez Paniagua. Vid., también, INGROSSO, M., "Diritto, sistema e giustizia tributaria", *Rass.Trib.*, 1990, pág. 184 expone que los principios generales del derecho tributario son: orden público, solidaridad, legalidad, capacidad contributiva, igualdad, interés público a la recaudación o razón fiscal, extrafiscalidad, prohibición de doble imposición internacional, prohibición de referéndum, obligatoriedad de la acción penal, imparcialidad e independencia de los jueces; y manifiesta dudas sobre el principio *in dubio pro fisco*, y contraprestación. También SOLER ROCH, M. T., en el prólogo a la obra de Bayona Giménez, J. J., *Tributación de la comunidad de bienes*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 7, apunta el destacado papel de los principios constitucionales específicos para la consolidación del Derecho tributario y el logro de su mayoría de edad entre las ramas jurídicas con sustantividad propia.

<sup>257</sup> PRIETO SANCHIS, L., "Los valores superiores del ordenamiento jurídico y el TC", *Revista Poder Judicial*, nº 11, 1984, pág. 86, no ve diferencia sustancial entre valores y principios, sino que únicamente existiría un diferente grado de concreción (los valores más generales aún que los principios) y se muestra partidario de otorgar a los

mayor eficacia de los primeros respecto a los segundos<sup>258</sup>. Otros han visto una relación de medio a fin entre ellos, una relación de instrumentalidad, pues mediante los principios se conseguiría la realización de los valores<sup>259</sup>. Según Rodríguez Bereijo se produce una *relación de instrumentalidad* entre los valores superiores del art. 1.1 CE y los principios garantizados constitucionalmente, tal y como apuntó la STC 27/1981, f.j. 10, diciendo que estos principios tienen sentido “en tanto sirvan para promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado Social y Democrático de Derecho”<sup>260</sup>. Como vemos, la distinción entre ellos es muy sutil, y la distancia conceptual y de eficacia entre valores y principios es muy pequeña, aunque existe; ocurriendo también que, v.gr. la libertad o la igualdad, se enuncian y pueden presentarse, a la vez, como valores o principios.

Su función y alcance será, pues, la de: por una parte, ‘*fundamentar*’ el ordenamiento jurídico en su conjunto -Constitución incluida<sup>261</sup>-; por otra, sirven de *guía y orientación* de las

---

valores un papel destacado a la hora de interpretar los derechos fundamentales, mientras que los principios irían más ampliamente referidos a todo el ordenamiento jurídico.

<sup>258</sup> En este sentido PAREJO ALFONSO, L., “Constitución y valores del ordenamiento”, *op. cit.*, pág. 36 y ss. Este autor, y también Peces Barba, se muestran partidarios de entender a los valores como norma jurídica directamente aplicable ante otras normas (no tan claro ante los mismos hechos de la realidad), con eficacia directa, y que desarrollarían su potencialidad como normas en las que fundamentar un juicio de inconstitucionalidad. Posibilidad acogida por la STC 116/1987, de 7 de julio, al afirma que “como regla general, los valores superiores del ordenamiento... pueden bastar para promover recursos o plantear cuestiones de inconstitucionalidad”.

<sup>259</sup> Esta opinión es defendida por LEGUINA VILLA, J., “Principios generales del Derecho y Constitución”, *RAP*, nº 114, 1987, pág. 14 y ss., quien afirma que no existen diferencias cualitativas entre ‘valores superiores’ y ‘principios constitucionales’, sino sólo de concreción normativa.

<sup>260</sup> Aunque la STC 21/1981, de 7 julio, situó a los derechos fundamentales en un “sistema de valores y principios de alcance universal que subyacen a la Declaración Universal y a los diversos Convenios internacionales sobre Derechos humanos, ratificados por España, y que, asumidos como decisión constitucional básica, han de informar todo nuestro ordenamiento jurídico”, lo que fue criticado por no distinguir entre valores superiores, principios y derechos fundamentales. Pueden citarse también la STC 12/1982, de 31 de marzo, que se refería al respeto del legislador a “los principios de libertad, igualdad y pluralismo como valores fundamentales del Estado, de acuerdo con el art. 1 de la Constitución”, o la S. 179/1994, de 16 de junio, donde entendió el valor ‘libertad’ del art. 1 CE como “principio general de libertad”. RODRÍGUEZ BEREJO, A., “Los límites constitucionales del poder tributario...”, *op. cit.*, pág. 1297, y del mismo autor *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 138, donde cita la definición de MAFFEZZONI, en “In torno ai principi generali del Diritto Finanziario. Valore positivo dei principi costituzionali in materia tributaria”, *Ius*, 1956, fasc. II, pág. 316, donde afirma que los principios jurídicos son el elemento de las normas jurídicas en que se concreta -explícita o implícitamente- la relevancia jurídica del fin asignado a las normas mismas o del interés jurídicamente protegido por dichas normas. Vid., también, de RODRÍGUEZ BEREJO, A., “Los principios de la imposición...”, *op. cit.*, pág. 593 y ss., donde refleja que “es más fácil decir aquello que se opone o vulnera los principios constitucionales tributarios que definir aquello que los cumple o realiza plenamente”. La posición de FREIXES SANJUÁN, T. y REMOTTI CARBONELL, J. C., “Los valores y principios en la interpretación constitucional”, *REDC*, nº 35, 1992, pág. 98 y ss., radica en que responden: unas a *valores* -que suponen enumerar cláusulas generales o finalidades constitucionales, pero también vinculantes y con un contenido material orientado a la producción de otras normas, asumiendo entre ellos una relación de complementariedad, no de jerarquía-, otras a *reglas* -que contienen disposiciones específicas- y otras *principios* -éstos se extraen de las reglas constitucionales, asumiendo proyección normativa y, por tanto, vinculando a los poderes públicos e informando a todo el ordenamiento jurídico de manera más concreta que los valores, y, a la vez, legitimando la expulsión de cualquier norma que los contradiga-.

<sup>261</sup> Las posiciones han sido divergentes. A pesar de todo, existen autores de la talla de GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Principio de legalidad, estado material de Derecho...”, *op. cit.*, pág. 15 y ss., tal y como ya puso de relieve en *La Constitución como norma...*, *op. cit.*, pág. 68 y ss., que se manifiestan partidarios de concebir la

actuaciones legislativas, jurisprudenciales y de los poderes públicos hacia sus objetivos; cumplen, también, la de servir de *límites* a la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, procurando su unidad y complementando la función integradora de la Constitución; y, a su vez, son reflejo de la *obligación* que recae sobre los poderes públicos para remover las situaciones de la realidad contrarias a ellos.

La STC 80/1982, de 20 de diciembre, afirmó que “la Constitución incorpora un sistema de valores cuya observancia requiere una interpretación finalista de la Constitución”. Y en la STC 20/1990, de 15 de febrero, se dijo que “Interpretar las leyes según la Constitución, conforme dispone el art. 5.1 de la LOPJ, exige el máximo respeto a los valores superiores que en ella se proclaman”. Y, aunque suponga adelantar cuestiones, cierto es también que los derechos y deberes fundamentales recogidos en el Título I de la CE hundirán sus raíces en esos valores, pues aportan el sustrato material sobre el que descansan. Esos derechos fundamentales expresan valores y principios que suponen una tutela especial a esos bienes que definen y protegen; con lo que esos derechos fundamentales asumen e incorporan un alto contenido axiológico que se proyecta sobre el conjunto del ordenamiento jurídico.

En definitiva, como ha afirmado García de Enterría<sup>262</sup>, mediante ese ‘orden de valores’ materiales recogido en la Carta Magna se asegura la unidad del ordenamiento jurídico, principalmente como unidad material de sentido. Así, estos valores “son justamente la base entera del ordenamiento, la que ha de prestar a éste su sentido propio, la que ha de presidir, por tanto, toda su interpretación y aplicación”.

La entrada en vigor de una Constitución normativa ha dirigido la lectura y eficacia del ámbito constitucional hacia posiciones sustancialistas, como ha puesto de relieve el profesor Martín Queralt<sup>263</sup>, que ha traído consigo *la distinción entre principios financieros formales y materiales*, encarnada en un Estado material de Derecho. Desde esos valores y principios, cualquier intento de reducción formalista del Derecho se revelará siempre como insuficiente. De hecho, la norma jurídica no solamente exige claridad y certeza en el momento de su formulación o enunciación; necesita igualmente de un momento axiológico, de un contenido justo y ordenado al bien común social.

Todas estas características se traducen en el ámbito financiero en la consecución de la justicia precisamente a través de los principios materiales y formales en el ingreso y en el gasto público,

---

Constitución como un ‘sistema de valores’ normativos; sus reflejos más destacados serían esos principios básicos y los derechos fundamentales, y que implican una ordenación, desde su posición de superioridad, de todo el contenido de la Constitución. El profesor García de Enterría llega a afirmar que la vinculación del juez a ese ‘sistema de valores’ materiales “es incluso ‘más fuerte’ que a las propias Leyes, porque la Constitución, además de sobreponerse a éstas, constituye la base y el fundamento de todo el ordenamiento, de modo que las leyes mismas han de interpretarse ‘de conformidad con la Constitución’”.

<sup>262</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Constitución como norma...*, op. cit., págs. 97-98. Vid., asimismo, ALEXY, R., *Teoría de los derechos fundamentales*. CEC, Madrid, 1997, pág. 81 y ss., y 138 y ss.

<sup>263</sup> MARTÍN QUERALT, J., “La Constitución española y...”, op. cit., pág. 115. RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio...*, op. cit., pág. 63, cita a PUGLIESE, M., *Istituzioni di Diritto Finanziario*. Cedam, Padova, 1937, pág. 7, cuando este autor analiza la ubicación del Derecho Financiero como parte integrante del Derecho Público, concretamente el Derecho administrativo, pero que lo distinguía de este último precisamente por normar relación jurídicas regidas además de por normas legislativas propias, por unos “principios materiales y procesales propios”.

por primera vez positivizados en España un precepto constitucional. Justicia que se conseguirá, principalmente, a través de la observación de la capacidad económica y de la consecución de la igualdad y la solidaridad, con sede en el art. 31 CE, y con la expulsión del acervo jurídico de aquellas normas que se muestren disconformes con la Norma Suprema, y, además, de cualquier lectura integradora de ellas se muestre incompatible con la misma. Esa interpretación principialista ha sido acogida expresamente por la *Sentencia de la Audiencia Nacional, dictada el 21 de enero de 1997*, afirmando, de manera preclara, que, “ante las dudas que pueda ofrecer la aplicación del ordenamiento tributario, éste debe ser objeto de una interpretación principialista, es decir, tomando como punto de referencia -fundamentalmente- los principios constitucionales de naturaleza tributaria, recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española, y entre los cuales destaca el principio de capacidad económica”.

Será necesaria la realización de un control sobre las potestades normativas, pues tienen la necesidad de atender a criterios valorativos y principialistas en toda decisión normativa y al aplicar del ordenamiento, tendentes a la efectividad de los fines constitucionales también desde el ámbito financiero<sup>264</sup>.

Con mayores cautelas, pero partidario de no excusar la referencia a los valores que recoge el art. 1.1 CE, Rodríguez Bereijo<sup>265</sup> pone sobre el tapete la peligrosidad de quiebra de la certeza y previsión inherentes al razonamiento jurídico en esa jurisprudencia de valores<sup>266</sup>. Concretamente,

---

<sup>264</sup> MARTÍN QUERALT, J., “La división de funciones...”, *REDF*, 1976, pág. 11, señala la visión que de los principios se tenía en el momento de la constituyente italiana de 1948, cuando se criticaba el intento de recoger en la Carta constitucional los principios materiales de justicia al relegarlos a un plano metajurídico, para operar con criterios científica y dogmáticamente específicos, cuando, en realidad, la negación de esos principios era la prueba más evidente de la especificidad de la materia. Vid. MARTÍN QUERALT, J., “Interpretación de normas...”, *op. cit.*, pág. 59 y ss., y del mismo autor en “La potestà tributaria”, en el *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. Amatucci. Cedam, Padova, 1994, págs. 145-146. También, con esta orientación, LOZANO SERRANO, C., “Las fuentes del Derecho...”, *op. cit.*, pág. 114, así como en *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, pág. 17. La relevancia de los valores y principios en la interpretación judicial del derecho financiero fue acogida en la STS de 7 de marzo de 1988, afirmando que los jueces resultan obligados “a anteponer sobre los tradicionales sistemas hermenéuticos a que alude la sentencia de instancia (interpretación analógica, extensiva, literal, etc.) la interpretación constitucional de leyes y reglamentos”.

<sup>265</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Constitución y Tribunal Constitucional”, *REDA*, nº 91, 1996, pág. 369.

<sup>266</sup> Una crítica a la jurisprudencia de valores se encuentra en DE OTTO, I., “La regulación del ejercicio de los derechos y libertades. La garantía del contenido esencial en el art. 53.1 de la Constitución”, en *Derechos fundamentales y Constitución*. Madrid, 1988, donde se postula un acercamiento a la ‘jurisprudencia de conceptos’. Aunque de esta jurisprudencia de conceptos GONZÁLEZ, E. y LEJEUNE, E., *Derecho Tributario. I*. Plaza Universitaria, Salamanca, 1997, critican que tendrfa una concepción particular del derecho tributario, como un sistema cerrado caracterizado por su lógica, que comenzaría y acabaría en la norma positiva, y que sería aplicado e interpretado deductivamente (extremadamente, conduciría al literalismo dogmático, y a que el procedimiento de aplicación de la norma tributaria fuese un mecanismo automático, propio de la subsunción). En esa concepción, los principios y su eficacia, tanto a la hora de la elaboración de la norma como en la de aplicación del Derecho, tendrían una vigencia práctica muy limitada. Sin embargo, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Principio de legalidad, estado material de Derecho...”, *op. cit.*, pág. 23, critica la jurisprudencia de conceptos, pues la considera de mera relación sistemática e inmanente de unos preceptos con otros a través de procedimientos puramente lógicos de inducción-deducción, y se muestra partidario de una ‘jurisprudencia de valores’ materiales, presididos por el primer valor que es la justicia y todos los demás valores concretos a que el Estado material de Derecho sirve. Sobre esta doctrina de los valores, en Italia puede acudir a BALDASSARRE, voz “Diritti inviolabili”, *Enc.Giur. Treccani, op. cit.*, pág. 14, y también en *Costituzione e teoria dei valori...*, *op. cit.*, pág. 655, donde se precisa que la referencia a los valores constitucionales se justifica desde el punto de vista jurídico o desde la particular estructura de las normas

desde el valor 'justicia' el TC ha vinculado el canon de proporcionalidad en la adopción y enjuiciamiento de actos que afecten, con alcance limitador, a los derechos fundamentales y libertades públicas.

Así pues, recurrir a esos valores superiores del ordenamiento jurídico presenta la dificultad de lograr una objetividad interpretativa, provocando el recelo de numerosos autores por temor a que, abandonando y superando un positivismo legal, se caiga justamente en un subjetivismo que implique pérdida de certeza del acervo jurídico y constitucional mediante el casuismo del gobierno de los jueces<sup>267</sup>, ya denunciado por Fortshoff.

#### **4.4.2.- LAS CONSECUENCIAS METODOLÓGICAS Y PRÁCTICAS PARA EL DERECHO TRIBUTARIO DE LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL DEBER DE CONTRIBUIR CON FUNDAMENTO EN LA SOLIDARIDAD**

La constitucionalización del deber de contribuir ha sido ensalzada por toda la doctrina, y, en consecuencia, también ha sido apuntada la importancia de la vertiente constitucional de los problemas que plantea su formulación constitucional, legal y su aplicación práctica. En este sentido, Rodríguez Bereijo<sup>268</sup> afirma que "muchos de los problemas jurídicos que plantea la aplicación concreta de los tributos se han constitucionalizado, convirtiéndose en problemas jurídico-constitucionales, lo que ha reforzado indudablemente las garantías de la posición jurídica que los ciudadanos ocupan frente a la potestad de imposición". Esas garantías se hacen efectivas simplemente cumpliendo y haciendo cumplir la Constitución, y teniendo claro el papel y los límites del legislador y de los poderes públicos que, en todo caso, han de aplicar y hacer aplicar esa Norma Suprema, con sus principios, derechos y deberes para hacer efectivos los valores que la presiden.

La entrada en vigor de la Constitución Española, y la asunción constitucional explícita del deber de contribuir modulado en los términos en que lo está en el art. 31 CE, junto con otra serie de circunstancias añadidas, ejerce su influencia también a la hora de enfocar la visión del fenómeno financiero desde las teorías de la relación jurídica obligacional<sup>269</sup> o adoptando una

---

constitucionales. En Estados Unidos es necesario hacer referencia a las *preferred freedoms* norteamericanas –vid. en el Caso Carolene de 1938-, que permitieron la adopción de una jurisprudencia de valores al situar a los derechos personales por encima de los patrimoniales. Vid., sobre esta referencia ALONSO GARCÍA, E., *La Interpretación...*, *op. cit.*, pág. 281.

<sup>267</sup> Otros autores, por ejemplo ARAGÓN REYES, M., "El juez ordinario entre...", *op. cit.*, pág. 186, y sobre la Constitución como norma abierta y como sistema material de valores a *Constitución y control de poder*. Buenos Aires, 1995, págs. 42-60, critican el papel asumido por los jueces en la jurisprudencia de valores, afirmando incluso que "parece razonable sostener que los valores no deben tener eficacia directa sino sólo indirecta o interpretativa", con el peligro de convertirse en un Estado Jurisdiccional de Derecho. En la STC 53/1985, los votos particulares de Díez Picazo y Rubio Llorente criticaron la utilización judicial de los valores como normas de primer grado.

<sup>268</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A., en el prólogo a la obra de ZORNOZA PÉREZ, J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*. Civitas, Madrid, 1992, pág. 15, y el mismo autor en idéntico sentido en "El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del TC)", *REDC*, nº 36, 1992, pág. 63; así como sus reflexiones en "La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública", *Revista Sistema*, nº 53, 1983, pág. 75 y ss.

<sup>269</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J., "El estatuto del Contribuyente", *REDF*, nº 88, 1995, págs. 648-649, se refiere a los logros de la teoría obligacional del fenómeno financiero, que propugna la posición de igualdad ante la ley del acreedor (Estado) y del deudor (sujeto). Posición de igualdad que, según este autor, no implica la misma posición

visión más amplia desde el procedimiento de aplicación del tributo y la visión de la función tributaria<sup>270</sup>. En este segundo caso, porque han propugnado el progresivo abandono del recurso a los esquemas de derecho privado para, tras cuestionarse el momento en que nace la obligación tributaria, proceder a un paulatino baño de derecho público de los institutos tributarios. En consecuencia, crece el interés doctrinal por la actividad administrativa de aplicación de los tributos y la posición en que se sitúa el sujeto, ya no como contribuyente sujeto a la potestad de imperio estatal<sup>271</sup>.

Esa actividad administrativa, como analizaremos, también debe observar los principios constitucionales tributarios a la hora de proceder administrativamente a la verificación de los hechos realizados y no declarados o que hayan sido tergiversados por el sujeto. Actuación administrativa tributaria que debe dirigirse a lograr de las exigencias de justicia fiscal, lo que implica ineludiblemente una correcta regulación de la actividad administrativa, y concretar las garantías y los recursos en manos del contribuyente para protegerse o enfrentarse a las actuaciones ilegales o desproporcionadas de la Administración que resulten atentatorias de sus derechos<sup>272</sup>.

El profesor Lozano Serrano<sup>273</sup> ha abogado por la superación de varios de los que han venido siendo referentes incuestionables y originarios de ciertas orientaciones doctrinales, pues si el

---

jurídica de Estado y ciudadano, sino igualdad de sujeción a la ley. Critica las doctrinas de la función tributaria, citando a Micheli, Fantozzi, Maffezzoni, y también en España de Rodríguez Bereijo, Pérez Royo, Pérez de Ayala, González García y Martín Queralt, como "un lenguaje esotérico, ininteligible para la inmensa mayoría de los ciudadanos", y que "elevan de nuevo al Estado, en sus relaciones concretas con los contribuyentes, al plano superior en que lo había colocado la teoría de la relación de poder, de la que la teoría de la función tributaria no es sino (...) una reverberación, a mi juicio, extemporánea y perjudicial". De los autores citados pueden verse los análisis realizados, aunque con evidentes matices entre ellos, por También los trabajos de PÉREZ DE AYALA, J. L., "Potestad administrativa y relación jurídica" (I) y (II), en *RDFHP*, en los números 79 y 86, de 1969 y 1970, así como RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 80 y ss; por ESCRIBANO LÓPEZ, F., en su trabajo "Notas para un análisis de...", *op. cit.*, pág. 205 y ss., y en la voz "Procedimiento tributario", *op. cit.*, pág. 767 y ss.

<sup>270</sup> Pero, tal y como manifestó una parte de la doctrina española, no cabe plantear la explicación y la adopción de la teoría de la función tributaria como un sustituto de la relación jurídico-tributaria compleja, desde el punto de vista de exclusión o superación entre una y otra. Es más propio adoptar una posición integradora, combinando ambas, pues así vendrá exigido por la propia dinámica y realidad tributaria, al imponer la obligación de satisfacer el tributo y posibilitar la realización de una serie de actividades administrativas, ejercidas mediante potestades legalmente atribuidas a la Administración, tendentes a lograr el cumplimiento de obligaciones y deberes tributarios. Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., "Estatuto del Contribuyente...", *op. cit.*; y AGUALLO AVILÉS, A., "Interés fiscal y...", *op. cit.*, pág. 576, quien muestra comprensión hacia el sector doctrinal que sigue manteniendo la vigencia de la teoría de la obligación tributaria como eje dogmático de la disciplina con base en la situación de desequilibrio actual entre la 'posición' de la Administración y del ciudadano; por mucho que estas teorías no expliquen convenientemente, según este autor, "la función que en un Estado social y democrático de Derecho debe atribuirse a la Administración".

<sup>271</sup> Vid. CASADO OLLERO, G., "La colaboración con...", *op. cit.*, pág. 151 y ss.

<sup>272</sup> Sobre esta idea hacía pivotar su estudio MARTÍN QUERALT, J., "La tutela administrativa y jurisdiccional del contribuyente", expuesto en el Convegno titulado *L'accertamento tributario nella Comunità europea: l'esperienza spagnola*, celebrado en Bologna, junio de 1992, pág. 4 y 6 del ejemplar mecanografiado, situando, en la primacía de los derechos fundamentales, el eje sobre el que alterar esa interesada concepción de la Administración -titular de interés general- que ostenta de una posición prevalente frente al administrado -titular de interés particular-.

<sup>273</sup> LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, *op. cit.*, pág. 120-121,



método del interés tutelado ha sido superado, también cabe plantearse seguir pivotando los análisis desde el concepto de 'obligación' tributaria. En realidad se habrá diluido incluso el interés de la Administración como privativo y sobre el que se edificaba el derecho subjetivo de crédito. Se produce así la necesidad de revisión metodológica desde el prisma constitucional que alcanzaría a problemas tales como la ejecutoriedad y autotutela administrativa, o el deber de colaboración en la gestión tributaria; y a otros más generales como la integración de todas las ramas jurídicas, con el consecuente abandono de la insistencia en la necesidad de asumir unos principios propios en nuestra materia para favorecer su autonomía respecto de las otras ramas jurídicas, como también ha analizado la profesora Soler Roch<sup>274</sup>.

De hecho, una de las aportaciones más destacadas del art. 31 CE, a pesar de su parquedad<sup>275</sup>, ha sido explicitar unos fines o cimientos estables propios<sup>276</sup> que dirijan la actividad financiera hacia el de solidaridad<sup>277</sup> (STC 50/1995, de 23 de febrero), pues, aun dentro de los fines genéricamente entendidos, se van a poner de manifiesto otros contenidos materiales de justicia que permitan deducir la justicia en su conjunto del sistema tributario<sup>278</sup>. Se superó, de este modo,

---

también en *Exenciones tributarias...*, *op. cit.*, pág. 16, así como en "Las prestaciones patrimoniales públicas...", *op. cit.*, págs. 36-37, afirma que el deber constitucional de contribuir atiende a una necesidad social de índole general, y no a un interés público que se personificaría en la Administración. Y denuncia que éste parece ser la perspectiva adoptada incluso en muchas resoluciones del TC, lo que conduce a una radicalización y oposición entre deber de contribuir e interés particular en mantener su riqueza protegida, alejada, incontaminada y a buen recaudo ante ese interés voraz de la Administración pública dirigido a recaudar sin descanso. Circunstancias que afectan a los derechos fundamentales del sujeto y que pueden acabar por deslegitimar esa visión del deber de contribuir. El profesor NAVAS VÁZQUEZ, R., "Algunos problemas de la...", *op. cit.*, pág. 650, también se remite a esos trabajos citados de Lozano Serrano sobre la revisión crítica del concepto de interés tutelado, y del Derecho financiero al interés fiscal. Vid, también, DE MITA, E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*. Milano, 1987.

<sup>274</sup> Vid. SOLER ROCH, M. T., en el prólogo a la obra de Bayona Giménez, J. J., *Tributación de la comunidad de bienes*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 8. Esta última problemática citada, el del papel que han jugado y que deben jugar las normas y los principios de otros sectores del ordenamiento en el más preciso ámbito tributario, es identificado por la profesora Soler Roch como el perno sobre el que gira el debate dogmático -con trasfondos ideológicos-, producido a raíz de la progresiva constitucionalización del ordenamiento tributario y de determinados pronunciamientos jurisprudenciales. Un ejemplo que cita es la disquisición sobre la aplicabilidad o no de los principios y garantías penales y procesales a los procedimientos tributarios; lo que supone atender a la estanqueidad y parcelación del ordenamiento jurídico.

<sup>275</sup> LOZANO SERRANO, C., "Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público", *REDF*, nº 97, 1998, pág. 25 y ss. Sin embargo, esta ha sido la nota dominante en la mayoría de Cartas Constitucionales.

<sup>276</sup> Así ya concebido por SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1991, pág. 100, no sólo recientemente, sino incluso con anterioridad a la Constitución, en su conocida obra *Hacienda y Derecho*. T. I, IEP, Madrid, 1962, pág. 429.

<sup>277</sup> La configuración del deber de contribuir como manifestación del deber de solidaridad, puede verse en LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias...*, *op. cit.*, pág. 47 y ss. Y también es acogida por ESCRIBANO LÓPEZ, *La configuración jurídica...*, *op. cit.*, pág. 358, CASADO OLLERO, G., "Los fines no fiscales...", *op. cit.*, pág. 474 y ss. Sobre la solidaridad, PECES-BARBA, G., *Curso de Derechos fundamentales. Teoría General*. Universidad Carlos III-BOE. Madrid, 1995, pág. 280, pone de relieve que, de manera diferente a los demás valores -que suponen una fundamentación directa de derechos-, la solidaridad fundamenta derechos indirectamente, a través de deberes; esos deberes positivos, entre ellos el de contribuir a los gastos públicos, tienen como correlativos a derechos que tienen su fundamento en el valor solidaridad.

<sup>278</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., "El principio de capacidad contributiva...", *op. cit.*, pág. 1008, se mostró

la concepción instrumental de la actividad financiera como dirigida única y exclusivamente a la recaudación de fondos privados, mediante el pago de tributos, para subvenir a las necesidades públicas, y a la de administrar el gasto público. Es decir, se produce un decaimiento de la relevancia otrora concedida al fin fiscal -exacerbadamente recaudador- como el propio y absorbente del ámbito financiero<sup>279</sup>. De ahí que Casado Ollero<sup>280</sup> atribuya al art. 31.1 y 2 una revitalización de la visión sustancialista del Derecho Financiero, a través de la potenciación de los principios materiales en la doble vertiente del ingreso y del gasto público.

Esos principios destacados en la redacción del mismo precepto constitucional van a suponer obligaciones para el legislador y los poderes públicos e implicarán, a su vez, un límite al titular del poder normativo tributario y a los órganos encargados de la aplicación del sistema tributario. Ciertamente que el principio de capacidad económica ha sido el más destacado en la configuración de ese deber constitucional de contribuir<sup>281</sup>. Pero también es verdad que ese principio, aun suponiendo la necesidad de su concurrencia y la virtualidad de ser medida objetiva y subjetiva de ese deber, tiene que ser aplicado junto con el resto de principios también enunciados en el mismo art. 31 CE y que acaban reconduciéndose, como ya puso de relieve Vanoni<sup>282</sup>, a un deber de solidaridad.

En nuestro país, este principio de solidaridad, aunque puede deducirse de la lectura conjunta de los valores enunciados en el art. 1 CE, únicamente aparece mencionada expresamente en el texto constitucional en el art. 2 y el art. 138 (solidaridad interregional, que debería cobrar avasalladora pujanza). En Italia, sin embargo, el artículo 2 de la Constitución sanciona expresamente, y tiñe de contenido axiológico, el deber de contribuir como “deber inderogable de solidaridad”. De hecho, la Corte Constitucional afirmó, en la S. n° 511 dictada en 1992, que el deber de contribuir se ubica entre “los deberes inderogables de solidaridad, sobre los cuales, con el sentido del art. 2, se funda una convivencia civil ordenada a los valores de libertad individual

---

partidario de que esa justicia se entendiese referida tanto al ingreso como al gasto público. Vid., asimismo, VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento a la Hacienda Pública”, *REDF*, n° 3, 1974, pág. 535 y ss.

<sup>279</sup> Vid. PALAO TABOADA, C., en “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, en *Hacienda y Constitución*. IEF, Madrid, 1979, pág. 281 y ss.

<sup>280</sup> CASADO OLLERO, G., “Aspectos constitucionales del...”, *op. cit.*, pág. 1143. También, FERNÁNDEZ SEGADO, F., “El diseño constitucional del deber...”, *op. cit.*, pág. 82.

<sup>281</sup> Vid., en este sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “El principio de capacidad contributiva...”, *op. cit.*, pág. 975 y ss., y también LASARTE ÁLVAREZ, J., “La formulazione della legge tributaria...”, *op. cit.*, pág. 499, y tantos otros con posterioridad. En la década de los años sesenta, la doctrina italiana elevó el principio de capacidad contributiva al centro del sistema tributario. Vid., entre muchos, MOSCHETTI, F., *La capacità contributiva*. Cedam, Padova, 1993.

<sup>282</sup> Vid. VANONI E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. *Op. cit.*, pág. 72 y ss., siendo el autor que superó la interpretación del tributo como limitación, en todo caso excepcional, de la propiedad y la iniciativa económica, y lo entendió como una manifestación de un deber de solidaridad. Vid., las argumentaciones de su discípulo, DE MITA, E., en *Legalità tributaria*, *op. cit.*, pág. 6 y ss. En Italia, vid. sobre el deber contribuir como deber de solidaridad, LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*. Giuffrè, Milano, 1967, pág. 50 y ss.; BATISTONI FERRARA, “Rapporti politici. Art. 53”, *Commentario della Costituzione*, coordinados por G. Branca. Zanichelli, Bologna, 1994, pág. 6; MOSCHETTI, F., “Profili generali”, *La capacità contributiva*. Cedam, Padova, 1993, pág. 5 y ss. También INGROSSO, M., “Diritto, sistema...”, *op. cit.*, pág. 173, afirma que los impuestos se basan en la solidaridad, y que entre la Constitución y el TC debe haber una relación de conmutatividad.

y de justicia social”<sup>283</sup>. Y es que, precisamente, en ese artículo 2 de la CI se consagran, conjunta y complementariamente, y al servicio de la persona y de la sociedad, los derechos -calificados como inviolables-, y los deberes -calificados como inderogables- de solidaridad. Calificación del deber con la connotación de solidario, y no como deber de sujeción incondicionada al poder, del que se van a inferir importantes influencias para el ámbito financiero.

#### **4.4.2.1.- CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA UBICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL ART. 31 CE.**

Al ubicarse este art. 31 CE en la Sección II del Capítulo 2 del Título I, le resultan de aplicación las garantías del art. 53.1. Esto implica que los principios recogidos en el precepto son directamente vinculantes para los poderes públicos, aunque se sustraen a la posibilidad de que cualquier ciudadano pueda recabar su tutela mediante las garantías procesales que establece el art. 53.2 (amparo judicial y amparo constitucional). Con este tenor se pronunció la STC 112/1989, de 25 febrero, afirmando que el contenido del art. 31 no es ‘per se’ susceptible de protección mediante el recurso de amparo, precisando la STC 244/1991, de 16 de diciembre, que la infracción de la reserva de ley tributaria queda al margen del recurso de amparo<sup>284</sup>.

Sin embargo, algunas Sentencias del propio TC, como la de 28 de octubre de 1997, en su f.j. sexto, han afirmado que el deber de contribuir según la capacidad económica se convierte en un “derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad”, orientación que ya fue apuntada por la STC 45/1989. Además, algunos autores, como Herrera Molina -desde los postulados alemanes<sup>285</sup>-, Yebra Martul-Ortega<sup>286</sup>, Casado Ollero<sup>287</sup> y García Añoveros<sup>288</sup>, ha apuntado la consideración de la capacidad

---

<sup>283</sup> Así, MOSCHETTI, F., *La capacità contributiva*. Cedam, Padova, 1993. Y la Corte Costituzionale en la Sentencia nº 51 de 1992, donde se afirma que si se enfoca el problema desde los principios constitucionales “la evasión fiscal constituye en todo caso una ‘hipótesis de particular gravedad’, por el simple hecho de representar, en cada una de sus manifestaciones, la ruptura del vínculo de lealtad mínima que a los ciudadanos y que comporta, entonces, la violación de uno de los ‘deberes inderogables de solidaridad’, sobre los cuales, según el art. 2 C., se funda una convivencia civil ordenada a los valores de libertad individual y de justicia social”. Vid. FALSITA, G., “Epicidio per il segreto bancario nei confronti del fisco”, *RDT*, nº 2, 1992-II, pág. 568 y ss., cuando comenta esta Sentencia nº 51 de la Corte Costituzionale italiana, de 3 de febrero de 1992 (cfr. en *RDT*, 1992-II, pág. 561 y ss).

<sup>284</sup> Vid., sobre la improcedencia de aplicar las garantías del art. 53.2 CE a los principios constitucionales tributarios del art. 31 CE, entre otras, la STC 53/1993, 54/1993, y los Autos del TC 23/1984 y 392/1985.

<sup>285</sup> Vid., también, HERRERA MOLINA, P. M., *Capacidad económica y...*, *op. cit.*,

<sup>286</sup> YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “La protección jurídica del contribuyente y la CEE (II)”, en el volumen colectivo *Sistema fiscal español y armonización europea*. Marcial Pons, 1995, págs. 262-297, pero especialmente pág. 264 y ss., considera el deber de contribuir en esos términos concebido como un ‘derecho fundamental’ del contribuyente, atribuyendo a la jurisdicción constitucional, en consecuencia, el análisis de la posible violación del contenido esencial de ese derecho de contribuir en términos de justicia. Del mismo autor, “Protección constitucional de la sujeción tributaria”, en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 164, que “a la jurisdicción constitucional le corresponderá contrastar si el fenómeno impositivo ha violado el contenido esencial de ese derecho constitucional, que, a efectos metodológicos, me atrevo a calificar de fundamental”, y en pág. 177, sigue con la duda de “determinar si existe no sólo un deber de contribuir por parte del ciudadano, sino también un derecho subjetivo, fundamental o humano, como quiera denominársele, a ser gravado de una determinada manera o modo que se reputa constitucionalmente aceptable”.

<sup>287</sup> Vid. CASADO OLLERO, G., “Tutela jurídica y...”, *op. cit.*, pág. 91, quien considera que este deber de contribuir se traduce también en un derecho, específicamente “el derecho fundamental del ciudadano a ser gravado

económica como un derecho fundamental. Aunque, evidentemente, el principio de capacidad económica, y el resto de principios de justicia plasmados en el art. 31 CE, despliegan su eficacia para todo el ámbito jurídico tributario. Y, concretamente, el primero supone la adecuación objetiva y subjetiva y, por ende, la limitación de la carga tributaria soportada a la capacidad económica. Sin embargo, creemos que no se puede plantear esa necesaria adecuación o limitación, según como se mire, como un derecho subjetivo a ejercer ante el TC mediante el recurso de amparo cuando no considere el sujeto que esa carga tributaria es acorde con su capacidad económica real y efectiva.

Además, como analizaremos, esa calificación de 'fundamental' añade poco a la consideración jurídica del derecho, siendo, en realidad, las diferentes garantías que otorga el art. 53 CE las que vienen a marcar el nivel de protección de cada grupo de derechos. Pero de ahí a otorgar carácter de derecho fundamental a lo que no es más, y así viene catalogado como tal, como un deber constitucional modulado por un principio de capacidad económica, que cumple las funciones que, de su específica formulación como principio, se deducen, no se está añadiendo ninguna protección o garantía jurídica a su titular si a ello no se une la posibilidad de recurrir en amparo ante su lesión. En Alemania<sup>289</sup> o Italia<sup>290</sup>, sin embargo, el tema se presenta con otras

---

con arreglo a la ley (art. 31.3 CE)" y de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 CE); es decir, el derecho a no soportar detracciones patrimoniales que no resulten impuestas o exigidas conforme al orden constitucional.

<sup>288</sup> Vid., GARCÍA AÑOVEROS, J., "Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera", *REDF*, n° 76, 1992, pág. 615, cuando afirma que "el art. 31.1 CE no establece sólo un deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, sino que crea un derecho constitucional a ser gravado de acuerdo con dicha capacidad, y no de otro modo". Ideas en las que incide el mismo autor en "Las reformas fiscales", *op. cit.*, pág. 518.

<sup>289</sup> La doctrina alemana, creemos nosotros, al no tener configurada en la Ley Fundamental de Bonn una categoría de los derechos fundamentales con específicas garantías, como ocurre en la Carta Magna española, le otorga otro sentido a ese posible derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica. De hecho, como recoge PAULICK, H., en el estudio preliminar "La Ordenanza Tributaria de la RFA. Su función y significado para el derecho tributario", en la traducción española de Palao Taboada, de *la Ordenanza tributaria alemana*. IEF-MEH, Madrid, 1980, pág. 49, la Ley Fundamental prohíbe toda intervención del poder estatal disconforme con el principio del Estado de Derecho. De ahí que se pueda afirmar la existencia de un derecho fundamental del ciudadano a ser gravado con impuestos únicamente en virtud de normas jurídicas ajustadas formal y materialmente a la Constitución e insertas en el orden constitucional. En efecto, el poder público también interviene en la libertad económica del individuo mediante el establecimiento de impuestos.

<sup>290</sup> En Italia, CARLASSARRE, L., "Forma di Stato...", *op. cit.*, pág. 45, considera que del art. 53 CI hay que deducir tanto un 'deber fundamental' como, al mismo tiempo, un derecho fundamental: el de contribuir a los gastos públicos exclusivamente en el límite de la propia capacidad contributiva, en un sistema informado por criterios de progresividad. Pero en Italia no puede considerarse que los derechos constitucionales sean derechos 'fundamentales' (tan solo es citado así en la misma Carta Magna el derecho a la salud, art. 32.1 CI) en el sentido de tener en ese ordenamiento particulares privilegios sustanciales o procesales, como afirma PACE, A., "La garanzia dei diritti fondamentali", *Riv. Trim. di Dir. e procedura civile*, 1989, pág. 689, y cuya problemática recoge también CERVATI, A. A., en su participación en la obra colectiva *La garantía constitucional de los derechos fundamentales. Alemania, España, Francia, Italia*. Civitas, Madrid, 1991, pág. 51-75. Sabido es que en Italia no existe la posibilidad de recurrir en amparo a la Corte Costituzionale en defensa de un derecho fundamental, ni existe tampoco la previsión constitucional de la ley orgánica para el desarrollo de los derechos fundamentales. Tampoco se ha previsto la cláusula del contenido esencial del derecho fundamental, y cuya problemática analiza PACE, A., en la obra colectiva citada, págs. 76-98. Así, el ejercicio del derecho se remite al contenido reconocido en la Constitución, y los límites al ejercicio se refieren, al fin y al cabo, a los límites del contenido. Las Sentencias de la Corte Constitucional italiana n° 283 de 1987 y la n° 198 de 1976 se refirieron a la imposición tributaria desde la capacidad contributiva como un 'interés del contribuyente', pero no como un derecho fundamental. No pretendemos, con ello,

connotaciones, pues no estando precisado en ningún precepto constitucional la necesidad de adecuación de la carga tributaria a la capacidad económica, es el juego de la igualdad -art. 3 de la Ley Fundamental de Bonn- y sus traducciones en el ámbito tributario el que permite deducir esa consideración de derecho fundamental. En España<sup>291</sup>, la mención del principio de igualdad en el art. 31 CE, aunque a ella se haga referencia en varios lugares de la Constitución (v.gr. art. 1, art.9.2, art. 14 y art. 31 CE)<sup>292</sup>, implica que “en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto (art. 31.1 CE)...”, siendo inseparable esta igualdad ante la ley tributaria “de los principios (generalidad, capacidad, justicia

---

entrar en la ardua y difícil polémica sobre la distinción italiana entre derechos subjetivos e intereses legítimos. Sin embargo, como recogió la Sentencia de la Corte Costituzionale italiana n° 283 de 1987, el art. 2 de la CI no protege como derecho inviolable “el interés del contribuyente a una justa imposición fiscal”, o la n° 130, de 1988, donde afirmó taxativamente que “la pretesa del cittadino all’equità fiscale non rientra nella tutela dell’art. 2 CI”, aunque lo cierto es que hay que resituar estas afirmaciones desde el marco constitucional, y no pretender acercarlas ni al liberalismo anglosajón ni a la escuela liberal del Derecho Público alemán, y la doctrina de los derechos públicos subjetivos.

<sup>291</sup> En nuestro ordenamiento, la peculiaridad de la igualdad es que aparece explícitamente en la Carta Magna referida como valor superior del ordenamiento (art. 1.1 CE), como uno de los fines a los que debe tender la actuación de los poderes públicos (art. 9.2), como un derecho subjetivo (art. 14), como un principio del sistema tributario (art. 31), y como ‘status’ entre las comunidades autónomas (art. 149.1.1) para garantizar un nivel de uniformidad en el nivel de vida de todos los españoles (art. 130.1 CE). LEJEUNE VALCÁRCEL, E., “Uguaglianza”, en el *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da Amatucci. Cedam, Padova, 1994, pág. 395, y también en “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. Madrid, 1980, se muestra partidario de considerar como manifestación del principio de igualdad, en su vertiente material (art. 9.2) y formal (art. 14), a los tres principios que vienen recogidos en el precepto constitucional, la capacidad económica, la igualdad y la progresividad, y no los considera tres principios diferentes. Vid., MARTÍN QUERALT, J., *Jurisprudencia financiera y tributaria...*, op. cit., así como DE MIGUEL CANUTO, E., “La igualdad en la aplicación de la ley en la jurisprudencia constitucional”, *Ciss, com.*, n° 32, 1986, pág. 34 y ss. También, BIRK, D., “Le sanzioni fiscali in Germania”, *RDFSF*, 1997, n° 3, pág. 413, afirmó que el sistema tributario está también ligado al llamado “principio de la igual carga tributaria” (Principio dell’eguale onere tributario), principio que en el derecho tributario exige que las normas tributarias sean aplicadas a todos aquellos que entran en el presupuesto de hecho abstracto.

<sup>292</sup> Se pretende que -como estableció la STC 27/1981, de 20 de julio-, mediante su aplicación se trate, efectivamente (STC 114/1983, de 6 de diciembre, y 19/1988, de 16 de febrero) y de manera cualitativa, objetiva y razonablemente desigual a los desiguales (STC 230/1984, de 11 abril), logrando una igualdad real mediante la formulación y en la aplicación del ordenamiento para la consecución de los objetivos constitucionales. El Estado se convierte en el responsable de conseguir un orden social más justo que resulte basado en la igualdad real y efectiva que proclama y exige imperativamente el art. 9.2 CE. Las reticencias provienen de la posibilidad de extender ese principio de igualdad del art. 14 CE hasta equiparar a él la alusión hecha en el art. 31 CE, sin contenido ni matices propios, permitiendo el recurso de amparo ante el TC. El mismo TC cerró las puertas a esta interpretación tempranamente -así, en las SS. 27/1981, la 110/1984 y la 19/1987-, habiéndose pronunciado con idéntica solución también en la STC 159/1997, reiterada en otras anteriores como la S. 36/1999, de 22 de marzo, afirmando que el principio de igualdad en materia tributaria no es reconducible, sin más, al derecho proclamado en el art. 14 CE; pues, “si bien ello no significa que este Tribunal no pueda llegar a apreciar (...) una infracción del art. 14 por la Ley Tributaria, sí excluye claramente que, so capa de una invocación meramente formal del art. 14 CE, en realidad el recurrente de amparo venga a apoyarse en el art. 31.1 CE, precepto este que, como se ha dicho, no puede servir de fundamento a una pretensión en este proceso constitucional, por imperativo del art. 53.2 CE y del art. 41.1 LOTC”. En los Autos TC 230/1984 y 392/1985 lo rechazó expresamente cuando en realidad se estaba alegando una vulneración de los principios del art. 31 y no del artículo 14 CE. Recientemente, las SS. TC 134/1996, de 22 de julio; la 72/1997, de 10 de abril, la 80/1997, de 21 de abril, o también la 159/1997, la 183/1997, f.j. 3, y la S. 55/1998, de 16 de marzo, 71/1998 y 137/1998, se han pronunciado sobre esta reconducción tácita del principio de igualdad al art. 14 y el papel de la referencia que contiene el art. 31 CE.

y progresividad) que se enuncian en el último precepto constitucional citado”, como afirmó la STC 209/1988, de 10 de noviembre.

En general, podemos afirmar la necesidad de que los principios propios del Estado de Derecho impregnen también el ámbito financiero, implicando las suficientes garantías jurídicas al sujeto para que se puedan corregir desviaciones normativas y los posibles excesos cometidos en el ejercicio de las potestades públicas. Además, los principios deben hacerse presentes, no sólo a la hora de establecer normativamente los hechos sujetos a imposición desde los principios que los informan, sino, también, teniendo en cuenta que esos principios deben dirigir y reconducir, a su vez, a toda una serie de potestades administrativas<sup>293</sup> respecto de las cuales se convierte en necesidad perentoria apreciar bien su fundamento, constitucional y legal, y el control que sobre ellas puede desplegarse<sup>294</sup>. Cada vez más, para la aplicación del sistema tributario se está confiando y se necesita de toda una serie de deberes formales que recaen sobre un número muy amplio de sujetos. A su vez, sobre ellos inciden las consiguientes potestades administrativas de verificación y control de adecuación al an y al quantum de la deuda tributaria, pero que pueden suponer, si se las considera junto a esos deberes impuestos, un alto coste y un elevado grado de intromisión en la esfera personal del sujeto, como también ha reflejado el profesor Martín Delgado analizando la nueva regulación del IRPF de 1998<sup>295</sup>.

Precisamente, también es necesidad de justicia tributaria ante la ley y en la aplicación de la ley la que requerirá de la consideración de las circunstancias personales y familiares que permitan adecuar la carga tributaria a la capacidad económica efectiva del sujeto a imposición. La progresiva mayor relevancia asumida en la configuración del sistema tributario por la imposición personal<sup>296</sup>, y la atención prestada a las circunstancias personales y familiares que comporta el elemento subjetivo del presupuesto de hecho de esa imposición personal, al tomar en cuenta esos determinados aspectos que pueden considerarse propios de la vida privada del sujeto o de su ámbito familiar<sup>297</sup>, ha producido comentarios reacios por parte de algunos sujetos y

---

<sup>293</sup> Puede verse una referencia al papel de los principios constitucionales tributarios para la consecución de la justicia fiscal tanto en el *plano normativo*, como límites al legislador, como en el *plano aplicativo*, en la actuación de gestión y aplicación del tributo, en CASADO OLLERO, G., “Aspectos constitucionales del...”, *op. cit.*, pág. 1169, y que acentuaría el papel de la justicia administrativa en la observación constitucional en tareas de gestión fiscal.

<sup>294</sup> Según MOSCHETTI, F., en el *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da Amatucci. Cedam, Padova, 1994, pág. 231, es necesario atender a la capacidad contributiva desde la fase de la declaración a la instructora, de la fase de ‘ascertamento’ y recaudación a la de la devolución y el mismo contencioso, pues, reconocer o no ciertos poderes, subordinarlos o no a ciertas condiciones, significa influir sobre la efectividad sea del deber de concurrir a los gastos públicos, sea del relativo límite de capacidad contributiva.

<sup>295</sup> Vid. MARTÍN DELGADO, J. M., “Razones y sinrazones de la reforma del IRPF”, *REDF*, n° 100, 1998, pág. 643 y ss.

<sup>296</sup> De hecho, el autor francés, MARTINEZ, J. C. y DI MALTA, P., *Droit Fiscal Contemporain*. Litec, París, 1986, pág. 106, afirmó que “el impuesto real se corresponde con la filosofía política de 1789; es decir, del liberalismo. Es un impuesto que respeta la libertad individual. Ignorando al contribuyente, se evita de inmiscuirse en la esfera de sus actividades”. Este tipo de impuestos fue predominante en función de la longevidad de la filosofía que lo sustentaba: “Es el impuesto dominante en el S. XIX”. Mientras que el impuesto personal, como tiende a adecuar la carga tributaria a la situación individual o familiar del contribuyente, también conlleva una mayor justicia fiscal, al poder adecuarlo a la capacidad contributiva del contribuyente.

<sup>297</sup> Con ello se permite tomar en cuenta la renta disponible que permita su gravamen sin que ello limite las

doctrina. No, por regla general, en cuanto a la mayor adecuación del gravamen tributario a su capacidad económica real en función de esas consideraciones, sino en tanto que, como es lógico, para tener en cuenta la composición de esas circunstancias personales y familiares en la imposición, la Administración debe llegar a conocerlas. Y no digamos si, como ocurre con el nuevo IRPF, es otro sujeto -el retenedor- sobre quien se hace recaer el peso de la gestión, y a quien se tienen que poner en conocimiento las “circunstancias personales, del ámbito íntimo del contribuyente, (lo que) supone un grave defecto de este sistema que puede acabar lesionando (...) su derecho a la intimidad”, como afirma, con razón, el profesor Martín Delgado<sup>298</sup>.

Precisamente, a esa aspiración de mayor justicia tributaria en el gravamen personal se le ha achacado tanto un aumento de la complejidad de la técnica fiscal, como que conlleva, de su consideración conjunta con el Estado Social, la “imprescindibilidad de esa introducción de los funcionarios en el ámbito de la intimidad de las personas”, y la instauración de un deber genérico de comunicar información tributaria a la Administración<sup>299</sup>, sea por el sujeto sea por terceros. Como contrapeso a esa intromisión se impondría “a los funcionarios, incluso penalmente, un deber de sigilo”.

Y es que, aun siendo indiscutible que el impuesto personal deba tomar en consideración un número más o menos reducido de datos de la situación personal, comenzando por las cargas familiares, lo cierto es que lo hace sin otra motivación que adecuar el gravamen tributario del sujeto a su situación personal y familiar que tenga reflejo en su capacidad económica.

---

condiciones del sujeto de existencia en dignidad. Por ejemplo, el profesor Lang, en Alemania, tal y como pone de manifiesto MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*. Colex, Madrid, 1996, pág. 13, conectando dicha exigencia con el derecho a una vida digna de todos los ciudadanos, que recoge el artículo 1 de la Grundgesetz, en conexión con el principio del Estado Social (art. 20 Ley Fundamental de Bonn) y el de igualdad, recogido en el art. 3.1 de la Norma Fundamental. También, en Italia, LOMBARDI, G., *Contributo allo studio...*, *op. cit.*, pág. 379 y ss., recurrió a la capacidad económica que actúe con criterios de solidaridad tanto económica como social (de ahí la exención de las rentas mínimas), con la finalidad de remover los obstáculos que imposibiliten el pleno desarrollo de la personalidad o la participación de todos en la organización política, económica y social del país. Puede verse de este autor el trabajo “Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria”, *Temì Tributaria*, 1964, pág. 598 y ss.

<sup>298</sup> Vid. MARTÍN DELGADO, J. M., “Razones y sinrazones...”, *op. cit.*, pág. 648 y ss., y su crítica a la confusión (pág. 658 y ss.) por el nuevo IRPF de la Ley 40/1998 entre el carácter personal y subjetivo de un tributo. La nueva regulación del IRPF tiene bastante que decir en esto. De hecho, al haberse incrementado la importancia de las retenciones a cuenta para, según manifiesta la propia Exposición de Motivos, adecuar ese pago a cuenta al resultado final de la imposición, algunas de las circunstancias personales y familiares que, con anterioridad, eran aportadas, en su momento, por el propio sujeto a la Administración, ahora van a ser conocidas por el empleador. Al establecerse como obligación esta comunicación de datos a un tercero ajeno a la estructura administrativa, y, por tanto, no vinculado por las exigencias de respeto y secreto en el conocimiento de las circunstancias por razón de su carácter de funcionario público -aunque también depende del celo que ponga el sujeto en el desconocimiento ajeno de esos datos-, sin embargo, no se manifiesta, cuando menos, respetuosa con el derecho recogido en el art. 18 CE.

<sup>299</sup> La evolución es significativa y corre pareja a la del sistema tributario basado en la imposición personal. Vid. el Reglamento de la Inspección de Hacienda, de 1926, y posteriormente en la Ley de 20 de diciembre de 1952. PALAO TABOADA, C., “I poteri di controllo, le prove, le presunzioni, le deroghe al segreto bancario”, en las Actas del Convegno sobre *L'accertamento tributario nella Comunità europea: l'esperienza spagnola*, celebrado en la Università degli Studi di Bologna, 19 giugno 1992, ejemplar mecanografiado cedido por el profesor Adriano Di Pietro, pone de relieve el efecto de la reforma tributaria de 1977 al abandonar el sistema tributario basado en impuestos reales con métodos forfetarios (estimaciones objetivas globales), pasa a necesitar una gran cantidad de información sobre los hechos relevantes fiscalmente.

Circunstancia diferente es considerar excesiva y una intromisión en el derecho a la intimidad esa aportación de datos de carácter personal o familiar<sup>300</sup>. En todo caso, menores problemas pueden argüirse siempre que el intermediario y destinatario de los datos sea la propia Administración, sometidos sus funcionarios al deber de secreto y sigilo. Además, siempre recae en el propio sujeto la posibilidad de no aportarlos, cuando sean datos necesarios para aplicar, por ejemplo, deducciones en la cuota, y de ellos no deriven un menor gravamen<sup>301</sup>; aunque no sea ésta una solución aceptable.

#### **4.4.2.2.- LA INCLUSIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN LA LGT Y LA NOVEDAD TRAS LA LEY 1/1998.**

También es conveniente apuntar que esos principios constitucionales financieros están recogidos en la ley ordinaria que pretende servir de vertebración del ámbito jurídico financiero, la LGT. De hecho, los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico que ordena sistemáticamente el sistema tributario español se recogían en la LGT. Referencia que ahora deberá entenderse también a la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente. Pero todos ellos no son más que reflejo de los situados en el art. 31 CE, que es desde donde, verdaderamente, les viene la eficacia normativa vinculante para todo el acervo jurídico y que despliega su alcance hacia todas las regulaciones normativas.

Así, tanto el art. 2 de la Ley 1/1998 como el art. 3 LGT -en la redacción dada por la disposición final primera de la Ley 1/1998- no ostentan mayor fuerza normativa o mayores dosis de aplicabilidad por su inclusión en esas leyes ordinarias, puesto que ya constan en la misma Norma Suprema. El art. 2 de la Ley 1/1998 distingue dos apartados en la regulación de los principios generales en particular. En el primero, que coincide con la nueva redacción del art. 3 LGT, se refiere al momento normativo, y recoge que “la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”. Salta a la vista la mención expresa y separada que se realiza de la justicia como un principio más de entre los que ordenan los tributos, cuando esa justicia, ya no sólo como valor fundamental recogido en el art. 1 CE, sino también en cuanto principio constitucional no puede ser afirmada separadamente de los demás al no ser una directriz sino

---

<sup>300</sup> Así se manifiesta RUIZ MIGUEL, C., *La configuración constitucional del derecho a la intimidad*. Tecnos, Madrid, 1995, pág. 215, quien llega a afirmar que “la eficacia de este sistema tributario depende de la transgresión del derecho a la intimidad. (...) El impuesto sobre la renta para ser eficaz exige una inquisición permanente, que es demasiado fácil de utilizar con fines estrictamente políticos”.

<sup>301</sup> Semejante es el argumento que utiliza el TC alemán, en su sentencia de 17 de julio de 1984, T. 67, pág. 100 y ss., como cita Ruiz Miguel, pues, aunque los datos bancarios reflejan, como por lo demás es una obviedad, ciertas circunstancias personales, profesionales o empresariales de carácter privado, no será posible alegar en su contra si fue el mismo sujeto el que aportó esos datos para disfrutar de ventajas fiscales. Sin embargo, RUIZ MIGUEL, C., *La configuración constitucional...*, op. cit., pág. 216, vuelve a plantear una acerada crítica fruto de una desmedida visión excesivamente celosa de la intimidad y muy poco atenta a las exigencias de justicia del mismo sistema tributario, por no decir del jurídico, pues afirma que “estas normativas sitúan a la persona ante una verdadera coacción: o preserva su intimidad lo cual le puede costar muy caro, en la medida en que no puede deducir su dinero de la cuota que le corresponde pagar, lo que puede ser incluso confiscatorio, o desvela su intimidad al Estado en cuyo caso éste ‘premia’ la docilidad del ciudadano rebajándole el montante del impuesto”. En pág. 224, afirma, a raíz de la referencia que hace a la “muy loable” STC 45/1989, que “el Estado puede llegar a conocer más datos de una persona que su propio cónyuge, perspectiva ésta que podría calificarse de esperpéntica al sostener el TC que ello (cuando el Estado es el implicado) no afecta a la intimidad, si no fuera porque nos parece terrorífica”.



exigencia final predicable del sistema tributario -art. 31 CE-, y que encuentra plasmación en tanto en cuanto se observan todos los demás principios, y no de manera separada a ellos. Tampoco acertamos a ver la distinción entre el principio de igualdad y la cita a la equitativa distribución de la carga tributaria. En todo caso, la virtualidad que despliegan debe matizarse, pues además de informar a la legislación y la práctica judicial y administrativa -cosa que sucede con su sola mención en el art. 31 CE- no podrán ser modificados por otra norma posterior alegando el principio de jerarquía normativa, al provenir su eficacia vinculante e inmediata de su manifestación en sede constitucional, y no de su cita en leyes ordinarias; que, en todo caso, tampoco los podrán desconocer.

En el apartado segundo del art. 2 de la Ley 1/1998 se establecen, por vez primera recogidos conjuntamente en la LGT, los principios que inciden sobre la aplicación del sistema tributario, “generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales. Asimismo, asegurará el respeto de los derechos y garantías del contribuyente establecidos en la presente Ley”. Sobre él volveremos en su momento.

#### **4.4.3.- UN BREVE APUNTE SOBRE EL PAPEL DEL ORDEN ECONÓMICO Y SOCIAL ANTE EL DERECHO FINANCIERO. LA HACIENDA REDISTRIBUTIVA Y LOS PROBLEMAS ANTE LA ARMONIZACIÓN FISCAL EUROPEA .**

El Preámbulo constitucional incita a la consecución de un “orden económico y social justo” que deberá impregnar a todos los fundamentos y resquicios del sistema jurídico para conseguir esas objetivos de política social y económica. Esta particular exigencia constitucional asume una trascendental importancia en el ordenamiento jurídico en general, y en el ámbito financiero en particular. De hecho, supone una lectura inevitablemente conjunta de la cláusula de Estado Social<sup>302</sup>, de los principios de justicia financieros, del carácter jurídico de los principios rectores de la política social y económica recogidos en los arts. 39 a 52 CE, y de su importancia en la determinación de los servicios y prestaciones públicas, en la moderna actividad ‘prestacional’ de la Administración. Resulta una necesidad, como reflejó el profesor Martín Queralt, que “todos los principios materiales de justicia tributaria estén al servicio de los criterios rectores de política social y básicamente predisuestos para la consecución del principio de solidaridad”<sup>303</sup>.

---

<sup>302</sup> El profesor LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias...*, *op. cit.*, pág. 32, sobre la relación entre los principios tributarios y los principios rectores de la política social y económica, afirmó que estos últimos se recogen en la Carta Magna “con un contenido redistributivo y con un fundamento de solidaridad que guarda evidentes relaciones con los propios principios tributarios”. Vid., también, la referencia que realizan MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pág. 149 y ss., citando expresamente el art 40 y el pleno empleo; el art 42 y los derechos económicos y sociales de los trabajadores; el art. 44 y el acceso a la cultura; el art. 45 y la protección del medio ambiente; el art. 46 y el patrimonio histórico, cultural y artístico. Además, recogen las Sentencias del TC partidarias de la *interpretación conjunta de los principios constitucionales* en el sentido de admitir cierta restricción de alguno siempre que con ello se potencie otro -STC 25 de enero de 1983-. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “El principio de capacidad contributiva...”, *op. cit.*, pág. 1008, afirmaba que este principio de capacidad contributiva “muchas veces, quizás tendrá que ceder en beneficio de la aplicación de otros principios más eficaces en la obtención de un reparto más justo de la renta y de un crecimiento de ésta”.

<sup>303</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., “Interpretación de normas...”, *op. cit.*, pág. 60, y LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias...*, *op. cit.*, pág. 32. También CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, *Impuestos*, 1988, pág. 740, se refieren a los principios rectores, junto a los derechos y deberes fundamentales, como corolario del art. 1 y 10 CE.

Mediante ellos se permite, en definitiva, el juego y la efectividad práctica de otros principios, destacadamente el de igualdad real y su correlato de redistribución de la renta -art. 40 CE-, para permitir discriminaciones entre situaciones subjetivas diferentes dentro de los fines "constitucionalmente lícitos", como expuso la STC 180/1985, de 19 de diciembre. Este indudable papel de la 'Constitución financiera', y su asunción como postulado de una función social redistributiva de la renta, ha sido catalogada como 'concepción funcional y redistributiva del Derecho financiero'<sup>304</sup> en atención al art. 31.2 CE, y la eficacia de su contenido y los criterios que recoge. Esa redistribución de la renta puede conseguirse mediante la función redistributiva deducible del deber de contribuir, tendente a lograr un programa justo de obtención de ingresos y de realización de gastos públicos, y cuyo contenido mínimo Rodríguez Bereijo<sup>305</sup> cifraba en la comprensión de los valores superiores de la libertad, igualdad, justicia y participación democrática en la formación del orden social y económico, entendidos en su sentido material.

También con estas miras, se ha delineado, en diversos preceptos constitucionales -tales como el 40.1, 128, el 131.1, 138.2 y 139 de la CE-, la estructura y funcionamiento de la actividad económica como 'economía social de mercado' (SSTC 1/1982, 96/1984 o 64/1990), recogiendo en la Carta Magna una serie de principios básicos del orden económico que requerirán de una lectura y consecución acorde con el resto del articulado constitucional<sup>306</sup>. El papel del Estado no se reduce a ser mero espectador pasivo sino que, con los legítimos instrumentos puestos a su alcance -uno de ellos, el sistema tributario<sup>307</sup>-, se le permite una intervención en ese marco económico para la consecución de unos objetivos consagrados constitucionalmente. Lo que conllevará, evidentemente, una vez eliminados los inconvenientes de origen económico y social, el efectivo goce de los derechos civiles y políticos.

---

<sup>304</sup> Vid. LOZANO SERRANO, C., "Intervencionismo y Derecho Financiero", *REDF*, nº 55, 1987, pág. 340 y ss.; CASADO OLLERO, G., "Aspectos constitucionales del ...", *op. cit.*, pág. 1148. Vid., también, DI PIETRO, A., "Imposición y sistema fiscal", *RDFHP*, nº 235, 1995, pág. 9 y ss., quien destaca el papel de los principios de justicia para evitar "simples soluciones tributarias sólo condicionadas por necesidades financieras contingentes o por objetivos económicos limitados".

<sup>305</sup> Vid., RODRÍGUEZ BEREIJO, A., "El sistema tributario en la Constitución...", *op. cit.*, pág. 14.

<sup>306</sup> También en Italia, el artículo 41 CI que afirma que "l'iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale e in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità humana". Se prima, desde el citado precepto, la vertiente social, hasta el grado de que esa iniciativa privada en materia económica llegue a ceder cuando incida o entre en contraste con la utilidad social o, incluso, pueda lesionar la libertad o la dignidad humana.

<sup>307</sup> Precisamente, sobre la relación entre los deberes fiscales y los derechos sociales, puede acudir a FERRARA, *Modelli di solidarietà*, Bologna, 1993, pág. 49 y ss., así como HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, *op. cit.*, pág. 49, donde pone de relieve el condicionamiento recíproco que se instaura entre derechos fundamentales y el principio del Estado social. Observación referida al art. 20 de la Ley Fundamental de Bonn, que en Italia se sitúa en los arts. 2 y 3 CI, y en España en el art. 1 y del 9.2 CE. MAZZIOTTI DI CELSO, M., "Principi supremi dell'ordinamento costituzionale e forma di stato", *Diritto e Società*, nº 3, 1996, pág. 315, se refiere al valor primario en la Constitución Italiana de las normas constitucionales relativas a los derechos sociales. Si no se tiene una vivienda, no se puede disfrutar, en puridad de conceptos, inviolabilidad del domicilio, por mucho que una chabola pueda ser, lamentablemente a estas alturas finiseculares, domicilio de alguien. Ha sido señalada doctrinalmente la relevancia de los principios materiales de justicia recogidos en el 31.2 CE, pues sin ellos la política de ingresos se puede ir abajo.

De todos modos, el empeño en la efectividad de esos derechos sociales, y su consecución mediante el sistema financiero, no es cuestión únicamente interna, sino que se manifiesta ante la progresiva armonización tributaria europea<sup>308</sup>. Sobre todo, cuando tampoco estos contenidos sociales, ni, incluso, los principios de justicia material se recogen expresamente en algunas Cartas Constitucionales de los países miembros<sup>309</sup>. Tal y como refleja Lang<sup>310</sup>, mientras el nivel de consenso europeo sobre los derechos y libertades clásicos es bastante amplio -de ahí la coincidencia, a grandes rasgos, en la protección de la libertad y la igualdad en el ámbito tributario interno-, es en la faceta de los derechos sociales y en la manera de organizar ese Estado Social desde el ordenamiento constitucional, y su traducción mediante el ordenamiento financiero, donde se presentan las mayores divergencias entre los países europeos. Esa importancia es bastante acentuada. De hecho, Lang hace depender la identificación de los elementos del derecho tributario idóneos para esa armonización europea de la medida en que los principios de Derecho constitucional puedan transformarse en principios de imposición equivalente en los Estados miembros de la CEE.

Tampoco podemos olvidar, como ha puesto de relieve Lozano Serrano<sup>311</sup>, los peligros de fricción entre principios recogidos en las Cartas Magnas estatales y los asumidos en el ordenamiento comunitario; muy especialmente, esa visión de la Derecho financiero como redistributivo y funcional que ha realizado también el TC, y los que, basados en las cuatro libertades básicas, inspiran, de momento, la unificación europea. Valga la pena citar, simplemente, la lectura que aporta del TJCE del principio de no discriminación impositiva<sup>312</sup>

---

<sup>308</sup> YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., "La protección jurídica del contribuyente y la CEE", en la obra colectiva *Sistema fiscal español y armonización europea*. Marcial Pons, 1995, pág. 293, afirma que en ese proceso de unión europea la primera etapa consistirá en procurar superar las dobles imposiciones y armonizar los diferentes sistemas fiscales, sin hacer referencia a la capacidad contributiva en ese ámbito comunitario, reduciéndose a la legislación estatal. En una fase posterior, una vez armonizados totalmente los sistemas fiscales, entrará en liza la consecución de la 'justicia' en la imposición. Para él, la clave residirá en traducir al ámbito comunitario el establecimiento y reconocimiento para el contribuyente de un "derecho fundamental a una imposición justa, al modo que ocurre -al menos en sede teórico-formal- en los ordenamientos nacionales".

<sup>309</sup> De hecho, La Constitución de Portugal de 1976 no recoge expresamente el principio de capacidad económica, aunque en su art. 106.1 señala los dos objetivos que debe cumplir la imposición tributaria: el fin social de una 'distribución igual de la riqueza y las rentas' y, a su vez, la satisfacción de las necesidades financieras estatales (en conexión con la mención expresa que realiza en el art. 1 a la solidaridad). Asimismo, tampoco la Ley Fundamental de Bonn hace referencia, en particular, a la justicia financiera, la capacidad económica o la igualdad impositiva, a diferencia de lo que ocurría en la Constitución de Weimar, en cuyo artículo 134 se establecía: "Todos los ciudadanos, sin distinción, contribuirán a las cargas públicas en proporción a sus haberes y conforme a la ley". Sin embargo, la transcendencia constitucional de esos principios de justicia financiera aparece implícita, tal y como ha sido destacado por doctrina y jurisprudencia, en la parte dedicada a los derechos fundamentales y, en particular, del art. 3, cuyo párrafo primero proclama que: "Todos los hombres son iguales ante la Ley".

<sup>310</sup> LANG, J., "I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa", en el *Trattato di Diritto Tributario*. Diretto da A. Amatucci, Cedam, Padova, pág. 784, "la componente de derecho constitucional de la 'fraternité', es decir el nivel de la solidaridad social que el Estado exige del ciudadano en cuanto sujeto económico, viene definido diversamente en las Constituciones de los Estados miembros".

<sup>311</sup> LOZANO SERRANO, C., en el *Prólogo* a la obra de GARCÍA PRATS, F. A., *Imposición directa...*, *op. cit.*, pág. 14, y este último autor en pág. 31 y ss.

<sup>312</sup> Vid. GARCÍA PRATS, F. A., *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Tecnos, Madrid, 1998, pág. 25, donde trae a colación la distinción, por el TJCE, de la discriminación formal o material, y que el Tratado de Roma únicamente ampararía esta última. El principio de no discriminación comunitaria se separaría de la

desde el referente de las libertades fundamentales del Tratado y la consecución de los objetivos comunitarios, que se despega, en algunos puntos, de la significación adquirida por el principio de igualdad tributaria en el ámbito interno. Las sombras del proceso armonizador europeo, al menos en este terreno, son, por tanto, alargadas.

#### 4.4.4.- CONCLUSIÓN.

Todos los razonamientos anteriores han sido reflejados con la intención de posibilitar una caracterización jurídico-tributaria actual que tenga bien presentes un doble orden de consideraciones. Por una parte, que atienda a la razón de ser de la evolución experimentada, de manera que tampoco se volteen unas libertades que, en su origen y esencia, se estructuraban como libertades negativas en un momento histórico donde el ideal, que se reflejaba incluso en la concepción de las Cartas constitucionales del ochocientos, era el de garantizar la esfera de libertad frente al poder del Estado. En ese momento, las normas se dirigían hacia el Estado con la clara finalidad de conseguir el “mantenimiento del orden, la libertad y la propiedad individuales”, tal y como puso de reflejo Martín Queralt<sup>313</sup>. Pero que se oriente, a su vez, a la realización efectiva de los densos contenidos sociales recogidos en la Carta Magna, ante los que el Derecho tributario no puede permanecer ni desvinculado ni abstencionista<sup>314</sup>.

De hecho, consideramos que los derechos sociales no pueden ser entendidos como contrarios a la libertad, sino que necesitan de ella, pero, asimismo, de la igualdad material -art. 9.2 CE-. No existe verdadera libertad si no se hallan cubiertas unas necesidades básicas sin las cuales no puede decirse que se esté ejerciendo esa libertad. Lo que hay que lograr es el equilibrio y la compatibilidad, objetiva y razonable, entre libertad, autonomía e igualdad, formal y material, de manera que los derechos no sean exclusivistas ámbitos de insolidaridad, sino que se vean acompañados del cumplimiento general de unos deberes ‘inderogables’ para conseguir determinadas condiciones materiales, sin que tampoco éstos anulen el goce de aquéllos. La STC 18/1994 puso de relieve, en este sentido, que “la configuración del Estado como social y democrático de Derecho en la Constitución supone la afirmación de un principio que se ajusta a una realidad propia del mundo occidental, que trasciende a todo el orden jurídico. Así, la interacción entre Estado y Sociedad, y el reconocimiento de los llamados derechos de carácter económico y social llevan a la intervención del Estado para hacerlos efectivos y dota de una trascendencia social al ejercicio de los derechos mismos y al cumplimiento de determinados deberes”<sup>315</sup>. No obstante, tenemos bien presente la objeción que se puede formular, pues estos

---

igualdad tributaria interna, sucintamente, en que no asume esa perspectiva redistributiva de la renta o, al menos, de lograr la aproximación de las condiciones económicas entre los Estados miembros, ni, por tanto, se convierte en instrumento útil para la consecución de la igualdad real. Incluso, a veces, desde la interpretación que de él realice el TJCE puede llegar a presentarse una fricción con objetivos de política fiscal interna o fines que en la misma Carta Magna resultan amparados como principios rectores de la política social y económica en el Capítulo III.

<sup>313</sup> MARTÍN QUERALT, J., “La Constitución española...”, *op. cit.*, pág. 102, afirmando, además, que frente a estos valores el tributo representaba un atentado potencialmente superior al que podía representar la asignación y la distribución de los gastos públicos, pues la idea sobre la que se pivotaba era conseguir el mantenimiento de la estructura social y defender la propiedad privada.

<sup>314</sup> Este enfoque que relaciona el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y el derecho social a una vivienda digna fue asumido, también, por la tesis doctoral de GARCÍA MACHO, R., y puede verse también en “La inviolabilidad del domicilio”, *REDA*, nº 32, 1982, pág. 855 y ss.

<sup>315</sup> Si existe un derecho a esa igualdad, formal y material, en el disfrute de unas condiciones básicas de subsistencia, atendiendo al primado de la persona (art. 10 CE), se convierte en una perentoria exigencia de remover,

derechos sociales vienen marcados por su conexión con las circunstancias económicas y sociales del momento, y que, por tanto, se confirman como instituciones jurídicas lábiles, que reciben, con sensibilidad exacerbada, los vaivenes económicos y políticos (cuando no al regateo político basado en criterios de utilidad y rentabilidad electoral) de cada Estado.

---

también mediante la aplicación de criterios de justicia en el derecho financiero en cuanto instrumento útil para ello desde la voluntad constitucional, las desigualdades sociales o económicas para que todas las personas puedan hacer uso de una libertad real y efectiva, y no de una libertad condicionada por sus desventajas sociales o económicas, que únicamente sería 'libertad de sobrevivir'. Estos derechos sociales serían, así, no un atentado a la autonomía individual, sino una condición inexcusable de ella misma para que sea efectiva y real esa capacidad de seleccionar o de disponer de esa autonomía y ese destino de la vida personal. Protéjase la libertad como valor que es de todo el ordenamiento jurídico, regulando, para ello, las disposiciones suficientes que recojan las garantías para hacer de aquélla una libertad real y efectiva, de manera que se consiga que, sin menguar el principio de seguridad jurídica plasmado en el art. 9.3 CE, sean manifiestas las condiciones de ejercicio del derecho y las medidas tendentes a su compaginación con otros objetivos constitucionales. Todo ello, partiendo de que la intromisión en esa libertad, o en los derechos a ella unidos, sea la mínima y, en todo caso, necesaria y justificada y bien regulada jurídicamente.

**CAPÍTULO III.- LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y EL DEBER  
CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR: EL PAPEL DEL TRIBUNAL  
CONSTITUCIONAL Y DEL LEGISLADOR**



## **CAPÍTULO III.- LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR: EL PAPEL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y DEL LEGISLADOR**

### **1.- BREVE REFERENCIA A LA EVOLUCIÓN HISTÓRICA EN LA COMPRENSIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DESDE LAS CONSTITUCIONES NORMATIVAS VINCULANTES**

Resulta casi una constatación empírica que todos aquellos Textos Constitucionales que han visto la luz después de períodos autocráticos, más o menos dilatados, se caracterizan por recoger, expresa y extensamente, un amplio catálogo de disposiciones relativas a derechos y libertades que suponen el reconocimiento explícito de su protección y el establecimiento de garantías jurídicas para sus titulares. Esta circunstancia puede constatarse, de hecho, no sólo en nuestra Constitución española de 1978, sino en la mayoría de Constituciones de nuestro entorno jurídico; destacadamente, el caso concreto de Alemania y su especial activismo doctrinal, legal y jurisprudencial en materia de derechos fundamentales<sup>316</sup>.

El despliegue de matices individualistas, inspirados y desarrollados, prima facie, en las revoluciones burguesas del S. XVIII, va a padecer un proceso degenerativo auspiciado por las luchas sociales habidas en el S. XIX y que exigirán de la aportación de una nueva dimensión sobre esos derechos y libertades<sup>317</sup>. Aparecen los derechos con contenidos sociales, económicos y culturales de la mano de las consagraciones constitucionales y, especialmente, tras las catalogaciones y las proclamaciones solemnes en documentos excepcionales<sup>318</sup>. Se exigía, como medida garante, la intervención de la Ley, expresión de la voluntad popular a través de sus legítimos representantes, para limitar los derechos o garantizar su ejercicio. Comienzan a ampliarse las categorías de titulares de esos derechos y libertades, superando la referencia a un individuo aislado, y acogiendo también la protección del sujeto integrado en formaciones

---

<sup>316</sup> Tras la segunda gran guerra, el positivismo formalista kelseniano recibió fuertes críticas por su empatía con el poder en la época totalitaria en tanto que defensor de la libertad del legislador de dotar de contenido a las normas, habiendo despojado al Derecho de cualquier referencia valorativa. En este sentido, fue ganando progresivamente adeptos una corriente iusnaturalista que propugnaba el establecimiento de límites materiales -sean derechos, sean valores y principios- y formales en Cartas Constitucionales del más alto rango normativo para evitar que, incluso, el ámbito jurídico pudiera servir de coartada, como había sucedido. Ahora bien, tampoco en todos los países europeos se produjo la integración de los derechos fundamentales en el corpus constitucional. En tal sentido es posible citar tanto a Austria como a Francia; en este último país, la Constitución de 1958 sólo proclama unos pocos derechos fundamentales, en línea, eso sí, con la tradición de la Declaración de los Derechos del hombre y del ciudadano de 1789 y el Preámbulo de la de 1946.

<sup>317</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "La significación de las libertades públicas para el derecho administrativo", *Anuario de Derechos Humanos*, nº 1, 1981, pág. 122, puso de relieve que históricamente los derechos fundamentales fueron constituidos como reacción frente al período de monarquía absoluta para asegurar un ámbito personal frente a la actuación administrativa. Sin embargo, en la actualidad, con una diferente realidad, el interés público primario es y debe ser el respeto y el servicio de los derechos fundamentales, cuyo ejercicio libre es propugnado desde la misma carta Magna en el art. 10. Y considera el profesor García de Enterría, en la obra citada, pág. 123, que se produce una contradicción cuando existen potestades administrativas discrecionales que están permitiendo la limitación o impidiendo el ejercicio de derechos fundamentales.

<sup>318</sup> Esta atención por los derechos económicos y sociales (trabajo, educación, lucha contra la pobreza) se percibe en la segunda etapa de la Revolución Francesa, dando lugar a la Declaración de Derechos que encabeza la Constitución de 1793, y que favoreció que, desde la siguiente Constitución de 1795, ese catálogo de derechos se situase en el mismo articulado constitucional.



sociales (cfr. art. 9.2 CE), como las familias, las personas jurídicas, las asociaciones o partidos políticos, etc.

Tras las devastadoras contiendas mundiales y los períodos dictatoriales se aprecia lo poco que aportaban las ampulosas declaraciones de derechos, cuando, en realidad, lo que había que conseguir era su efectividad, para lo que se les calificó como inviolables, se les atribuyó una reserva cualificada de ley pareja a las graduales restricciones para su modificación o limitación, y se establecían unos procedimientos de protección y garantía, incluso ante un Tribunal ad hoc, las Cortes Constitucionales<sup>319</sup>. Y es que, como puso de relieve Bobbio<sup>320</sup>, “el problema grave de nuestro tiempo respecto a los derechos humanos no era el de fundamentarlos, sino el de protegerlos...”.

## **2.- LA DELIMITACIÓN DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL DE LOS CONSIDERADOS COMO ‘DERECHOS FUNDAMENTALES’ Y SUS EFECTOS EN EL DERECHO FINANCIERO. LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO COMO OBJETO DE PARTICULAR ATENCIÓN**

Como a primera vista se desprende del mismo título que enuncia esta parte del trabajo, al analizar el derecho enunciado en el párrafo segundo del artículo 18 CE nos topamos de frente, por amplia o reducida que sea la concepción que se adopte, ante la regulación de uno de los considerados ‘derechos fundamentales’<sup>321</sup>, recogido y protegido en la Sección 1ª (“De los derechos fundamentales y libertades públicas”)<sup>322</sup>, Capítulo II del Título I de nuestra Carta

---

<sup>319</sup> Así pues, estas medidas operan legislativamente -reserva de ley (art. 53.1), reserva de ley orgánica (art. 81), exclusión de decretos leyes (art. 86)-, otras con la creación de instituciones no jurisdiccionales -Defensor del Pueblo (art. 54)-, Pero también en el ámbito jurisdiccional -art. 24 CE, respecto de toda clase de derechos e intereses legítimos-, no sólo genéricamente y a posteriori (por los mismos jueces y tribunales ordinarios -ATC 17/1986, de 15 de enero- y mediante el recurso de amparo) sino también taxativamente, y a priori, cuando así resulta exigida por el mismo derecho (v.gr. inviolabilidad del domicilio y la exigencia de autorización judicial previa). Algunas de estas garantías van a suponer dejar abiertamente en manos de los individuos, en tanto que derechos subjetivos, la posibilidad de conseguir un efectivo control de la adecuación de las actuaciones de los poderes públicos a estos derechos, y, en definitiva, a la voluntad constitucional.

<sup>320</sup> BOBBIO, N., “Presente y porvenir de los derechos humanos”, *Anuario de Derechos Humanos*, nº 1, 1981, pág. 9.

<sup>321</sup> Esta expresión, en alemán “Grundrechte”, fue acuñada por vez primera en la Constitución alemana del Reich, de 28 de marzo de 1849, aunque su utilización se generalizará tras su inclusión en la Constitución de Weimar, y recibirá protección merecida a partir de la Ley Fundamental de Bonn, con posterioridad a la segunda contienda mundial. Posteriormente fue recogida por la Constitución portuguesa de 1976 y la española de 1978, así como en el proyecto francés de revisión constitucional de 1990. En Francia, como recoge FAVOREU, L., en su participación en la obra colectiva dirigida por López Pina, *La garantía constitucional de los derechos fundamentales. Alemania, España, Francia e Italia*. Civitas, Madrid, 1991, pág. 43, no coinciden la expresión derechos fundamentales, de reciente aceptación, y la de ‘libertades públicas’, puesto que mientras estas últimas eran libertades protegidas exclusivamente frente a la Administración mediante el juez ordinario o de lo contencioso y en virtud de ley, los derechos fundamentales se protegen ante el legislador, siendo el Consejo Constitucional el que ejerce el control. En sentido ciertamente crítico, se manifiesta RUBIO LLORENTE, F., “La Constitución como fuente de Derecho”, en la obra recopilatoria *La forma del Poder*. CEC, Madrid, 1993, pág. 90, quien, tras poner de relieve “el regateo político ligeramente miope” perceptible en la parte de la Constitución relativa a los derechos fundamentales, principalmente por su sistematización y terminología, apunta la falta de precisión en el uso de la contraposición entre Derechos y ‘libertades públicas’, “sintagma de origen desgraciado y, a mi juicio, de muy dudosa corrección e incluso utilidad”.

<sup>322</sup> El Anteproyecto de Constitución española elaborado, en primer lugar, por la Ponencia Constitucional del

Magna. Esta cualidad de ‘fundamental’, en nuestra Constitución, le imprime carácter, pues sabida es la posibilidad de su aplicación directa, sin necesidad de mediación legislativa<sup>323</sup>, y aun por encima de ella<sup>324</sup>, y que le acompañan una serie de garantías y disposiciones que deberemos analizar.

Tal es la importancia de ese conjunto de derechos y libertades que es comúnmente conocida la referencia hecha por el *Tribunal Constitucional Federal Alemán* a su ‘efecto irradiador’<sup>325</sup>. O lo que aquí en España (STC 159/1986, de 16 de diciembre) se ha dado en llamar ‘la fuerza expansiva’ de los derechos fundamentales, que implicará la asunción de criterios restrictivos en cuanto a las normas legales o las actuaciones de los poderes públicos que en ellos puedan incidir o afectar. Aunque esta fuerza expansiva de los derechos fundamentales no puede llegar a oscurecer la efectividad del resto de disposiciones constitucionales, sean valores, sean derechos, sean bienes constitucionalmente protegidos.

El Título I de la Constitución española, intitulado “de los derechos y deberes fundamentales” y considerado el suelo axiológico constitucional, recibe la proyección del orden de valores que tiñen todo el ordenamiento jurídico. Si a él nos acercamos desde un punto de vista sistemático<sup>326</sup>,

---

Congreso de los Diputados se refirió inicialmente a las libertades públicas. Con posterioridad, en el Congreso de los Diputados se recurrió a los términos libertades y derechos públicos, mientras que en el Senado se optó por: “De los derechos humanos y de las libertades públicas”. Y fue la Comisión Mixta la que adoptó la redacción actual: “De los derechos fundamentales y de las libertades públicas”, mientras que el Título I de la Constitución se encabeza con la rúbrica “de los derechos y deberes fundamentales”.

<sup>323</sup> Así lo ha reconocido el propio TC, en la S. 39/1983, de 17 de mayo, y el TS en S. de 3 de julio, 27 de octubre, 5 de noviembre y 17 de diciembre de 1979. Vid., también, GARCÍA MORILLO, J., *El amparo judicial de los derechos fundamentales*. Ministerio de Justicia, Colección Temas Constitucionales, nº 5, 1985, pág. 16 y ss., y GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Hacia una nueva justicia administrativa*. *Op. cit.*, pág. 49 y ss. Ahora bien, para poder referirse a una efectiva protección de los derechos fundamentales se requerirá, además de que vengan reconocidos en una norma de carácter legal o supralegal, también que los ciudadanos tengan atribuida la facultad, como derecho subjetivo, de acudir a los Tribunales para exigir su efectividad, así como poder poner en marcha el aparato coactivo del Estado para reparar o restablecer el derecho violado.

<sup>324</sup> Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La democracia y el lugar...”, *op. cit.*, pág. 619, para quien los derechos fundamentales son, tal y como magistralmente pone de relieve en la pág. 622, “la base insustituible de esos canales de cambio político, los que impiden la congelación de la sociedad en una situación determinada, los que dan al principio individualista (‘del hombre y del ciudadano’) su preeminencia en el sistema y hacen de la sociedad una sociedad ‘abierta’”.

<sup>325</sup> Este “efecto irradiador” permite a PÉREZ MORENO, A., en el *Prólogo* a la obra de JORDANO FRAGA, J., *Nulidad de los actos administrativos...*, *op. cit.*, pág. 17, extender la protección hacia derechos que estén ‘minusvalorados’ en su consagración normativa, permitiendo la creatividad en la jurisprudencia, y cita como ejemplo, la defensa frente al ruido basada en la inviolabilidad del domicilio, aunque, a su vez, avisa sobre el exceso de activismo judicial, “que puede generar un cierto relativismo con repercusión en el nivel de confianza y seguridad jurídica ya alcanzado”. Sobre la primordial función y especial configuración de los derechos fundamentales, puede consultarse SCHNEIDER, H. P., “Peculiaridad y función de los derechos fundamentales en el Estado constitucional democrático”, *REP*, nº 7, 1979, págs. 23, mostrándose ferviente defensor de los derechos como condición inexcusable del Estado constitucional democrático, o de lo contrario cambiaría la forma de Estado.

<sup>326</sup> Es preciso poner de relieve las críticas que ha recibido este Título I de la Carta Magna por una carencia de sistemática y de organización entre el encabezamiento de cada Capítulo o Sección y sus contenidos, así como por la variedad terminológica que acompaña, a lo largo del articulado constitucional, a esos derechos, unas veces calificados de humanos, otros de fundamentales, cuando no de inviolables o individuales. Siendo fácilmente constatable, además, que ni todo el régimen jurídico de los derechos fundamentales se contiene en el complejo

es patente la distinta gradación interna establecida en cuanto a determinadas garantías y protección, según concreta el art. 53 o el 81 CE. Y en su estructura interna destaca la Sección Primera del Capítulo II, intitulada de los “derechos fundamentales y libertades públicas”. Así pues, los derechos recogidos en los arts. 14 a 29, según establece el art. 53 CE, vinculan a los poderes públicos, están protegidos mediante el procedimiento de declaración de inconstitucionalidad y el recurso de amparo -al configurarse jurídicamente como auténticos derechos subjetivos<sup>327</sup>-, y pueden ser también alegados ante los tribunales ordinarios con un procedimiento basado en la preferencia y la sumariedad. Se posibilita la intervención del legislador para la regulación de su ejercicio respetando su contenido esencial (art. 53), y se prevé una específica reserva de ley para su desarrollo normativo (art. 81), y para su eventual reforma, un procedimiento agravado -art. 168 CE-. En definitiva, son derechos con unas garantías específicas establecidas por la misma Carta Magna, pudiéndose afirmar que son “los fundamentos materiales del ordenamiento jurídico” (STC 21/1981, de 15 de junio).

De todos modos, la atribución de la cualidad de ‘derecho fundamental’ solamente a los derechos recogidos en la Sección Primera no es unánime<sup>328</sup>. Así, cuando la doctrina ha tratado de descifrar la aplicación del art. 81 CE y la exigencia de ley orgánica para el desarrollo de los derechos fundamentales los reduce a la Sección Primera, mientras que en otras ocasiones -cuando toma como referencia el art. 53 y sus disposiciones sobre el ámbito del recurso de amparo constitucional o la regulación del ejercicio de derecho respetando el contenido esencial- los extiende a todos los del Capítulo II, independientemente de la Sección en que se encuentren<sup>329</sup>. La consideración como derecho fundamental del recogido en el art. 18 CE, como es evidente, al ubicarse en esa Sección Primera, no plantea mayores problemas.

---

articulado del Título I, ni todas las normas en él contenidas son relativas a los derechos fundamentales. De hecho, en él se hallan recogidos, además de derechos, también diversos deberes, tal y como manifiestamente enuncia tanto el epígrafe del Título “de los derechos y deberes fundamentales”, y de la Sección segunda del Capítulo segundo “derechos y deberes de los ciudadanos”.

<sup>327</sup> Vid., por todos, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La significación de las libertades públicas...”, *op. cit.*, pág. 120. FERNÁNDEZ SEGADO, “La teoría jurídica de los derechos fundamentales en la doctrina constitucional”, *REDC*, n° 39, 1993, pág. 201.

<sup>328</sup> MARTÍN-RETORTILLO, L., en la obra junto a De OTTO y PARDO, I., *Derechos fundamentales y Constitución*. Civitas, Madrid, 1988, pág. 19 y ss., se muestra partidario de reducir, en atención a consideraciones gramaticales, de régimen jurídico y sistemáticas, los derechos fundamentales a los establecidos en esta Sección 1ª del Capítulo II del Título I CE, aunque no todo su contenido venga conformado, propiamente, por derechos fundamentales. Esta es la posición adoptada por nuestro TC, en numerosas Sentencias, por ejemplo, la STC 76/1983, de 5 de agosto, o la STC 160/1987, de 27 de octubre, cuando analiza la composición de esa categoría y sus relaciones con la exigencia de reserva de ley orgánica prevista en el art. 81 CE, reduciendo a los que residen en la Sección 1ª los que deben ser considerados ‘derechos fundamentales’. Sin embargo, el propio TC reconoció en la S. 26/1987, de 27 de febrero, f.j. 4, que “no todo lo regulado en los artículos 14 a 29 constituyen derechos fundamentales”. Así, junto a la protección de la intimidad y la inviolabilidad domiciliaria, se recogen también el derecho de asociación (art. 22), derecho a la educación (art. 27), etc. De todos ellos destaca la libertad, que, además, requiere una lectura conjunta en cuanto fundamenta el sistema constitucional en su conjunto -pues viene recogida en el Preámbulo, en el artículo 1 y el art. 10-.

<sup>329</sup> En definitiva, latía el problema de otorgar preferencia a la ubicación del derecho en el articulado constitucional o atender a la intención de los constituyentes -con los subsiguientes y manifestados reparos-, y que dejó constancia la STC 160/1987, de 27 de febrero, al afirmar que “tampoco es fácil descifrar la intención del constituyente, ni siquiera infiriéndola de los antecedentes de la discusión parlamentaria, ya que ello no constituye un criterio objetivo”. También se atendía a la circunstancia procesal de tener otorgada protección por el recurso de amparo, mostrándose favorable otro sector doctrinal a incluir en la consideración de fundamentales a derechos v.gr.

Sin embargo, en la Sección Segunda -arts. 30 a 38 de la CE-, resulta intitulada “derechos y deberes de los ciudadanos”, y en ella se compaginan derechos con deberes, entre ellos el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Las peculiaridades de las garantías previstas para esos derechos supone que, aunque todos vinculan al conjunto de los poderes públicos, no pueden beneficiarse de la protección que concede el recurso de amparo ni del recurso ordinario con caracteres de preferencia y sumariedad a que se refiere el art. 53.2 CE. El art. 53.1 remite su tutela al art. 161.1 CE, que es el que posibilita el planteamiento del recurso de inconstitucionalidad; remisión, por otra parte, superflua, pues esta posibilidad existe para todos los preceptos constitucionales. Tanto para los derechos y libertades reconocidos en la Sección Primera como en la Segunda, se exige ley, aunque no orgánica, para regular su ejercicio, debiendo respetar, en todo caso, su contenido esencial.

Varios autores han propugnado, sin embargo, la consideración de todo el Capítulo II del Título I, como el suelo donde se ubican los ‘derechos fundamentales’. De esta manera, todos los derechos recogidos también en la Sección Segunda de este Capítulo tendrían esta consideración. Son conscientes de la imposibilidad de predicar de la Sección Segunda una homogeneidad de contenido, pues se recogen derechos junto a deberes y a otras regulaciones que no reconocen ni derechos ni deberes (vid. art. 36 sobre los colegios profesionales), pero atienden, principalmente, a la exigencia que recae sobre todo el Capítulo II de respeto legislativo del contenido esencial y su tutela judicial<sup>330</sup>. En consecuencia, como hace Cruz Villalón<sup>331</sup>, “ni por su contenido

---

recogidos en los arts. 32, 33, 35 y 37, al encontrarse sustraídos a la libre disponibilidad del legislador. Varias Sentencias identifican los derechos fundamentales con los de la Sección 1ª. Así, la STC 8/1981, de 30 de marzo, y la 18/1981, de 8 junio, que decía “la norma fundamental otorga una protección especial a los denominados derechos fundamentales y libertades públicas (artículos 15 a 29 y 14)”. También las 62/1983, de 11 de julio, y la 26/1987, de 27 febrero, cuando dispuso que “allí donde dentro de la Sección Primera se reconozca un derecho... su configuración como fundamental es precisamente el presupuesto de su ubicación”, aunque de esta Sentencia es destacable el voto particular formulado por Díez Picazo -para este magistrado la ‘ubicación de la norma’ no es un criterio decisivo concluyente en este punto-, y también Rubio Llorente, pues no comparte esa identificación entre derechos fundamentales y derechos protegidos por recurso de amparo, al que se adhirió el magistrado Díaz-Eimil. La STC 76/1983, de 5 de agosto, ya había puesto de manifiesto la circunscripción de los derechos fundamentales a los de la Sección 1ª. La crítica hecha a esa identificación entre derecho fundamental-derecho protegible en amparo supondría, por ejemplo, la inexistencia de derechos fundamentales en aquellos sistemas jurídico-constitucionales (por citar solo un ejemplo, el italiano), donde no existe esa vía procesal. Admitiendo, por tanto, que estos derechos fundamentales no gozan de otra caracterización propia que no sea la de su protección procesal en amparo.

<sup>330</sup> No otorgan, por tanto, una trascendencia especial a la reserva de ley orgánica del art. 86 CE. Vid., entre los autores más destacados, CRUZ VILLALÓN, P., “Formación y evolución de los derechos fundamentales”, *REDC*, nº 25, 1989, págs. 35-62, afirmando, en pág. 40, que la garantía de la reserva de ley orgánica “no pasa de ser ‘contenido accidental’ y, por tanto, relativo...”; y, de este mismo autor, en “El legislador de los derechos fundamentales”, *La Garantía constitucional de los derechos fundamentales*. Civitas, Madrid, 1991, pág. 128, así como en la voz “Derechos fundamentales”, *Enciclopedia Jurídica Civitas*. Vol. II, Civitas, Madrid, 1995, pág. 2400 y ss. También, BILBAO UBILLOS, J. M., “Algunas consideraciones sobre el significado y los límites funcionales del recurso de amparo constitucional”, *Escritos jurídicos en Memoria de L. Mateo Rodríguez*. Tomo I, Universidad de Cantabria. 1993, pág. 129. Vid. RUBIO LLORENTE, F., *La forma del poder*. *Op. cit.*, pág. 625 y ss., y en los votos particulares a STC en las que tomó parte como magistrado del mismo (v.gr. la 26/1987, de 27 de febrero). También, AGUIAR DE LUQUE, L., “Los límites de los...”, *op. cit.*, pág. 10 y ss., y MEDINA GUERRERO, M., *La vinculación negativa del legislador a los Derechos Fundamentales*. McGraw Hill, Madrid, 1996, pág. XIII. A este criterio de considerar derechos fundamentales a todos los del Capítulo II parece sumarse HERRERA MOLINA, P. M., *Capacidad económica y...*, *op. cit.*, pág. 83, a la hora de tratar de explicar la configuración del principio constitucional de capacidad económica como derecho fundamental, pero sin distinguir entre lo que en ese Capítulo II son derechos fundamentales, deberes y principios constitucionales. Es más, considera que aunque se redujese el ámbito de aquéllos a la concepción estricta, seguiría siendo la capacidad económica un derecho fundamental al ser “la modalidad específica *ratione materiae* del derecho a la igualdad reconocido en el art. 14 CE”.

intrínseco, ni por su capacidad de concreción, ni por sus garantías constitucionales” observan diferencia entre los derechos de la Sección Primera y Segunda, sin otorgar mayor trascendencia a estos efectos a la exigencia de ley orgánica para el desarrollo, que sólo recae en los de la Sección Primera. Junto al deber de contribuir sancionado en el art. 31, en la Sección Segunda destaca, a nuestros efectos, el reconocimiento en el art. 33 del derecho a la propiedad privada. La evolución de su protección ha sido meritoriamente destacable, pues de ser entendida en época liberal como un “derecho inviolable y sagrado” (art. 17 de la Declaración de 1789) y la base para, a partir de ella, poder disfrutar de otros derechos<sup>332</sup>, ha pasado a recibir, por expresa dicción constitucional, notables restricciones respecto de lo que es una concepción exclusivista y abstencionista de la misma, asumiendo una importante función social<sup>333</sup>. De hecho, esa función social de la propiedad es la que, mediante la actuación legislativa, ‘delimitará’ su contenido.

Ahora bien, aun mostrándonos partidarios de la consideración de derechos ‘fundamentales’, por la trascendencia que asumen todas las previsiones del art. 53 CE -y no destacadamente a la necesidad de ley orgánica- a todos los que residen en el Capítulo II, esto es, a los de la Sección Primera y Segunda del mencionado Capítulo -arts. 15 a 38-, una cosa es atribuir el carácter de ‘fundamental’ al derecho y otra es pretender transferir esa característica a las disposiciones establecidas en el mismo que no configuran, propiamente, derechos o libertades, sino, como por ejemplo ocurre con el art. 31 -deberes, si se quiere, ‘fundamentales’, o ‘inderogables’ según la Constitución italiana-. O, incluso, pretender otorgar tal consideración a lo que no son sino principios constitucionales que fundamentan, modulan y limitan ese deber de contribuir, pero que no se presentan como derechos subjetivos de los ciudadanos, y cuya transgresión no permite su alegación ante el TC mediante el recurso de amparo.

---

<sup>331</sup> CRUZ VILLALÓN, P., “Contenido, posición y protección jurisdiccional de los derechos fundamentales en España”, en *Enunciazione e giustiziabilità dei diritti fondamentali nelle Carte Costituzionali europee. Profili storici e comparatistici*. Atti di un Convegno in onore di F. Tomás y Valiente. Messina, 1993. Giuffrè, Milano, 1994, pág. 224.

<sup>332</sup> HAURIOU, M., *Précis de Droit Administratif et Droit Public*. Sirey, pág. 316, definía los derechos individuales como derechos reales puestos a disposición del individuo, pudiendo presentarse todas las facultades jurídicas bajo la forma de propiedad, afirmando que “la libertad de domicilio es también la propiedad del domicilio...; la forma de propiedad parece ser el resultado de la libertad del individuo”. La *STC 37/1987, de 26 de marzo*, en su f.j. 2, puso de relieve la necesidad de compaginar, a la hora de fijar el ‘contenido esencial’ de la propiedad privada, la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen con la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del mismo. Utilidad individual y función social definen, por lo tanto, el contenido del derecho de propiedad sobre cada categoría o tipo de bienes. MONTÉS, V. L., *La propiedad privada en el sistema del derecho civil contemporáneo*. Civitas, Madrid, 1980 pág. 170 se refiere a la posición del precepto sobre la propiedad en la Constitución española del 78, situándolo, no entre los derechos fundamentales, sino entre ‘los derechos y deberes de los ciudadanos’, con lo que “parece apartarse de la idea de ‘atributo de la personalidad’ que era consustancial con la idea individualista (...). Además, la referencia a la función social implica una llamada al ‘principio de solidaridad’.

<sup>333</sup> La función de los derechos fundamentales dentro de la sociedad, impidiendo que se constituyan como “prerrogativas absolutas”, ha sido destacada también por el TJCE, en la Sentencia *Irish Farmer Association*, dictada en 1997, incidiendo en que las restricciones de los derechos han de proceder de objetivos de interés general y ser proporcionales, lo que supone evitar una “intervención desmesurada e intolerable que lesione la sustancia de los mismos derechos”. Este mismo Tribunal, en relación con esa función social de los derechos fundamentales, y concretamente del derecho de propiedad, se pronunció en las Sentencias *Hauer y Nold*.

Enmarcado también en ese Título I de la CE, nos encontramos con el Capítulo III donde están ubicados los principios rectores de la política social y económica (art. 39-52 CE)<sup>334</sup>, con una especial textura jurídico-constitucional, que se observa instantáneamente por su enunciación, no como derechos, sino como principios. Éstos informan la legislación, la práctica judicial y la actuación del conjunto de los poderes públicos, según establece el art. 53 CE. Su especificidad más característica es que su tutela se remite a la jurisdicción ordinaria, que prestará atención al cumplimiento de la orientación que de ellos marque la legislación que los haya desarrollado.

Además, los derechos fundamentales -en lo que a nosotros más concierne, el derecho a la inviolabilidad del domicilio- y los principios que rigen la política social y económica conforman un “corolario necesario”<sup>335</sup> de lo dispuesto en los artículos 1 y 10 de la Constitución, con un destacado contenido axiológico, al recoger el principio personalista y proteger un espectro de la libertad individual, valor superior éste reconocido como tal por la Carta Magna. Esos “derechos inviolables que le son inherentes” constituyen uno de los fundamentos del orden político y la paz social. Y no resulta gratuito recordar que el art. 18.2 CE afirma, precisamente, que el domicilio es inviolable; no sólo en nuestro ordenamiento sino, como analizaremos, en los de nuestro entorno<sup>336</sup>.

---

<sup>334</sup> Engloba también, a estos principios recogidos en el Capítulo III, como derechos fundamentales, ARA, I., “El concepto de Derechos fundamentales”, en la obra colectiva *Problemas actuales de los Derechos fundamentales*. A cargo de J. M. Saucá, Universidad Carlos III-BOE, Madrid, 1994, pág. 157.

<sup>335</sup> Expresión de SEMPERE RODRÍGUEZ, C., “Derecho al honor, a la intimidad y a la propia imagen”, *Comentarios a las Leyes Políticas, Constitución Española de 1978*. T. II, Edersa, Madrid, 1987, pág. 432 y ss., recogida también por CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., “El derecho a la intimidad como límite a...”, *op. cit.*, pág. 740.

<sup>336</sup> La existencia de un precepto en el mismo articulado constitucional que proteja los derechos desde la consideración de la dignidad humana también se observa en la Ley Fundamental Alemana de 23 de mayo de 1949. En su artículo primero se afirma que la dignidad del hombre es intangible. Todo poder público la deberá respetar y proteger. Ese art. 1 de la Ley Fundamental de Bonn, en la inicial declaración de la dignidad humana, reconoce esos derechos como inviolables e inalterables -aunque posteriormente los calificará de fundamentales-, y se refiere a su aplicabilidad directa. Sin embargo, resulta, cuando menos, llamativo que no se recogiesen los derechos sociales, y, además, con argumentos tales como el riesgo de provisionalidad de la Ley Fundamental, aún a pesar de haber sido propuesta por el socialdemócrata Schmid, basándose en Hermann Heller, la previsión del Estado Social. El Título Primero de la Ley Fundamental de Bonn se intitula “Derechos fundamentales”, donde se sitúan 19 artículos. Por citar sólo un par de ejemplos pueden verse, en bibliografía accesible, STERN, K., “El sistema de los derechos fundamentales en la República Federal de Alemania”, *Revista del CEC*, nº 1, 1988, págs. 261 y ss.; BON, P., “La protección constitucional de los derechos fundamentales: aspectos de derecho comparado europeo”, *Revista del CEC*, nº 11, 1992, pág. 44 y ss. Y en Portugal, en su Constitución de 1976, revisada en 1982, puntualiza en su artículo 1 el fundamento en la dignidad de la persona, y para ello recoge en su primera parte los derechos y deberes fundamentales. También el ordenamiento constitucional italiano en su Primera Parte (“Diritti e doveri dei cittadini”), dividida en cuatro Títulos se funda en la igualdad y la justicia. Ha reconocido expresamente la inviolabilidad de los derechos del hombre en su artículo 2 (“riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità”), aunque no se recoja expresamente el término “derechos fundamentales” como tal. En el ordenamiento constitucional italiano, esa referencia genérica a la inviolabilidad de los derechos que realiza el art. 2, únicamente recibe proclamación expresa en los derechos protegidos en los arts. 13, 14, 15 y 24, donde se protege la inviolabilidad de la libertad personal, del domicilio, del secreto de las comunicaciones y de la tutela judicial efectiva. La doctrina italiana se encuentra dividida sobre otorgar al adjetivo ‘inviolable’ de esas varias disposiciones constitucionales un significado unívoco. V. gr. FASO, I., *La libertà di...*, *op. cit.*, pág. 37 y ss. PACE, A., en su participación en la obra colectiva dirigida por López Pina, *La garantía constitucional de los derechos fundamentales. Alemania, España, Francia e Italia*. Civitas, Madrid, 1991, págs. 77-78, trae a colación las diferentes opiniones doctrinales y jurisprudenciales: así, mientras para unos los derechos que

### **3.- LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO: EL ARTÍCULO 18.2 CE EN LA DOGMÁTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES**

#### **3.1.- INTRODUCCIÓN**

Como hemos podido comprobar, el contenido de los derechos fundamentales recogidos en las Cartas Constitucionales, al igual que el de cualquier norma jurídica, está sometido a los cambios que vayan imponiendo los avatares de cada momento histórico, y, a su vez, son reflejo del discurrir de diferentes concepciones sobre ellos y del suceder de distintas exigencias sociales. Así, tanto la voluntad del legislador como la interpretación que de ellos realicen los tribunales, mediando los procedimientos oportunos, se convertirán en los sujetos agentes de esa actualización de su significado. Discurrir que tendrá que ir acompasado al sentir social y, por supuesto y en primer lugar, al resto de dictados constitucionales.

Como no puede suceder de otra manera, pretender conocer la realidad del derecho a la inviolabilidad domiciliar exige el análisis del art. 18.2 de la Constitución Española desde una perspectiva constitucionalista, aunque reportaría quizás unas conclusiones insuficientes. En este sentido, no hace falta destacar la influencia que este derecho fundamental irradia en nuestro amplio ordenamiento jurídico. Y esta influencia se acentúa si se acepta que muchas de sus parcelas no se reducirán, en muchas ocasiones, a ser meras receptoras literales del contenido del precepto constitucional sino que legislarán, según sus ámbitos competenciales, en aspectos que pueden incidir, más o menos intensamente, en el derecho analizado. El ámbito tributario, evidentemente, al igual que el penal o el administrativo, no permanece ajeno a esta circunstancia. Por eso, a la regulación jurídico-tributaria, tanto legal como reglamentaria, deberemos acudir; y, por supuesto, analizar los pronunciamientos de los tribunales ordinarios y, destacadamente, del Tribunal Constitucional. Pero no para acomodarnos, en un fácil, por enteca exégesis continuista de sus explicaciones o voluntades, sino para extraer el jugo de sus pronunciamientos y tratar de elaborar una explicación coherente de la situación actual. En definitiva, conseguir una idea lo más completa posible de los criterios que permitan al legislador aportar sus regulaciones sin repeler el referente constitucional, y a los operadores jurídicos actuar, en todo momento, de conformidad con su régimen jurídico. Tenemos la impresión de que, atender únicamente a las aportaciones jurisprudenciales, estaremos afirmando que los derechos fundamentales necesitan ser violados para ser defendidos por los órganos judiciales y conocer su contenido y alcance, pues de lo contrario, tampoco hubiera sido posible conocer toda la extensión de su contenido ni será posible asumir evolución alguna de sus contenidos.

---

hacen referencia expresa a esa inviolabilidad serían inmodificables y el resto de derechos constitucionales solamente podrían modificarse in malam parte, otros autores consideran a los primeros como 'preferentes' sobre el resto, él, sin embargo, considera que esa referencia expresa en esos determinados derechos no es más que una fórmula más enfática, pero que no implica una posición preferente sobre el resto, sino que expresa la existencia de una situación subjetiva jurídicamente tutelada. PACE, A., "Diritti 'fondamentali' al di là della Costituzione?", *Politica del Diritto*, nº 1, 1993, pág. 3 y ss., terciando en la polémica sobre la naturaleza de categoría abierta o cerrada de los derechos fundamentales según el art. 2 CI, considera más correcto referirse únicamente a derechos 'constitucionales', pues todos los derechos constitucionales han de ser considerados como fundamentales, y no pueden existir derechos fundamentales fuera de la Constitución. De ahí que opine que los derechos inviolables a que se refiere el art. 2 son únicamente los reconocidos en la Constitución. Vid., también de este autor, "La garanzia dei diritti fondamentali dell'uomo nell'ordinamento costituzionale italiano", *Scritti in onore di P. Barile*, Cedam, Padova, 1990. Con orientación diferente, BALDASSARRE, A., "Diritti inviolabili", *Enc.Giur. Treccani*, vol. XI, 1989, pág. 18 y ss., quien considera que existen los derechos fundamentales como categoría que recoge algunos derechos existentes en la Constitución y otros que se hallan implícitos.

Así pues, veamos la redacción del derecho en cuestión que la Constitución nos proporciona, y su formación en sede Constituyente, para después analizar el contenido del mismo desde las orientaciones doctrinales y pronunciamientos del TC, no sólo en su interpretación y configuración, sino en su relación con el deber de contribuir -art. 31 CE-. Punto importante de inflexión, por tanto, por su apego a nuestra actual situación jurídico-política, y por ser la última y más reciente consagración, supone la *Carta Magna española de 1978*, plasmándose este derecho en el artículo 18.2, que no estará de más recordar textualmente: “*El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá realizarse en él sin consentimiento de su titular o resolución judicial, salvo en el caso de flagrante delito*”.

Al analizar este precepto, la doctrina ha hecho hincapié, recurrentemente, en su excesiva parquedad<sup>337</sup> y en la llamativa regulación extraordinariamente rígida<sup>338</sup>, sin parangón en los Tratados internacionales o en los Textos Constitucionales de nuestro entorno; fuentes donde, sin embargo, sí ha bebido nuestro Tribunal, v.gr. el f.j. 3 de la STC de 17 de octubre de 1985, a la hora de interpretar, deslindar y delimitar este derecho; particularmente del alemán. Aunque, en amparo de la formulación constitucional, acude la *Sentencia TC, de 23 de febrero de 1995*, afirmando que así: “conviene a su naturaleza de ley suprema pero no única, coronamiento de un ordenamiento jurídico para el desarrollo de sus principios y valores”. Sin embargo, como tendremos ocasión de exponer, la rigidez del contenido del precepto existe al indicarse expresamente las exigencias ineludibles que, en todo caso, deben observarse, pero también es verdad que esa afirmación puede ser matizada según la lectura que se realice del art. 53 CE, desde el juego de la actuación legislativa -ordinaria y orgánica- y de las orientaciones de la STC 44/1999, así como de la doctrina del TEDH.

---

<sup>337</sup> En la obra de MARTÍN-RETORTILLO, L., *Materiales para una Constitución. Los trabajos de un profesor en la Comisión Constitucional del Senado*. Akal, Madrid, 1984, págs. 100-108, puede estudiarse la evolución de la elaboración de este precepto y el porqué de esta rigidez constitucional. Precisamente, fue este autor quien propuso en el Senado ampliar las causas justificadoras de la inquisición en el domicilio. Además, puede consultarse LÓPEZ RAMÓN, F., “Inviolabilidad del domicilio y autotutela administrativa en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Institución Fernando el Católico, Zaragoza, 1985, pág. 478, y en REALA, nº 225, 1985, pág. 41, quien considera que la causa de una expresión constitucional tan estricta deriva de la obsesión de los Constituyentes por garantizar eficazmente los derechos fundamentales. Obsesión que proviene del recuerdo de la experiencia política anterior, donde proliferaban declaraciones de derechos fácilmente vulnerables mediante la técnica de las limitaciones legales.

<sup>338</sup> En estos términos se manifiesta ROZAS VALDÉS, J. M., “La inviolabilidad del domicilio en la Constitución española y los poderes de la Comisión en materia de verificación”, *Noticias CEE*, nº 30, 1987, págs. 52 y 54. También, NIETO GARCÍA, A., “Actos administrativos cuya...”, *op. cit.*, págs. 9 y 33, explica: “El artículo 18.2 está redactado en unos términos singularmente rígidos, que contrastan de forma notoria no sólo con los antecedentes históricos del Derecho español, sino con las modernas Constituciones de otros países. (...) Únicamente la Constitución Española de 1978, junto con la portuguesa de 1976, ha expresado este derecho de forma tan rigurosa e inflexible, tanto en lo que se refiere al contenido de la ‘violación’ como a las posibles excepciones de la inviolabilidad”. Asimismo, JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, lo calificaba de “tajante”. Expresiones tales como ‘mayor rigurosidad de nuestra Constitución’, ‘escasa flexibilidad’, ‘expresión tan estricta’, son utilizadas por LÓPEZ RAMÓN, F., “Inviolabilidad del domicilio y autotutela ...”, *op. cit.*, pág. 41. GARCÍA MACHO, R., “La inviolabilidad del domicilio”, *REDA*, nº 32, 1982, pág. 864, sentencia: “El artículo 18.2 es categórico en su redacción”. Por su parte, ALZAGA VILLAAMIL, O., *Comentario sistemático a la Constitución Española de 1978*. Ed. del Foro, Madrid, 1978, pág. 208, la califica de “formulación prácticamente perfecta”, y BARCELONA LLOP, J., *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*. Universidad de Cantabria, Santander, 1995, pág. 476, afirma que “ni el art. 18.2 CE es tan rígido como se le supone ni la STC 22/1984 debió de llegar a exigir en todo caso autorización judicial para la entrada domiciliaria en ejecución forzosa de un acto administrativo...”.



Estas circunstancias resaltaban más en un derecho que se configuraba en la tradición constitucional de la monarquía liberal, y actualmente así es establecido también en la Constitución Italiana y en la Ley Fundamental de Bonn, como un 'derecho de configuración legal'. Sin embargo, el actual precepto constitucional español regulador de este derecho a la inviolabilidad del domicilio se desenvuelve por unos derroteros sensiblemente distintos. Podemos afirmar, en este sentido, que se asemeja más a la realidad establecida tanto por el artículo 5 de la Constitución de 1869 como por el artículo 31 de la Constitución de 1931; ambos transcritos más arriba, salvando las distancias en lo que atañe al carácter preceptivo y la vinculación inmediata predicable de la actual Carta Magna<sup>339</sup>.

En definitiva, esta situación supone el reconocimiento, como magistralmente explicó el profesor Sainz de Bujanda, de que "no cabe desconocer que los principios y derechos fundamentales, tal como la Constitución los formula, pueden ofrecer en ocasiones perfiles borrosos, pueden mostrar además omisiones e incluso deficiencias estructurales, con las que difícilmente pueden ganar operatividad o lo que es peor, pueden aplicarse torcidamente"<sup>340</sup>.

### **3.2.- EL ITER DEL PRECEPTO EN EL PROCESO CONSTITUYENTE. SU ADOPCIÓN DEFINITIVA**

Pretendemos en este epígrafe resaltar brevemente los principales cambios y orientaciones introducidas durante la elaboración del precepto constitucional por el Constituyente español. Sin olvidar que los debates parlamentarios, como afirmó la STC 5/1981, de 13 de febrero, "son un importante elemento de interpretación, aunque no la determinan".

El precepto que analizamos fue adquiriendo su actual fisonomía tras sucesivas modificaciones, no siendo poca la diferencia entre el texto del que se partía en el *primer Anteproyecto*<sup>341</sup> -que con parca y sencilla regulación ni preveía expresamente la posibilidad del consentimiento del titular ni el delito flagrante- y el que definitivamente se adoptó.

---

<sup>339</sup> Precisamente, creemos que este puede ser uno de los motivos que puedan atemperar ese recelo que una parte de la doctrina muestra por la remisión a la ley de algunos aspectos de los derechos fundamentales. En primer lugar, porque la redacción del actual art. 18 CE no es la misma que, por ejemplo, la de la Constitución de 1837 o 1876, donde la remisión a la ley se hacía prácticamente en blanco, y sin haber exigido ni autorización judicial, ni consentimiento del titular, ni delito flagrante. Pero ni una ni otra cosa sucede ahora con la Constitución de 1978.

<sup>340</sup> Vid. las reflexiones en SAINZ DE BUJANDA, F., "Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la LGT", *CT*, nº 62, 1992, pág. 108 y ss. Por su parte, LINDE PANIAGUA, E., "Protección de los derechos fundamentales y libertades públicas en la Constitución Española de 1978", *RGLJ*, 1981-I, pág. 491, es partidario de una utilización restringida de la regulación de derechos y libertades que evite concreciones legislativas que impidan una progresiva interpretación por los tribunales, cuyo protagonismo es fundamental en este campo, según entiende este autor.

<sup>341</sup> En este primer Anteproyecto (Boletín Oficial de las Cortes Generales de 5 de enero de 1978) se disponía lo siguiente: "El domicilio es inviolable. Ninguna investigación domiciliaria podrá realizarse sin mandato judicial". Vid. SERRANO ALBERCA, J. M., "artículo 18.2 CE", *Comentarios a la Constitución, op. cit.*, pág. 366. Sobre los votos particulares y las enmiendas presentadas al respecto, es posible acudir a SAINZ MORENO, F. y HERRERO PADURA, M., *Constitución española. Trabajos Parlamentarios*. 2ª ed., IV vol., Servicio de Estudios y Publicaciones de las Cortes Generales, Madrid, 1989. Varios votos particulares y enmiendas se orientaban a modificar la frase "sin mandato judicial". Así, un voto particular del Grupo Parlamentario Socialista pidió la sustitución por 'sin previa resolución judicial motivada'; el Grupo Parlamentario de la Minoría Catalana por la de "resolución judicial motivada"; y la coalición Unión de Centro Democrático por 'mandamiento judicial'. Asimismo, se propugnaba la inclusión de la 'evidente urgencia o el flagrante delito' o del 'consentimiento expreso del

Gran parte de las aportaciones realizadas al hilo del *primer Anteproyecto* fueron asumidas, conteniendo ya el *segundo Anteproyecto* una redacción bastante cercana a la actual. Así, en ese momento disponía textualmente que: “El domicilio es inviolable. Ninguna investigación domiciliaria podrá realizarse sin mandamiento judicial, salvo en caso de flagrante delito o con consentimiento expreso del titular”<sup>342</sup>. De tal redacción únicamente se acabarían modificando algunas expresiones, como la sustitución de “investigación domiciliaria” por la de “entrada y registro”, y la de “mandamiento judicial” por “resolución judicial”<sup>343</sup>. La cuestión de la autorización judicial fue la que más discusiones y discrepancias provocó, con las miras puestas en que no se limitase a una orden judicial sin motivar. La redacción sería aceptada por el Pleno del Congreso con el cambio de la letra ‘y’ por una ‘o’. En el Senado, destacar la enmienda, calificada por algunos autores como de estilo, que formuló el Senador Cela al cambiar ‘usuario’ por ‘titular’, desapareció la exigencia de consentimiento ‘expreso’, y se pretendió introducir la cláusula relativa al ‘estado de necesidad’<sup>344</sup>. Por tanto, dicho texto, con la única ligera modificación posterior de la sustitución de la conjunción copulativa ‘y’ por un punto, una vez declarado tajantemente que el domicilio es inviolable, es el que finalmente se adoptó por la Comisión Mixta Congreso-Senado, conformando la redacción actual del mismo<sup>345</sup>. Resulta constatable en esa tramitación que los motivos fiscales no fueron traídos a colación en ningún momento como causa permisiva o justificadora de la entrada domiciliaria con determinadas cautelas y para determinados casos, como sí ocurre, por ejemplo, en la Constitución italiana.

---

propietario’ como causas legitimadoras de la investigación domiciliaria. Es destacable la propuesta realizada por Sancho Rof (del Partido de la UCD), similar a la redacción establecida por la Constitución Italiana, pues remitía a la configuración por Ley. La enmienda in voce presentada, apoyándose en los artículos de la Constitución Italiana y de la Ley Fundamental de Bonn, por el Senador Martín Retortillo decía así: “Por ley orgánica podrá autorizarse con carácter excepcional el acceso al domicilio por estrictas razones de auxilio a la vida, sanitarias o de calamidad”, pero, según el Senador Sáenz de Varanda, “La constitucionalización de las excepciones a los derechos individuales nos parece por sistema un criterio regresivo”, siendo rechazada en votación.

<sup>342</sup> El *Informe de la Ponencia (Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 17 de abril de 1978)* disponía: “El domicilio es inviolable. Ninguna investigación domiciliaria podrá realizarse sin mandamiento judicial, salvo en caso de flagrante delito o con consentimiento expreso del titular”. El *Dictamen de la Comisión (Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 1 de julio de 1978)* lo redactó de la siguiente manera: “El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá realizarse sin resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito o con consentimiento expreso del titular”.

<sup>343</sup> Destaca MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental...*, op. cit., pág. 262, el juego que produce la expresión adoptada, “resolución judicial”, que va más allá del ‘mandamiento o auto judicial’. Mientras el auto judicial ordena o permite esa entrada en el domicilio, la exigencia de resolución judicial previa no se corresponde exclusivamente con las autorizaciones judiciales, pudiendo una sentencia de desahucio, también catalogable como resolución judicial, afectar a este derecho fundamental sin que suponga, estricto sensu, un mandamiento judicial.

<sup>344</sup> En la *Comisión del Senado (Boletín Oficial de las Cortes Generales, 6 octubre 1978)* se dispuso: “El domicilio es inviolable y ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o mandamiento judicial, salvo en caso de flagrante delito”.

<sup>345</sup> Finalmente, la Comisión Mixta Congreso-Senado (*Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 28 de octubre de 1978*) le dio la redacción actualmente en vigor.

### 3.3.- TEORÍAS SOBRE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES: LOS DERECHOS FUNDAMENTALES COMO DERECHOS ABSTENCIONISTAS O LIBERTADES NEGATIVAS Y COMO ELEMENTOS ESENCIALES DEL ORDENAMIENTO OBJETIVO

Sería un error considerar que el tránsito de una forma de Estado liberal a una de democracia social ha conducido a una radical contraposición entre los derechos y libertades clásicos, como espacios de libertad individuales, y los de nuevo cuño. Antes bien, somos partidarios de entender que se ha producido un reforzamiento de unos y una asunción de otros como materias o situaciones protegidas por el Estado<sup>346</sup>, siendo ésta, además, la voluntad constitucional. Es decir, que actualmente se han asumido las notas del Estado liberal, se han reconocido y protegido en Constituciones normativas vinculantes, y se han ido adaptando progresivamente a la realidad de los fines para cuyo cumplimiento es requerido el Estado.

Aún así, creemos conveniente explicar, sucintamente, las diferentes concepciones y teorías sostenidas sobre los derechos fundamentales, sus proveedores doctrinales y sus principales rasgos metodológicos. Aunque, a decir verdad, los pronunciamientos del Tribunal Constitucional y del resto de órganos judiciales, vienen a relativizar bastante esas tajantes separaciones y matizaciones doctrinales.

Así, para explicar la *concepción clásica liberal* -ubicada en la corriente continental europea de los derechos fundamentales resulta comúnmente socorrido acercarse a la elaboración realizada por George Jellinek<sup>347</sup>, desde las distintas relaciones o posiciones entre el individuo y el Estado. Se apelaba al *status* negativo o *status libertatis*, acentuándose la autonomía de la persona, y si se la relacionaba con el Estado. Los derechos públicos subjetivos se entendían "concedidos", como derechos de defensa de una esfera donde el sujeto se quedaría preservado ante la intromisión estatal, de libertad contra el imperium estatal.

Esta orientación liberal más clásica se tejería en torno a las siguientes ideas claves: la pretensión de libertad negativa ante el Estado -libertad de acción natural anterior a él- se entendería como principio, y la intervención del Estado como excepción. Así, los derechos subjetivos públicos serían derechos 'concedidos', mientras que los derechos subjetivos privados serían 'autorizados' por el Estado<sup>348</sup>.

---

<sup>346</sup> En tal sentido, cita BOGNETTI, G., *Costituzione economica...*, op. cit., 1983, pág. 240, como ejemplo la elaboración jurisprudencial norteamericana del derecho a la 'privacy', incluyendo en él una amplia serie de libertades garantizadas en el ámbito de la vida familiar, económica, sexual, etc. CORASANTI, A., "Note in tema di...", op. cit., págs. 197-198.

<sup>347</sup> De este autor, su obra *System der subjektiven öffentlichen Rechte* en 1892, publicada también en 1979 por Scientia Verlag, Aalen, y también traducida al italiano en *Sistema dei diritti pubblici soggettivi*. Società Editrice Libreria, Milano, 1912. Sobre el particular, hemos manejado el trabajo de BALDASSARRE, A., "Diritti pubblici soggettivi", en la *Enc.Giur. Treccani*, vol. IX. Ciertamente es que Jellinek también define otros *status*, como el *status positivo o civitatis*, donde el Estado faculta al sujeto a utilizar las instituciones estatales, confiriendo al individuo derechos positivos (serían, en cierto modo y algunos puntos, los derechos sociales); y el *status civitatis*. Aunque, respecto de esta última afirmación, no existe un consenso doctrinal, pues hay quien ve una incompatibilidad con los derechos sociales, y otros que dicen que esos derechos sociales no se englobarían en el *status civitatis*, sino en un nuevo *status positivus socialis*.

<sup>348</sup> Pone de relieve ROMANO, ANTONIO A., "Il riconoscimento costituzionale dei diritti (Alcune considerazioni sul sistema dei diritti fondamentali)", en la obra *I diritti fondamentali oggi*. Cedam, Padova, 1995,

Autores más cercanos en el tiempo, y con gran predicamento entre la doctrina constitucionalista, como Peter Häberle, afrontan el problema del estudio de los derechos fundamentales desde una doble perspectiva integradora: como garantías de la libertad y autonomía individual que los considera derechos de defensa ante actuaciones, principalmente, de los poderes públicos<sup>349</sup>, y, a su vez, como instituciones u elementos de un ordenamiento objetivo que tienen la virtualidad de posibilitar la realización de los contenidos recogidos en la Constitución, y que propugnan la consecución de fines sociales y colectivos.

Así pues, esa comprensión de los derechos fundamentales como de tradición abstencionista y frente a los poderes públicos, que protegían un ámbito de libertad del sujeto, han de ser entendidos también, según recoge Rubio Llorente<sup>350</sup>, como fundamentación de un status y como elementos estructurales básicos del derecho objetivo. En la compaginación y complementariedad de ambas vertientes está la virtud. Y así, se trata de no olvidar el origen de su formulación y que, como reconoce el art. 10 CE, sean la parte más importante de la Constitución pero, a su vez, que sirvan como elementos para la consecución efectiva del conjunto de valores y objetivos constitucionalmente acogidos. Esa doble consideración de los derechos fundamentales debe compenetrarse recíprocamente de manera que, ni sean considerados como meros derechos subjetivos del individuo sin referencia al componente social y solidario que también se halla en el contenido sustancial de la Constitución, ni tampoco que se conciban como meros apéndices de un sistema de valores del ordenamiento que desconozcan las necesidades originarias y legítimas de libertad del sujeto.

Y no es ésta una opinión aislada doctrinalmente<sup>351</sup>, ni tampoco divergente de la adoptada por el mismo TC, más allá de sus referencias y que encuentran justificación en cada problema concreto que analiza. El propio TC ha acogido resueltamente esa doble dimensión de los derechos fundamentales, proclamando expresamente las *Sentencias 18/1981, de 8 de junio*, y la *25/1981, de 24 de julio*<sup>352</sup>, la *doble dimensión de los derechos fundamentales*: “en primer lugar,

---

pág 230, la influencia de la *Statustheorie* en la obra de Santi Romano y en el derecho público italiano, incluso en la elaboración actual de la Constitución italiana al reagrupar los derechos de los ciudadanos en ‘rapporti civili’, ‘rapporti etico-sociali’, ‘rapporti economici’ y ‘rapporti politici’, semejante a las acepciones de los *status jellmekianos*.

<sup>349</sup> Vid. HÄBERLE, P., “El recurso de amparo en el sistema germano-federal de jurisdicción constitucional”, en la obra colectiva *La jurisdicción constitucional en Iberoamérica*. Dykinson, Madrid, 1997, pág. 233 y ss., especialmente en este punto pág. 256 y ss., donde cita, por ejemplo, las libertades de opinión y prensa como base funcional para una democracia libre; el matrimonio y la familia, la propiedad y la herencia como fundamentos del orden jurídico privado, pero conectando el conjunto de los derechos fundamentales como el art. 1 de la GG al consagrar la dignidad humana.

<sup>350</sup> Vid. RUBIO LLORENTE, F., “La Constitución como fuente del Derecho”, en *La forma del Poder. Op. cit.*, pág 90.

<sup>351</sup> Vid. QUINTANA LÓPEZ, T., “La autorización judicial: garantía de la inviolabilidad de domicilio y límite de la ejecución forzosa de los actos administrativos”, *REVL*, 1984, pág. 546. También, cfr. el estudio de AGUIAR, L., “Dogmática y teoría jurídica de los derechos fundamentales en la interpretación por el Tribunal Constitucional español”, *Revista de Derecho Político*, nº 18-19, 1983, pág. 21 y ss.

<sup>352</sup> Vid. en *BJC*, 1981, pág. 324 y ss., cuyos términos también fueron asumidos por las *SSTC 114/1984, de 29 de noviembre*, así como por la *STS de 29 de marzo de 1990 (Ar. 2647)*. Pero no son estos los únicos pronunciamientos del TC. Pues a ese doble carácter de los derechos fundamentales recurrió en su *S. 67/1984, de 7 de junio*, afirmando que “el art. 24.1 de la Constitución, al establecer el derecho a la tutela judicial efectiva viene así a configurar como

son derechos subjetivos, derechos de los individuos no sólo en cuanto derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto vienen a garantizar un status jurídico o la libertad en un ámbito de existencia” (f.j. 5). Son, atendiendo a esta vertiente, facultades reconocidas por el ordenamiento a los individuos para que protejan sus intereses en esos ámbitos de libertad o de prestaciones exigibles a los poderes públicos; lo cual implica, a la vez, que para su garantía se exigirá de un remedio adecuado ante cualquier acto de un poder público –sea administración, legislativo o judicial- que le lesione.

Pero, al propio tiempo, se presenta la concepción de estos derechos fundamentales como *elementos esenciales del ordenamiento objetivo*<sup>353</sup>, al concebirse como pieza clave para la organización de una convivencia social, justa y pacífica. Se les concede, pues, la posición central en el ordenamiento al constituir “la esencia misma del régimen constitucional”, según la *STC 23/1986, de 21 de febrero*, y por ser la voluntad del constituyente plasmada en el art. 10 CE de que se constituyan como el fundamento del orden jurídico y de la paz social. También la *STC 129/1989, de 17 de julio*, afirmaba, en su f.j. 3, que “en su dimensión objetiva, los derechos fundamentales, que informan todo el ordenamiento jurídico, se erigen en componentes estructurales básicos del mismo en razón de que son la expresión jurídica de un sistema de valores que, por decisión del constituyente, ha de informar el conjunto de la organización jurídica y política -*STC 53/1985, de 11 de abril*, f.j. 4-. La significación que estos derechos adquieren dentro del orden constitucional impone a los poderes públicos el deber de garantizar su efectiva vigencia y, especialmente, obliga al legislador a proteger los valores positivizados y formalizados en el ordenamiento a través de los derechos fundamentales, reconociendo, en su caso, las titularidades y obligaciones subjetivas que reputa a tal fin necesarias”.

Así pues, esos derechos fundamentales, sin perder esa consideración liberal más típica que los configura como derechos públicos subjetivos, como exigencias de pleno desarrollo de la personalidad individual respecto de los ajenos y que otorgan al sujeto los instrumentos jurídicos necesarios para reclamar su protección ante actuaciones arbitrarias o injustificadas de los poderes públicos, también son considerados, a su vez, como elementos objetivos del ordenamiento. En esta segunda vertiente, no contradictoria ni desgajada de la anterior, se acentúa el papel de la libertad y la igualdad como valores superiores del ordenamiento jurídico (art. 1 CE). Estos derechos fundamentales, pues, al encarnar ciertos bienes jurídicos básicos tutelados por el ordenamiento jurídico, y que supondrán la vinculación de esa libertad e igualdad al servicio, a su vez, de las necesidades sociales, exigen una actuación positiva de los poderes públicos –el

---

un derecho fundamental de carácter subjetivo, lo que, desde una perspectiva objetiva, constituye un elemento de trascendental importancia en el sistema jurídico”; y con similar orientación en la *STC 114/1984, de 24 de noviembre*.

<sup>353</sup> SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, “Algunas cuestiones básicas de la teoría de los derechos fundamentales”, *Revista de Estudios Políticos*, nº 71, 1991, pág. 88 y ss., entiende la dimensión objetiva en esos derechos fundamentales en que, primero, son la condición misma de la democracia; segundo, establecen espacios que protegen frente a la intervención estatal a la vez que presuponen a sujetos habilitados, el legislador, para su desarrollo; y, tercero, sirven para homogeneizar el sistema jurídico. BAÑO LEÓN, J. M., “La distinción entre derecho fundamental y garantía institucional en la Constitución española”, *REDC*, nº 24, pág. 159, argumenta la consideración de los derechos fundamentales como comprensivos de derechos subjetivos y de garantías institucionales, entendiendo que también el ordenamiento acoge unas instituciones que, por ejemplo, arbitran procedimientos para garantizar la protección de los derechos fundamentales, reaccionando ante intromisiones en los mismos. Vid. también JIMÉNEZ BLANCO, A., “Garantías institucionales y Derechos fundamentales en la Constitución”, *Estudios sobre la Constitución Española (Homenaje al profesor García de Enterría)*. Vol. II. Civitas, Madrid, 1991, págs. 635-650.

legislativo, regulando; el poder judicial, resolviendo y garantizando los procesos debidos, y la administración respetándolos y adoptando las medidas necesarias para su efectividad-. Se convierten, en atención a esta perspectiva objetiva, en los 'componentes estructurales básicos'<sup>354</sup> tanto del conjunto del orden jurídico objetivo como de cada una de las ramas que lo integran, capaces de determinar las finalidades del sistema jurídico que deben ser logradas. Y reconociéndose que, en su protección y consecución, concurre el 'interés general', como afirmaron las SSTC 93/1984, de 16 de octubre, y la 159/1986, de 12 de diciembre.

Fue K. Hesse<sup>355</sup> quien desarrolló la doctrina del doble carácter de los derechos fundamentales, pues asumirían aspectos de derecho individual y, a su vez, de derecho objetivo-institucional, siendo asumido por el Tribunal Constitucional Alemán<sup>356</sup>. De hecho, el mismo Häberle, o también Smend o Gunter Dürig -que consideró al derecho como sistema de valores-, consideran a los derechos fundamentales como derechos subjetivos del individuo que operarían desde el prisma relacional sujeto-Estado, pero, a su vez, también se manifestarían en un plano objetivo, por ejemplo como fines del Estado, directivas constitucionales y principios para su actuación legislativa.

Sin embargo, no ha sido tal la simplicidad de doctrinas sobre la naturaleza de los derechos fundamentales. Häberle<sup>357</sup> pone de relieve las diversas concepciones existentes sobre lo que podría denominarse "ciencia de los derechos fundamentales", donde el *TC Alemán* ha cobrado

---

<sup>354</sup> STC 53/1985, de 11 de abril, f.j. 4; y 129/1989, de 17 julio, f.j. 3.

<sup>355</sup> HESSE, K., *Grundsätze des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 1966, pág. 118 y ss; y en la edición de 1991, en la pág. 118 y ss. De este autor, el propio Häberle cita la obra *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg, 1995, donde dice que analiza la protección de los derechos fundamentales mediante la organización y el procedimiento. En español puede verse su teoría en el citado *Escritos de Derecho constitucional*. También ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica...*, *op. cit.*, pág. 212 y ss., recurre a K. Hesse al hablar de los valores, haciendo referencia a que el deber de contribuir del art. 31 CE se hallaría entre esos valores, y que Hesse entendía la tarea de interpretación constitucional como "concreción", de incorporación a la realidad del dato normativo. Vid., asimismo, BAÑO LEÓN, J. M., "La distinción entre...", *op. cit.*, pág. 174 y ss., sobre la concepción subjetiva y objetiva de los derechos fundamentales, que se observa en la STC de 14 de julio de 1981, donde se acoge la doctrina de K. Hesse.

<sup>356</sup> También el Tribunal Constitucional Alemán, más tempranamente, había realizado esta consideración, afirmando, en 1975, que "según doctrina reiterada del Tribunal Constitucional Federal, las normas en que se plasman los derechos fundamentales contienen no sólo derechos subjetivos reaccionales del individuo frente al Estado, sino que a un mismo tiempo incorporan un orden axiológico objetivo que, en su condición de decisiones constitucionales básicas, vale para todos los ámbitos del Derecho, proporcionando directrices e impulsos para la legislación, la Administración y la jurisprudencia", tal y como recoge STERN, K., "El sistema de los derechos fundamentales en...", *op. cit.*, pág. 264.

<sup>357</sup> HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, *op. cit.*, 163 y ss.. El carácter de derecho individual, según este autor, permite que, atendiendo a la naturaleza del derecho fundamental en cuestión, se atribuya a individuos o a grupos como coaliciones, asociaciones, sindicatos. La vertiente objetivo-institucional (distinta de las garantías institucionales de C. Schmitt), pág. 189, implica que "la libertad individual exige condiciones de vida institucionalmente garantizadas, y, por consiguiente, el aspecto institucional de los derechos fundamentales y también los conjuntos normativos que los enriquecen. Éstos dan, a la libertad, dirección y medida, garantía y seguridad, contenido y obligación (...). La libertad individual exige ordenamientos objetivos en los cuales pueda afirmarse y desarrollarse". Häberle destaca el papel de los Tribunales Constitucionales como "partícipes particularmente activos en la sociedad abierta de los intérpretes de los derechos fundamentales", aunque se puede obviamente apuntar que únicamente ejercerían una 'interpretación vinculada' a la Constitución.

un papel singular. Así, puede citarse la *concepción institucional* de los derechos fundamentales, a cuyo frente se situarían en Alemania, Martin Wolff y Erich Kaufmann, y en Italia la más reciente doctrina de Carl Schmitt<sup>358</sup>. A su vez, existiría otra corriente orientada sobre los *valores*, cuyo mentor destacable es Rudolf Smend<sup>359</sup> y también A. Hensel, conduciendo a Ulrich Scheuner<sup>360</sup> a desarrollar un tipo de interpretación constitucional integral y armonizadora, inspirando la “concordancia práctica” de las diversidades de K. Hesse.

Ejemplo de esa doble consideración de los derechos fundamentales, concretamente en los que es objeto de nuestro análisis recogidos en el art. 18 CE, se percibe en la inviolabilidad del domicilio, o en la protección de la intimidad, ante el uso lesivo de la informática. No hace falta incidir en su vertiente de derechos que garantizan la autonomía individual -también la delimitada en un concreto espacio físico-, pero, a su vez, implican deberes positivos por parte de los poderes públicos para su consecución y disfrute efectivo. Así, el 18.4 CE no solamente regula el derecho del sujeto a la protección, por ejemplo, ante las bases de datos informáticas en las cuestiones atinentes a su intimidad constitucionalmente protegida, sino que, además, permiten al sujeto controlar los datos que de él disponen los poderes públicos (STC 254/1993, de 20 de julio y 143/1994, de 9 de mayo, sobre el Número de Identificación Fiscal), creándose un ente ad hoc -la Agencia de Protección de Datos Personales- y regulándose una serie de medidas procedimentales para que el individuo pueda conocer de qué datos disponen, la veracidad o no de los mismos, el uso que de ellos hacen y con qué finalidad, y, en su caso, que sean rectificadas o canceladas. En cuanto a la inviolabilidad domiciliaria, por ejemplo, como ha recogido Baño León<sup>361</sup>, se protege, a la par que la vertiente abstencionista del derecho, y que se manifiesta en el control relativo a los sujetos a quienes se permite acceder a ese ámbito domiciliario, otro aspecto objetivo del mismo permite que el juez, mediante el procedimiento oportuno, pueda autorizar la intromisión y que resulte justificada para salvaguardar, con las debidas cautelas, otros derechos o bienes dignos de tutela, aunque el sujeto se niegue a ello. Como analizaremos con posterioridad, la situación normativa actual no puede decirse que haya acogido esta orientación, pues la regulación legal brilla por su ausencia.

---

<sup>358</sup> SCHMITT, C., *Teoría de la Constitución*. Alianza Ed., Madrid, 1982, pág. 45 y ss., distingue, a efectos de otorgar valor normativo, entre Constitución y Ley constitucional.

<sup>359</sup> Puede acudir a la obra de este autor en español, *Constitución y Derecho constitucional*. CEC, Madrid, 1985. De él, FORTSHOFF, E., “Concepto y esencia del Estado social de Derecho”, en la obra colectiva *El Estado Social*. CEC, Madrid, 1986, pág. 77 y ss., afirma que “diluye las normas sobre derechos fundamentales, y particularmente las garantías sociales ‘carentes de técnica’, con el Derecho legal, técnicamente preciso. Concede a los derechos fundamentales, en cuanto normas constitucionales, una significación especial que reside en la aceptación de valores y de un determinado sistema cultural que legitima a la constitución como expresión de un concreto sistema de poder; según la doctrina de Smend, los derechos fundamentales son un elemento de integración material”.

<sup>360</sup> A este autor se refiere PAREJO ALFONSO, L., “Los valores en la jurisprudencia...”, *op. cit.*, pág. 927, como partidario de entender una vinculación positiva de la vida política y social por la Constitución; vinculación desarrollada, prosigue el autor, primero sobre la base de los derechos fundamentales y de su evolución desde simples mecanismos reaccionales frente al Estado a elementos objetivos del ordenamiento y principios que imponen deberes positivos de actuación, dentro de lo que se ha llamado ‘Staatszielbestimmung’ o determinación de objetivos o fines del Estado. Vid., también, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Principio de legalidad, estado material de Derecho...”, *op. cit.*, pág. 21, nota 17.

<sup>361</sup> BAÑO LEÓN, J. M., “La distinción entre...”, *op. cit.*, pág. 160.

No debemos olvidar los peligros que conlleva adoptar una concepción mera y estrictamente funcional de los derechos que podría implicar, quizás, una desaforada función social de los mismos<sup>362</sup> hasta el punto de producir un allanamiento del valor central que cabe otorgar a la libertad; en definitiva, de la misma persona y su dignidad, que, desde el mismo art. 10 CE, se protegen encarecidamente. Y es que, aunque no se quiera, la posición central que nuestra Carta Magna otorga a la persona, desde el art. 1, pasando por el 10 CE, y en los derechos fundamentales concretos, implica una toma de posición sobre la naturaleza de los derechos fundamentales. Lo que nos encamina a una comprensión de los mismos desde la libertad que representan en su mayoría pero también como instrumentos útiles, sin llegar a su instrumentación o subordinación, por supuesto, para la consecución de unos concretos valores de justicia asimismo protegidos desde la cima constitucional. Así, el Alto Tribunal ha afirmado, en numerosas resoluciones<sup>363</sup>, que la propia Constitución establece los límites a los derechos fundamentales unas veces por sí misma, y en otras este límite deriva de la Constitución pero de manera mediata, pues es manifiesta la necesidad de proteger los valores del art. 1 CE, otros derechos constitucionales u otros bienes constitucionalmente protegidos. Descifrar el grado de compaginación, sin embargo, no es tarea fácil.

No podemos compartir la crítica que se puede realizar de esta visión de conjunto y que alude a la degradación de la posición de centralidad de la persona para la consecución de unos criterios axiológicos. Y buen ejemplo de ello es la tarea que le corresponde al propio Derecho financiero en tanto que instrumento al servicio del ordenamiento jurídico y, por ende, a la consecución de la voluntad constitucional, tanto en sus aspectos más estrictamente ligados a la persona como en el logro de unos objetivos de carácter social o colectivo que también los preceptos de la Carta Magna se encargan de enunciar. No vemos sino protección del sujeto cuando, desde el Derecho financiero como elemento beligerante y redistributivo, se pretende la consecución de la igualdad real y material<sup>364</sup>, superadora de una mera igualdad formal de posiciones o la uniformidad de las condiciones y posibilidades reales. Se superarían enfoques más individualistas y que parten de un individuo aislado de lo ajeno, pero sin que se subordinen esos derechos a los elementos objetivos o incluso la conversión de los considerados derechos en continuos y asfixiantes deberes; entre los cuales asume especial relevancia el de contribuir a las cargas públicas, que precisamente se convertirían en eso, en insufribles 'cargas' por afectar a uno de los reductos individuales más extremadamente celosos, como la propiedad. No vemos otra manera de compaginar ambos aspectos que dirigiendo la lectura de derechos y deberes al disfrute efectivo, por todos los individuos, de las posiciones jurídicas que los derechos fundamentales les otorgan,

---

<sup>362</sup> Vid., en este sentido también, HÄBERLE, P., en *La libertad fundamental...*, op. cit., pág. 42 y ss., y CARLASSARRE, "Forma di Stato...", op. cit., pág. 66.

<sup>363</sup> Cfr. SSTC 2/1982, 19/1983, 110/1984, 120/1990, 137/1990, 57/1994 y 143/1994, 50/1995, etc. También el TS se ha pronunciado sobre los contenidos y límites de interpretación de los derechos fundamentales, v.gr. en la STS de 17 de marzo de 1993 (Ar. 2330).

<sup>364</sup> BAÑO LEÓN, J. M., "La igualdad como derecho público subjetivo", *RAP*, nº 114, 1987, pág. 187, trae a colación la aportación alemana de SACHS, "Zur dogmatischen Struktur der Gleichheitsrechte als Abwehrrechte", *DOV*, nº 10, 1984, pág. 411 y ss., quien puso de relieve la categoría dogmática de los *derechos de protección modal* (modal Abwehrrechte), situando, en ellos, a la igualdad. Estos derechos trascienden a la explicación de los derechos fundamentales como status negativos, siendo su configuración propia la imposición al Estado de la actuación de una determinada manera o en una determinada dirección, en vez de exigirle una actitud abstencionista.



y dirigir las actuaciones del Estado, derecho financiero mediante, hacia el objetivo de una igualdad real que traduzca el goce de los mismos para todos.

Evidentemente, la consecución de ese Estado social va a necesitar, por su propia idiosincrasia, de la función impositiva para lograr ese reequilibrio social y redistribución de la riqueza. De ahí que se le haya bautizado al mismo como Estado Fiscal o Estado social-tributario. Y es que, precisamente, en épocas de crisis económica es cuando se deja de lado, antes que cualquier otra faceta, esa actuación social, y se pasa a utilizar eminentemente la vertiente recaudadora del Derecho tributario<sup>365</sup>. De entender al Estado como adversario acorado de los derechos y la libertad, se ha pasado a aceptarlo y a necesitar de él como protector de aquéllos y, lo que es más llamativo, a ser soporte y proveedor de los denominados derechos sociales, económicos y culturales, como por ejemplo el derecho al trabajo, a la protección del medio ambiente, etc., que, como vemos, necesitan del actuar del Estado y del esfuerzo financiero del mismo. Derechos que, más que conceptualizarlos como status positivos o negativos, conviene resaltar su vertiente objetivo-institucional<sup>366</sup>, que permiten mejorar el destino material de los sujetos desde la garantía del Estado social, atendiendo a esos derechos fundamentales desde el ejercicio efectivo por parte de su titular; es decir, también desde la función que vienen a cumplir; en el caso de los derechos sociales, su función jurídico-social<sup>367</sup>.

Actualmente, del Estado y, por ende, de los ejercientes de poder público, se espera una uniforme 'función promocional', una actuación positiva de respeto de esa esfera pero también de efectividad en la aplicación, protección y, en su caso, desarrollo de estos derechos. Actuación por los poderes públicos que no cabe reducir, por tanto, a los considerados derechos con un alto contenido social, sino que, tal y como recoge Fernández Rodríguez<sup>368</sup>, también los denominados derechos de libertad van a necesitar, en ocasiones, de una actividad estatal que los garantice,

---

<sup>365</sup> Sobre el 'condicionamiento fiscal' de los derechos sociales, vid. CONTRERAS PÉREZ, F. J., *Derechos sociales: teoría e ideología*. Tecnos, Madrid, 1994, pág. 112 y ss.

<sup>366</sup> HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, op. cit., pág. 209 y ss. Este autor apunta que "la posibilidad y la realidad de los derechos sociales se convierten... en una variable dependiente del producto nacional bruto". ¿Esto podría llevar a pensar si la estructura de estos derechos se particulariza al existir el deber del Estado de adoptar las actuaciones positivas para dotarlos de efectividad, es decir, al ser derechos con un correlativo deber del Estado, sería también concebible desde el punto de vista de exigencia o deber para el Estado el de recaudar lo suficiente para que esos derechos sociales sean efectivos?.

<sup>367</sup> La STC de 16 de marzo de 1981 afirmó tempranamente que "la cláusula del Estado Social (art. 1.1) y, en conexión con ella, el mandato genérico contenido en el art. 9.2 impone, sin duda, actuaciones positivas". Así, la STC 53/1985, de 11 de abril, f.j. 4, afirmó que "...de la obligación del sometimiento de todos los poderes a la Constitución no solamente se deduce la obligación negativa del Estado de no lesionar la esfera individual o institucional protegida por los derechos fundamentales, sino también la obligación positiva de contribuir a la efectividad de tales derechos, y de los valores que representan, aun cuando no exista una pretensión subjetiva por parte del ciudadano. Ello obliga especialmente al legislador, quien recibe de los derechos fundamentales 'los impulsos y líneas directivas', obligación que adquiere especial relevancia allí donde un derecho o valor fundamental quedaría vacío de no establecerse los supuestos para su defensa".

<sup>368</sup> FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, "Los derechos fundamentales y la acción de los poderes públicos", *Revista de Derecho Político*, nº 15, 1982, pág. 24.

pues, según este autor, “el planteamiento negativo no basta para asegurar la libertad y garantizar frente a todos su pleno ejercicio”<sup>369</sup>.

Nuestra opinión parte, pues, de una visión pluridimensional de los derechos y libertades que los asuma y entienda como elementos de realización de la justicia del sistema jurídico. La manera de conseguirlo sería compaginando esa primeriza versión de derecho individual abstencionista con la posterior consideración como elementos de derecho objetivo, para proteger los ámbitos personales sin olvidar los componentes ‘prestacionales’ y la necesidad de garantizar su vigencia en el sistema democrático y su efectividad mediante las garantías procedimentales oportunas. El papel del legislador ante los derechos fundamentales tendrá, como es obvio, que ser analizado y destacado, y también necesitaremos acudir al que asuma el TC. La importancia de ambos trae causa de los enunciados constitucionales abiertos y de la consideración integradora del orden constitucional como necesitado, muchas veces, de concreción del contenido de los derechos fundamentales que protege atendiendo al resto de disposiciones constitucionales, sean bienes, sean valores, etc. Precisamente por eso, el legislador, cuando en la regulación legal ordinaria del ejercicio de los derechos, o al desarrollar los mismos mediante ley orgánica, debe atender y aplicar esa visión integradora y unitaria del mismo que permita la compaginación en el caso concreto entre el fruto legislativo del derecho que se regula y el conjunto integrado de objetivos constitucionales protegidos. Ese fruto al que nos referíamos será controlable, en cuanto a su adecuación o no a criterios y objetivos constitucionales, por el TC.

#### **4.- EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES: EL PAPEL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

No puede desconocerse la relevancia que el TC ha adquirido en el ámbito financiero, y especialmente en el tributario, tanto en nuestro país como en los países donde su existencia posibilita el ejercicio de funciones similares. Es más, como explicó Rubio Llorente<sup>370</sup>, interpretar la Constitución por el TC significa adaptar el sentido de sus preceptos a la realidad social del momento en que han de ser aplicados, lo que supone una “recreación constante de la Constitución por obra de su máximo intérprete”.

Su tarea se ciñe, como expone la propia Ley Orgánica que lo regula, a la realización del control de legitimidad y adecuación normativa a los dictados constitucionales, así como a la protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos, sea ante actuaciones lesivas por parte de los órganos administrativos -también los de la Administración tributaria-, o las realice cualquier órgano del Estado, legislativo o judicial. Podemos suscribir las palabras de Manzoni<sup>371</sup>,

---

<sup>369</sup> De todos modos, el terreno que pisamos no se presta a afirmaciones genéricas, desligadas de cada derecho en concreto, puesto que la complejidad de su contenido puede que no permita esa diferenciación dicotómica entre derechos de libertad o reaccionales y derechos de prestación, entre derechos fundamentales y fines sociales a conseguir por el ordenamiento jurídico y la actuación de los poderes públicos. De hecho, la STC 22/1984 consideró que los derechos fundamentales son valores que, no es que puedan ceder ante cualquier fin social, pudiendo alegarse sistemática y genéricamente estos fines sociales como límites a los derechos fundamentales, sino que pueden ceder solamente ante fines sociales que incorporen valores de rango superior, y la prioridad, según dice la resolución constitucional, ha de resultar de la propia Constitución.

<sup>370</sup> RUBIO LLORENTE, F., y ARAGÓN REYES, M., “La jurisdicción constitucional”, *La Constitución Española...*, *op. cit.*, pág. 836.

<sup>371</sup> MANZONI, I., “Imposizione fiscale, diritti di libertà...”, *op. cit.*, pág. 2311.

aunque pronunciadas respecto de la Corte Costituzionale italiana, al destacar el papel asumido por este Tribunal como supremo garante del funcionamiento del delicado mecanismo que, en materia tributaria, debe regular las relaciones entre derechos y deberes, entre exigencias particulares y exigencias de garantía del deber, entre exigencias de recaudación y exigencias de justo y racional reparto de las cargas públicas; entre derechos fundamentales de configuración típicamente abstencionista y derechos con una vertiente social, añadiríamos nosotros.

De hecho, y abundando en este último apunte, el Tribunal Constitucional también se verá en la obligación de canalizar jurídicamente y concretar la operatividad de los derechos fundamentales en multitud de ocasiones donde la convivencia con valores o bienes constitucionales<sup>372</sup>, cuando no con sesgados intereses que, en la mayoría de las ocasiones, son presentados por los mismos sujetos bajo un sayo 'público', los hagan acreedores de una intervención de la referida Corte. Cuando entra en liza el deber de contribuir constitucionalizado en el art. 31.1 CE, el *bien constitucionalmente protegido* es "la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos" -según la STC 110/1984, f.j. 5, o la 76/1990, de 26 de abril, f.j. 10, aunque con puntualizaciones-. Entre los derechos protegidos por el ordenamiento constitucional se sitúan *la inviolabilidad del domicilio y la intimidad*, pero cuyo bien jurídico protegido resulta, cuando menos, controvertido doctrinalmente, siendo, como expuso la STC 21/1992, 14 febrero, "un bien que tiene la condición de derecho fundamental (art. 18.1) (pero) sin el cual no es realizable, ni concebible siquiera, la existencia en dignidad que a todos quiere asegurar la norma fundamental".

Las cautelas con que se debe analizar la intervención legislativa que incida en esos bienes jurídicos constitucionales citados o las actuaciones administrativas asumen relevancia destacada, teniendo en cuenta que, como hizo la STC 75/1983, de 3 de agosto -aunque con votos particulares de tres magistrados-, también "la eficacia de la Administración es un bien constitucionalmente protegido por el art. 103.1"; y más si ese principio de eficacia se vincula con el art. 1 CE y los valores en él recogidos, como apuntó la STC 178/1989, de 2 de noviembre, dirigidos a la satisfacción de los intereses generales. "Dentro de los 'intereses generales' a que alude el citado precepto constitucional deberán incluirse, aunque no confundirse con él, tanto el interés a la realización de la pretensión tributaria defendida en la norma, como el interés del sujeto pasivo o de terceros a no sufrir más limitaciones en su esfera personal o patrimonial que las estrictamente necesarias para la objetiva aplicación de la ley", como afirmó Ruiz García<sup>373</sup>.

#### **4.1.- ¿DETERMINADOS FINES "SOCIALES" TIENEN RANGO SUPERIOR A ALGUNOS DERECHOS "INDIVIDUALES"?: EL PLANTEAMIENTO DE LA STC 22/1984**

La STC 22/1984, que tanta influencia despliega en nuestro objeto de estudio, se mostró partidaria de realizar una interpretación de los preceptos constitucionales de la manera más

---

<sup>372</sup> Vid., sobre los derechos fundamentales como bienes jurídicos constitucionales, HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, op. cit., pág. 59 y ss., y, a sabiendas de su origen propio del derecho penal -al ir referidos en ese terreno a los bienes reconocidos por el derecho y garantizados como derechos subjetivos-, GONZÁLEZ RUS, J. J., *Bien Jurídico y Constitución. (Bases para una teoría)*. Serie Universitaria de la Fundación Juan March, nº 201. Fundación Juan March, Madrid, 1983, y se muestra partidario, teniendo en cuenta que la Constitución vincula también a la legislación penal, de establecer una jerarquía entre los diferentes bienes constitucionales.

<sup>373</sup> Vid. RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 1988, págs. 121-122.

“acorde con el conjunto del ordenamiento jurídico”<sup>374</sup> para conseguir que éste sea “armónico entre sus normas” y, así, se posibilite “el juego de todas sus respectivas esferas de actuación sin interferencias esterilizantes”. El razonamiento, hasta ahora, es impecable. Sin embargo, esta misma Sentencia puso de relieve que “existen, ciertamente, fines sociales que deben considerarse de rango superior a algunos derechos individuales”, en el caso enjuiciado, la inviolabilidad del domicilio.

No consideramos que pueda asumirse ese criterio de ponderación jerárquica entre elementos o aspectos constitucionales, sean fines sociales a lograr mediante el cumplimiento de un deber constitucional o sean derechos, pues que uno pueda prevalecer sobre el otro no es reconocido ni propugnado por la Carta Magna desde ninguno de sus preceptos.

Respecto a los derechos fundamentales, dos son los peligros y, por tanto, las cautelas que en este punto deben adoptarse. No puede asumirse sin más en nuestro ordenamiento una recepción de la doctrina norteamericana de las ‘preferred freedoms’<sup>375</sup>, o de derechos y libertades de posición preferente, que implica la aceptación de una jerarquía interna que distingue u otorga preferencia a unos sobre otros. El TC, en algunas ocasiones<sup>376</sup>, parece recurrir a esa posición jerárquica, aunque sin aproximarse desde una catalogación de ellos, afirmando que existen unos derechos que en el sistema constitucional ostentan una ‘posición preferente’ sobre los demás derechos, aun fundamentales. Proceder de este modo supondría establecer una distinción, según criterios de mayor validez o preponderancia, entre derechos o libertades con posición preferente ante otros que tendrían una posición más débil (cfr. STC 107/1988, 51/1989, 20/1990). Creemos que tampoco cualquier fin social podría desplegar, en todo caso, ese pretendido rango de ‘superioridad’ respecto de los derechos -y menos, si son de los declarados fundamentales-, pues estaríamos pervirtiendo, en esencia, los criterios de garantía establecidos por el art. 53 CE así como el art. 1 y 10 de la misma Constitución. Más bien se trata de que para proceder a una interpretación de conjunto entre derechos y bienes, o de alguno de ellos con fines sociales, éstos últimos deben constituir, en todo caso, valores o bienes constitucionales en sí mismos, y esa posibilidad de que ambos resulten atemperados y compaginados debe provenir y deducirse desde el mismo articulado constitucional desde una interpretación unitaria y sistemática de todo él.

Por tanto, esos fines sociales tienen legitimación suficiente -o, según la STC citada, rango superior- para compaginarse con los derechos “individuales” (olvidando, de manera alarmante, a

---

<sup>374</sup> Además, el error de la Sentencia es manifiesto, pues en vez de proponer y exigir una adecuación y ajuste de los preceptos de la legalidad ordinaria a los parámetros constitucionales, lo que, sin embargo, defiende es que sea propiamente la Constitución la que deba ser interpretada siguiendo los criterios que se desprenden de una consideración de conjunto del resto del ordenamiento, especialmente los legales. Vid. PAREJO ALFONSO, “Los valores en la jurisprudencia...”, *op. cit.*, pág. 934.

<sup>375</sup> Vid., por ejemplo, la distinción norteamericana entre los derechos y libertades clásicos y los derechos económicos y sociales, y como afectaría a cada uno de ellos la regulación legal o la atención judicial, BOGNETTI, G., “I diritti fondamentali tra...”, *op. cit.*, pág. 1168. Según recoge PECES-BARBA, G., *Curso de derechos fundamentales*, *op. cit.*, pág. 594, la teoría de los preferred rights norteamericana se formuló por primera vez en el caso Thomas vs. Collins, afirmándose que “la normal presunción de constitucionalidad cede ante la preferencia en nuestro sistema de las grandes e indispensables libertades, garantizadas por la primera enmienda”, aplicándose esta teoría en los años 70 para reforzar los ‘rights of privacy and personhood’, los derechos de intimidad y personalidad”.

<sup>376</sup> Por ejemplo, el TC hizo referencia a la posición preferente de los derechos fundamentales, en general, en las SS. 74/1985, 2/1987, 170/1996 y la 175/1997.

los derechos colectivos, y realizando una distinción entre ellos injustificable). Pero, en todo caso, esos fines deben ser reflejo de los valores que encabezan la propia Carta Magna o de los fines constitucionalmente protegidos; es decir, que deben hallarse recogidos y asumidos como objetos de protección especialmente relevantes desde la misma Constitución (vid. STC 22/1984, f.j. 3).

Esos bienes que resulten recogidos o protegidos desde los preceptos de la Constitución asumirán una relación con los derechos fundamentales un tanto especial, pudiendo convertirse en uno de los límites de su alcance y contenido. Es decir, que a la hora de discernir sobre el contenido y la delimitación de esos derechos fundamentales insertos en el ordenamiento jurídico constitucional deberá procederse teniendo presentes también el resto de los objetivos constitucionales plasmados en los distintos preceptos. De ahí que puedan ser objeto de ponderación, con las cautelas y garantías debidas, con los bienes sancionados constitucionalmente<sup>377</sup>. No puede deducirse de este planteamiento, eso sí, una neta contraposición entre los derechos fundamentales y esos bienes constitucionales que lleve a una radicalización más propia de confrontaciones entre interés individual e interés de la comunidad, en uno y otro caso, que no en su consecución armónica y en la utilización de todos ellos al servicio del sujeto y de la sociedad mediante la realización y desarrollo de los valores constitucionales -que ambos, derechos y bienes constitucionales tienen como referentes- y del acervo constitucional y jurídico en su totalidad.

En esos casos será necesaria, pues, una tarea de configuración y delimitación de cada derecho, pero teniendo presentes también los bienes constitucionales -concebidos desde su heterogeneidad-, para poder determinar, en cada caso analizado, su alcance y sus "condicionamientos recíprocos"<sup>378</sup>. Pero esa compaginación o ponderación equilibrada entre

---

<sup>377</sup> Vid. PECES-BARBA, G., Curso de derechos fundamentales, op. cit., pág. 592.

<sup>378</sup> Vid. HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, op. cit., pág. 64. Sobre el 'balancing test', cfr. en BALDASSARRE, A., *Privacy e Costituzione*, op. cit., págs. 197-198, y en *Diritti della persona e valori costituzionali*. Giappichelli, Torino, 1997, pág. 42 y ss. que diferencia de cualquier otra forma de ponderación de intereses. Se considera la imposibilidad de realizar una jerarquía absoluta de valores, propugnando, más bien, su homogeneidad. El juez constitucional deberá sopesar los intereses en conflicto y, en caso de entender que son fundamentales, los combina empíricamente y trata de equilibrar unos y otros para su armoniosa protección. De hecho, en el 'balancing test', la ponderación y el juicio de razonabilidad deben atender a todos los intereses en juego. En la jurisprudencia de intereses o en la ponderación de los mismos tan sólo se atendería a la razonabilidad del límite específicamente apuntado, sin sopesar y equilibrar, siquiera sea empíricamente, todos ellos; al contrario, la jurisprudencia de intereses parte de la superioridad del interés público, por ejemplo, sobre la libertad, valorándose, bajo el manto de la razonabilidad, únicamente las posibles restricciones a aquel interés. Ese 'giudizio di ragionevolezza' en el juicio constitucional consiste "nel commisurare alla pluralità di valori coinvolti in una certa fattispecie il concreto rapporto mezzi-fini che il legislatore ha istituito in una determinata legge", según recoge MODUGNO, F., *I 'nuovi diritti' nella Giurisprudenza Costituzionale*. Giappichelli, Torino, 1965, pág. 105, quien cree necesario distinguir los derechos inviolables originarios de libertad -donde será necesario siempre respetar la intangibilidad del contenido esencial-, y los derivados o derechos y deberes sociales, donde se puede plasmar ese equilibrio, pues son 'garantías de instituto'. Sin embargo, HERRERA MOLINA, P. M., *Capacidad económica y...*, op. cit., pág. 149 y ss., se manifiesta partidario de aplicar también ese principio de ponderación de bienes constitucionales -sobre todo, a la hora de discernir sobre el "derecho fundamental" a la tributación según la capacidad económica-, pero desde una jerarquización de los mismos, aunque apunta que conocer dicha jerarquía es difícil, pues ni la misma Constitución la reconoce ni los bienes presentan siempre una relación instrumental, pudiendo variar dicha jerarquía en función de las circunstancias del caso concreto. Este autor apunta, simplemente, el posible 'conflicto' que se planteará en el marco de la gestión tributaria entre 'derecho' a contribuir con arreglo a la capacidad económica y otros derechos fundamentales, v.gr. la inviolabilidad domiciliaria, del que considera que el límite que supone la autorización judicial "resulta suficiente para garantizar un grado razonable de control administrativo. Más allá, ha de ceder el interés en un reparto igualitario de la carga fiscal mediante el instrumento de

ambos, y que, como veremos, adquiere particular importancia a la hora de descifrar el contenido de cada derecho, no puede realizarse desde otra perspectiva que no sea con un análisis conjunto de la Constitución, y, a su vez, con referencia al individuo titular de los derechos. De esta manera deben encontrar cabida también el principio de la dignidad humana y la libertad individual con la vertiente social de los contenidos constitucionales o con esa función social que también deben cumplir los derechos fundamentales; visión que enmarca, para todo el Estado, el propio art. 1 CE. En esa compaginación ‘racional y razonable’, evidentemente, el Tribunal Constitucional<sup>379</sup> tiene mucho que decir, aunque deberá manifestarse con tiento (desde el principio del self-restraint)<sup>380</sup>, teniendo en cuenta el alcance de sus interpretaciones y la necesaria consecución de esos fines desde la adecuación a los valores y principios constitucionalmente establecidos.

#### **4.2.- LOS PRINCIPIOS DE “INTERPRETACIÓN CONFORME” Y DE ADECUACIÓN A LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES EN UN ENFOQUE ‘PRINCIPIALISTA’ DEL DERECHO FINANCIERO**

Aun siendo tarea de todos los poderes públicos, acaba recayendo, en último lugar, en manos del Tribunal Constitucional, por voluntad del Constituyente, la posibilidad, y casi diríamos obligación, de velar por el postulado de ‘interpretación conforme a la Constitución’ en atención a las mutables condiciones sociales y a la necesidad de acotación de su ámbito o esfera de protección, sin descuidar las demás disposiciones constitucionales. El art. 5 de la LOPJ afirma que “La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico, y vincula a todos los jueces y tribunales, quienes *interpretarán y aplicarán* las Leyes y los Reglamentos según los *preceptos y los principios constitucionales*, conforme a la *interpretación* de los mismos que resulta de las resoluciones dictadas por el *Tribunal Constitucional* en todo tipo de procesos”<sup>381</sup>.

---

la actuación inspectora”. También hace referencia a la relación con el derecho a la intimidad, entendiéndola desde la teoría de las esferas de dicho derecho, de manera que la “esfera más externa del derecho a la intimidad (datos económicos) ha de ceder frente al deber de contribuir”.

<sup>379</sup> Evidentemente, el TC ha sido el órgano, en misión encargada desde la propia Carta Magna, de pronunciarse sobre espinosas cuestiones en un ámbito, el de la norma constitucional, que además de adquirir una exacerbada relevancia, supone moverse dentro de unos márgenes de generalidad y abstracción ínsitos propiamente en toda la norma constitucional. Y no debemos entrar aquí en intentar catalogar la tarea interpretativa del Tribunal y sus mayores o menores vicisitudes con respecto a la labor creadora o ‘de concreción’ del juez constitucional, según reflejó HESSE, K., *Escritos de Derecho Constitucional*. En la traducción realizada por Cruz Villalón. CEC, Madrid, 1983, como legislador negativo o no. Polémica que habría sido superada en parte por la praxis, cada vez más frecuente, de pronunciar decisiones atípicas (interpretativas, manipulativas, de simple inconstitucionalidad sin anulación, con evidentes, a veces por desacertados, reflejos en el ámbito financiero, como por ejemplo la STC 45/1989, la 13/1992, la 96/1996, que relativizan la relación, según el dictado del art. 39.1 LOTC, entre inconstitucionalidad y nulidad. Estos pronunciamientos condujeron a RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Constitución y Tribunal Constitucional”, *op. cit.*, pág. 380 a afirmar la necesidad de reforma del art. 39.1 LOTC para acomodarlo a atezadoras exigencias prácticas. Vid. las observaciones del profesor MARTÍN QUERALT, J., “La singular constitucionalidad...”, *op. cit.*, págs. 46-52. Por su parte, vid., también, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva de las leyes inconstitucionales”, *REDA*, n° 61, 1989, pág. 5 y ss.

<sup>380</sup> Sabido es, como también pone de relieve RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Los principios de la imposición...”, *op. cit.*, pág. 597, que en campo del Derecho financiero y tributario “es mayor y más frecuente el *self restraint* del Tribunal Constitucional para no invadir la legítima libertad de opción política...”.

<sup>381</sup> Es decir, este precepto exige una *interpretación normativa conforme y adecuada a la Constitución*. En este sentido, el TC, en la S. 253/1988, de 20 de diciembre, f.j. 4, afirmó que “la interpretación de las normas, aunque no adolezcan de oscuridad, ha de realizarse conforme a los preceptos constitucionales, lo que no sólo es posible, sino

Esa interpretación del Derecho acorde con los dictados constitucionales supone adoptar una concepción 'principalista' del mismo. Se supera así el anterior 'normativismo positivista' o interpretación literalista (como ya pusieron de manifiesto las Sentencias del TC de 14 de junio de 1984 y de 15 de febrero de 1990, entre otras). Se asume, como tarea obligatoria, propugnar y conseguir, tal y como exige el art. 1 CE, la realización práctica efectiva de esos valores y principios enunciados constitucionalmente y que deben ser, según destaca el mismo precepto, los "valores superiores del ordenamiento jurídico"; de todo él, de la Constitución pero también del Derecho. Sistema axiológico que, por lo demás, debe buscar y encontrar en los derechos fundamentales, en cuanto fundamentos materiales del ordenamiento jurídico, su máximo y más relevante exponente, y determinar, incluso, una interpretación siempre orientada a su plena efectividad (STC de 6 de mayo de 1983 y de 21 de abril de 1985). En última instancia, pues, sobre el TC se reconducen las amplias garantías que la Constitución de 1978 ha establecido con la finalidad de proteger los derechos fundamentales.

#### **4.3.- LA CONCRECIÓN DEL CONTENIDO DE LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

En la primera de las tareas destacadas, la de concretar la orientación o el significado de los conceptos utilizados en preceptos constitucionales, así como la orientación de conjunto deducible de éstos, el Tribunal Constitucional asume, con relevancia, un trabajo que trae causa de la peculiar estructura de las normas constitucionales. Éstas, con un alto grado de amplitud y abstracción, no se corresponden con la típica estructura normativa supuesto de hecho-consecuencia jurídica. Por supuesto que no se trata de acusar un defecto que recaiga sobre esas normas constitucionales. Al contrario, es una circunstancia querida por el Constituyente y propia de esas peculiares normas jurídicas constitucionales, fruto de su participación, y encabezamiento, en un sistema abierto que favorece, de este modo, unos amplios márgenes de actuación al legislador para la consecución de los objetivos constitucionales<sup>382</sup>.

En este sentido, en el conjunto de disposiciones constitucionales pueden encontrarse, junto a mandatos expresos, aunque con contenidos jurídicos indeterminados a su vez<sup>383</sup>, -v.gr. el artículo 31 de la CE: "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos..."-, exigencias dirigidas a los poderes públicos para la consecución de objetivos muy trazados -como la obligación de regulación legal que limite el uso de la informática ante el derecho a la intimidad o la justicia del sistema tributario acorde con los principios de capacidad económica e igualdad, con el límite de

---

que resulta obligado. (...) En consecuencia, la interpretación de la norma aplicada deberá realizarse del modo que resulte más acorde con los preceptos contenidos en la norma fundamental y no suponga violación alguna de los derechos consagrados en ella". El art. 5 LOPJ establece que el juez ordinario está también sometido a la interpretación de las normas constitucionales que resulte de las sentencias del TC, y afirma en su apartado tercero que: "Procederá el planteamiento (por los jueces) de la cuestión de inconstitucionalidad cuando por la vía interpretativa no sea posible la acomodación de la norma al ordenamiento constitucional".

<sup>382</sup> De hecho, la STC 37/1981, f.j. primero, consideró que "la función que cumplen los conceptos indeterminados o abiertos en la Constitución es", sobre todo, "orientar al legislador". Afirma BOGNETTI, G., "I diritti fondamentali tra...", *op. cit.*, pág. 1071, que las Constituciones escritas de occidente, sean de época liberal o democrática, contienen cláusulas normativas amplias y elásticas, y las técnicas reconocidas admiten, o pueden permitir, manipulaciones interpretativas de las normas jurídicas. (...) Basta recordar que la línea de separación del papel de tutela que el TC ha trazado entre sí y el legislativo no ha sido siempre la misma. La línea ha variado y mucho en el paso de la época liberal a la democrático-social.

<sup>383</sup> Por ejemplo, qué entender por domicilio, por intimidad, o, sin ir más lejos, incluso por capacidad económica.

la confiscatoriedad-, y otros con un alto grado de contenido político, como la protección del medio ambiente (art. 45 CE), el pleno empleo, la inversión empresarial, etc. Es esta funcionalidad una de las más destacadas cualidades de la Carta Magna, y que tiene incidencia especial en el ámbito financiero.

Ahora bien, cuando se trate de normas constitucionales relativas a derechos y deberes, esta funcionalidad debe encaminarse, entre otras, a lograr una compaginación entre los contenidos constitucionales, sean valores, principios o derechos constitucionales, y a conseguir su juego combinado con los deberes también expresamente enunciados, entre los que se encuentra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En la mayor parte de los casos será el legislador, con su mediación, el que traduzca en derechos subjetivos accionables por los sujetos esos contenidos constitucionalmente expresados. Sin que se pueda desatender a la tarea del TC, al establecer los criterios hermenéuticos a los que deben acogerse todos los agentes jurídicos, para conseguir la unidad material de todo el ordenamiento<sup>384</sup>; que no existan interpretaciones contrarias o contradictorias de la Constitución, a partir de la supremacía de la misma.

#### **4.3.1.- LA INTERPRETACIÓN UNITARIA Y SISTEMÁTICA DE LA CONSTITUCIÓN, CONCRETAMENTE LOS ARTS. 31 Y 133 CE**

Así pues, si nos referimos a los artículos 31 y 133 de la CE, y atendemos a su ubicación y redacción, el análisis desde el dato y el contenido constitucional se hace insoslayable. Y el enfoque debe asumir una *lectura unitaria* y “*de conjunto del texto constitucional*”, tal y como recogió la STC 32/1985, de 6 de marzo, en su f.j. primero. Esto conlleva, además, realizar esa lectura constitucional de *manera integrada, sistemática*<sup>385</sup>, como recogió la STC 67/1984, de 7 de junio: “la Constitución es un todo en el que cada precepto adquiere su pleno valor y sentido en relación a los demás”, pues “los preceptos constitucionales no pueden ser interpretados aisladamente y desde sí mismos, sino siempre en relación con otros preceptos y con la unidad de la propia Constitución en la que están articulados” -cfr. ATC 60/1981, de 17 de junio, f.j. segundo-.

Como comprobaremos, adoptar esa interpretación sistemática de la Constitución, y, por ende, de los contenidos constitucionales, supone concebir a la Carta Magna como un todo normativo. Orden normativo que viene a ser el sustento de un orden de convivencia que se integra por “un conjunto de derechos y valores, que el legislador tiene el deber de armonizar mediante fórmulas que permitan la adecuada protección de cada uno de ellos a través de limitaciones coordinadas y razonables, evitando el desequilibrio del orden constitucional que ocasiona la preferencia absoluta e incondicionada de uno sobre los demás, los cuales resultarían así desconocidos y sacrificados con grave quebranto de los mandatos constitucionales que imponen a todos los poderes públicos el deber de protegerlos y hacerlos efectivos en coexistencia con todos aquellos

---

<sup>384</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Constitución como norma...*, op. cit., Civitas, Madrid, 1981, pág. 97, se muestra partidario de una edificación de la unidad del ordenamiento sobre la base de un ‘orden de valores’ que ella misma recoge y expresa, y no radicado simplemente en las reglas de producción de normas, implica entender esa unidad ordinamental como unidad material de sentido.

<sup>385</sup> En este sentido, por citar alguno de los más tempranos ejemplos, la STC 4 febrero de 1983, y la 67/1984, de 7 de junio. Con posterioridad, la STC 185/1995, de 14 de diciembre, recurrió a aplicar el criterio de interpretación sistemático para tratar de elucidar la relación entre la expresión ‘tributos’, del art. 133 CE, y la del art. 31, “prestaciones patrimoniales de carácter público”. Vid., más detalladamente, MARTÍN QUERALT y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 103 y ss.



otros con los que concurren”, según estableció el f.j. séptimo de la STC 196/1987, de 11 de diciembre.

Nos manifestamos partidarios de una concepción *de la Constitución como sistema, como orden normativo integrado*, para que, como dijo la STC 206/1992, en su f.j. tercero, “todos los contenidos constitucionales encuentren el espacio y la eficacia que el Constituyente quiso otorgarles”. Este posicionamiento metodológico nos permite asumir los criterios hermenéuticos, defendidos en su día por Konrad Hesse<sup>386</sup>, de ‘*unidad de la Constitución*’ -asumido por las SSTC 63/1982, de 20 de octubre, y la 26/1987-, así como también el principio de ‘*concordancia práctica*’<sup>387</sup>.

En este sentido, el principio de unidad de la Constitución -que nosotros extendemos a todo el ordenamiento jurídico, si ella es la que lo fundamenta- supone, según Hesse, que los “bienes jurídicamente protegidos deben coordinarse entre sí de tal manera que cada uno de ellos alcance efectividad”, estableciéndose los cauces jurídicos oportunos “para que así puedan llegar todos ellos a una virtualidad óptima”. De este modo se evita que el reconocimiento o protección de uno de ellos pueda significar una restricción innecesaria o un sacrificio desproporcionado del otro, o

---

<sup>386</sup> Esta *principio de unidad de la Constitución* supone reconocer la necesidad de armonizar los enunciados constitucionales, aun desde su variedad de contenidos, modulando el derecho fundamental afectado -bajo el efecto expansivo o irradiador de los mismos- con el valor o bien constitucional de que se trate, para lo que se deberá atender a su necesidad, a su justificación y a la proporcionalidad de la medida, según HESSE, K., en *Escritos de Derecho constitucional*. CEC, Madrid, 1992, y en *Derecho Constitucional y Derecho Privado*. Civitas, Madrid, 1995. Vid., también DE OTTO Y PARDO, I., *Derecho Constitucional*. *Op. cit.*, pág. 80 y ss. Sobre la *interpretación unitaria de la Constitución* en la doctrina del TC Alemán, vid. la Sentencia del TC alemán 19, 206 (220) que recoge STERN, K., *Derecho del Estado de la República Federal Alemana*. CEC, Madrid, 1987, pág. 291, y que decía: “El principio más importante de interpretación es la unidad de la Constitución en cuanto unidad de un conjunto con sentido teleológico-lógico, ya que la esencia de la Constitución consiste en ser un orden unitario de la vida política y social de la comunidad estatal”. Y la referencia a esa concordancia práctica entre derechos fundamentales y bienes jurídicos ‘limitadores’ de los mismos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán, que realiza el discípulo de Hesse, HÄBERLE, P., “El recurso de amparo...”, *op. cit.*, pág. 258, donde se ensalza el relevante papel del principio de proporcionalidad (STC alemán 19, 342 (348 y ss); y la 65, 1 (44)). Así, la STC español 5/1983, en su f.j. tercero, se mostró partidaria de considerar “la Constitución como un todo, en el que cada precepto encuentra su sentido pleno valorándolo en relación con los demás”. Sin embargo, el TC no acaba aplicando esa interpretación sistemática de la Constitución. Claro ejemplo, más por los reveladores silencios que por las argumentaciones aportadas, es la STC 22/1984, que ignora los argumentos del Ministerio Fiscal y también del Ayuntamiento de Murcia, con un contenido favorable a una interpretación histórica, sistemática y teleológica, edificando su pronunciamiento, por el contrario, desde una interpretación meramente literal de la norma constitucional.

<sup>387</sup> La ‘*praktische Konkordanz*’ de Konrad HESSE, en *Grünzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Müller, Heidelberg, 1982, pág. 127 y ss., resulta aplicable en los supuestos de ‘intersección’ entre derechos y otros bienes constitucionalmente protegidos. Vid. la traducción al español de Pedro Cruz Villalón en la obra *Escritos de Derecho constitucional*, con los títulos “Concepto y cualidad de la Constitución” y “La interpretación Constitucional” (donde incide en la interpretación constitucional como concreción de los preceptos constitucionales), publicados por el CEC, Madrid, 1983. MÜLLER, F., *Die Positivität...*, *op. cit.*, pág. 46, donde realizan una sistemática de la ‘limitación recíproca’ (*wechselseitige Begrenzung*) de las normas de derecho. A este principio hace referencia ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica...*, *op. cit.*, pág. 213, concibiéndolo como criterio de proporcionalidad entre distintos valores que concurren en un determinado supuesto, junto con el principio de unidad de Constitución y de corrección funcional -evitar primar la relevancia de las competencias de un órgano dentro del diseño constitucional- y de optimización de la eficacia normativa de la Constitución -de llegar a resultados sólidos, racionalmente explicables y controlables-. Recoge el profesor Escribano, como ejemplos de aplicación del principio de concordancia práctica, la doctrina constitucional sobre el decreto-ley, y también en el derecho a la propiedad privada como límite al poder tributario, citando expresamente a Palao Taboada.

que uno acabe prevaleciendo para restringir in toto el otro. Se trata, en definitiva, de conseguir una compaginación entre ellos, de manera que se persiga y consiga su máxima realización<sup>388</sup>, precisamente en supuestos de intersección entre derechos fundamentales, o entre éstos y alguno de los bienes constitucionalmente protegidos. Y, al mismo tiempo, conlleva adoptar un criterio de adecuación del conjunto de la legislación a la Constitución, tratando de encaminarse hacia la concordancia del conjunto de la legislación con la voluntad Constitucional reflejada en sus disposiciones.

*Al principio de concordancia práctica, derivado del principio de unidad de la Constitución, se contraponen el principio del contrapeso jerárquico de valores o bienes constitucionalmente protegidos, como pone de relieve Alonso García<sup>389</sup>. La principal objeción a este principio del contrapeso de valores o bienes constitucionales se refiere a que, al moverse en un plano de abstracción muy alto, produce una jerarquía entre valores que supone anular uno de ellos para la consecución plena del otro.*

Claro que la solución no tiene, en multitud de ocasiones, fácil intelección. Basta pensar en el conjunto de principios constitucionales y en la carencia de una referencia jerárquica entre ellos, ni formal ni material; o en la necesidad de ecuanimidad y mesura al tratar de compaginar bienes protegidos constitucionalmente con los derechos fundamentales vinculados a la más acerbada tradición liberal<sup>390</sup>. Será, más bien, desde la delimitación del contenido de cada derecho o bien

---

<sup>388</sup> FREIXES SANJUÁN, T., "Una aproximación al método de interpretación constitucional", *Cuadernos de la cátedra Fadrique Furió Ceriol*, nº 4, 1993, pág. 44, avisa que no se podrá evocar la sistemática, el principio de unidad o la coherencia del sistema cuando de su aplicación se deriva la transgresión de alguno de estos principios positivizados, ya que han de informar todo el ordenamiento jurídico. Así, PÉREZ LUÑO, E., "La interpretación de la Constitución", *Revista de las Cortes Generales*, nº 1, 1984, afirma que la conexión del principio de unidad constitucional con la denominada 'ponderación de bienes' propia de las constituciones de integración, *rebasa el plano lógico-axiomático para apelar a la necesaria unidad y coherencia de los valores axiológicos y objetivos políticos que informan la Constitución.*

<sup>389</sup> ALONSO GARCÍA, R., *La interpretación de...*, *op. cit.*, pág. 434 y ss. Con esta orientación se podrían encasillar las afirmaciones de AGUALLO AVILÉS, A., "Interés fiscal y...", *op. cit.*, pág. 579, cuando afirma que, ante una "hipotética confrontación de valores reconocidos en la Norma suprema debe procurarse una armonización de los mismos..., que implicará una *ponderación de los bienes o intereses jurídicos en litigio que dé preeminencia a uno de ellos*" (las cursivas son nuestras). Sobre la trascendencia de esa ponderación puede verse RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto Bancario...*, *op. cit.*, pág. 61.

<sup>390</sup> En este sentido, la STC 195/1994, de 28 de junio, afirmó, recogiendo orientaciones y argumentaciones anteriores del mismo órgano, que "las potestades de que goza la Administración tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un *estatuto del contribuyente*, configurado por *derechos y deberes*, que, habida cuenta de la *especial situación de sujeción* que supone la configuración de la relación tributaria en el art. 31 de la Norma fundamental como deber constitucional, debe poseer unos *razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio* de derechos individuales que la Constitución autoriza" (las cursivas son nuestras). Vid., también, la STC 69/1996, de 18 de abril, así como, con similar orientación, la 78/1996, la 110/1996, 113/1996 y la 23/1997. Conviene destacar la tajante afirmación proporcionada por esta STC 69/1996, f.j. quinto, al decir que "ha de ser rechazada de plano la posibilidad de que el ciudadano, cuando trate con las Administraciones públicas y sea su acreedor, resulte peor tratado por no conseguir la íntegra compensación de un derecho de crédito reconocido judicialmente. En tal aspecto, una vez perfeccionada la relación jurídica (...) la Hacienda es ya uno de sus sujetos activo o pasivo, sin una posición preeminente ni prerrogativa exorbitante alguna...". Si "el privilegio exista y se comprobare que no responde a los cánones de constitucionalidad antes expuestos, la conclusión habría de ser la apreciación de una vulneración del derecho reconocido en el art. 14 CE", según el f.j. segundo de la STC 23/1997, de 11 de febrero

constitucional, y desde la “prudencia en su ponderación” -por citar palabras de Zagrebelsky<sup>391</sup>-, o desde la virtualidad de la “concordancia práctica” de K. Hesse, como se podrá intentar una solución atendiendo al *principio de proporcionalidad y razonabilidad en esa coordinación*, para conseguir la ‘optimización’ posible de todos los principios<sup>392</sup>.

Estos principios se despliegan también, y con toda su carga problemática, cuando se trate de articular conjuntamente los valores, principios, derechos y deberes en el ámbito financiero<sup>393</sup>. Si nos hemos manifestado partidarios de una interpretación conjunta y unitaria del ordenamiento jurídico, desde la preeminencia de la Carta Magna como ‘unidad material de sentido y como orden de valores’ que impregnan el ordenamiento jurídico, lo mismo predicamos de esos principios de justicia financiera que se hallan recogidos en el art. 31 CE, y de ellos con el resto de los contenidos constitucionales. Propugnamos una vinculación íntima entre esos principios de justicia tributaria, y, a su vez, una articulación conjunta de los principios de justicia tributaria con el resto de los principios recogidos en la Carta Suprema<sup>394</sup>, constituyendo, de ese modo, “un

---

<sup>391</sup> Vid. ZAGREBELSKY, G., *El derecho dúctil*, op. cit., pág. 124 y ss., para quien esos principios constitucionales deberían constituir una suerte de “sentido común” del derecho, el ámbito de entendimiento y de recíproca comprensión en todo discurso jurídico. ARAGÓN REYES, M., “El juez ordinario entre...”, op. cit., pág. 184, analiza la obra de Zagrebelsky, y pone de relieve el papel de los derechos. Al dejar de depender de la ley para hacerlo de la Constitución, siendo un cambio cualitativo, estos derechos ex Constitutione han de ser entendidos como principios flexibles, adaptables, apertura pluralista; mientras que los derechos ex lege podían ser entendidos como regla. En tal sentido también, ALEXY, *Teoría de los derechos...*, op. cit., pág. 135. De ahí que Zagrebelsky diga que el Estado ya no es Estado de Derecho, sino Estado de ‘derechos’, no siendo de aplicación el método positivista -pues los derechos valen independientemente de la ley-, cobrando un papel relevante la iuris prudentia -casi al modo norteamericano, donde todos los jueces son jueces constitucionales-.

<sup>392</sup> Como apunta BARNÉS VÁZQUEZ, J., “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, *RAP*, nº 135, 1994, pág. 532, el *principio de concordancia* se diferencia del de *proporcionalidad en sentido estricto* en que, mientras el primero se dirige a que los bienes o derechos en conflicto obtengan el máximo grado de satisfacción posible, resolviéndose en un juicio dirigido a la máxima plenitud de los bienes, el de proporcionalidad en sentido estricto se dirige tan sólo a impedir o limitar que el medio empleado sea ‘desproporcionado’, con lo que “un medio puede ser proporcional (principio de proporcionalidad) pero no el óptimo (principio de concordancia práctica). Pero el medio óptimo es, en todo caso, proporcional”. Vid., también, PEDRAZ PENALVA, E., y ORTEGA BENITO, V., “El principio de proporcionalidad y su configuración en la jurisprudencia del TC y literatura especializada alemanas”, *Revista Poder Judicial*, nº 17, págs. 69-98.

<sup>393</sup> Según LUCIANI, M., “Sui diritti sociali”, *Democrazia e Diritto*, nº 1, 1995, pág. 553, para las relaciones entre varios derechos de libertad o entre los derechos de libertad y los valores sociales, se pueden atender en los términos de equilibrio entre valores que conllevan. Vid. BALDASSARRE, A., voz “Libertà. I. Problemi generali”, *Enc.Giur. Treccani*, Vol. XI, Roma, 1988, pág. 29 y ss. Sobre la aplicación en Italia de la técnica del ‘bilanciamento’ -limitada, según el autor, al caso de derechos jerárquicamente ‘equiordinados’-, vid. LUCIANI, M., “Corte costituzionale e unità nel norme di valori”, en la obra a cura di Romboli, *La giustizia costituzionale a una svolta*. Torino, 1991, pág. 176. Y, en general, sobre la relación entre ‘bilanciamento’ y motivación, ROMBOLI, R., “Il significato essenziale della motivazione per le decisioni della Corte Costituzionale in tema di diritti di libertà pronunciate a seguito di bilanciamento tra valori costituzionali contrapposti”, en V. Angiolini (a cura di), *Libertà e giurisprudenza costituzionale*. Torino, 1992, pág. 206 y ss.

<sup>394</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., “Interpretación de normas...”, op. cit., pág. 61. Ciertamente que realizar esa afirmación implica diferenciar entre los principios constitucionales comunes a todo el ordenamiento y otros principios propios de cada una de esas ramas jurídicas. Pero, como afirma ARAGÓN REYES, M., “La eficacia jurídica del principio democrático”, *REDC*, nº 24, 1988, pág. 9-45, en su pág. 14, “la única diferencia apreciable entre los principios generales constitucionales y los demás principios generales del Derecho sería de índole cuantitativa: el Derecho constitucional, por la materia política que regula y por el carácter notablemente genérico de sus normas, es más fuertemente principialista que cualquier otro sector del ordenamiento. Es decir, en él operarán,

conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente”<sup>395</sup>.

Esta opción adoptada pudiera ser utilizada para discernir sobre la aplicación, a esos principios constitucionales del ámbito financiero, del principio de unidad, interpretación sistemática y concordancia práctica, así como el de proporcionalidad. Así se podría proceder a una lectura del principio de igualdad tributaria desde el principio de proporcionalidad y razonabilidad en la coordinación. Ésta parece ser la orientación que últimamente asume el Tribunal Constitucional alemán en cuanto al principio de igualdad en la imposición, más allá de la mera aplicación de la interdicción de la arbitrariedad, como ha sido apuntado por Herrera Molina<sup>396</sup>. Si se hace uso de esta visión y criterios aplicables también en la dogmática de los derechos fundamentales, se puede atender, respecto al principio de igualdad tributaria y al juego con la capacidad económica, a los juicios de adecuación (“*Geignetheit*”), a la necesidad o exigibilidad (“*Erforderlichkeit*”) y a la proporcionalidad en sentido estricto (“*Proportionalität*”). Como apuntó el Tribunal Constitucional alemán en la S. Band, 48, pág. 402 y ss., “la invasión ha de ser adecuada y exigible para alcanzar su objetivo; no debe abrumar excesivamente al afectado y debe ser aceptable por éste”<sup>397</sup>.

Eficacia de esos principios materiales de justicia -destacadamente, el de generalidad y el de capacidad económica- que, como ha propugnado el profesor Lozano Serrano<sup>398</sup>, alcanzan al conjunto de prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público, y, a su vez, a otras ramas

---

inevitablemente, en mayor medida que en otros Derechos, los principios generales”. Vid., sobre la diferencia entre principios constitucionalizados y principios generales del derecho no constitucionalizados, DÍEZ PICAZO, L. M., “Constitución y fuentes del Derecho”, *REDA*, nº 21, 1979, pág. 190 y ss.

<sup>395</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A., “El sistema tributario en..”, *op. cit.*, pág. 39. Prueba irrefutable de ello son las conexiones entre el principio capacidad económica y el igualdad. Vid. PALAO TABOADA, C., “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en la obra colectiva *Estudios homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos. Tecnos, Madrid, 1976 pág. 422 y ss., y también MARTÍN DELGADO, J. M., “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *HPE*, nº 60, 1979, pág. 93 y ss.

<sup>396</sup> Vid. HERRERA MOLINA, P. M., “El principio de capacidad económica en Alemania y su relevancia para el derecho español”, *Noticias UE*, nº 150, 1997, pág. 40, afirmando que “para introducir un verdadero control de proporcionalidad en la estructura dogmática de la igualdad es preciso buscar la *medida* que *prima facie* deba utilizarse en determinada materia *con arreglo a su naturaleza*. El legislador puede separarse de tal medida en aras de otros fines, pero ello supondrá una restricción de la igualdad -aunque pueda resultar *razonable*- y deberá someterse, por tanto, al control de proporcionalidad. Pues bien, la medida del reparto de la carga impositiva individual *viene dada por la respectiva capacidad económica*” (las cursivas, en el texto). El núcleo esencial al que recurre el autor, como si se tratase de un derecho, es al mínimo exento y la prohibición de confiscatoriedad. Sin embargo, de aplicar el principio de proporcionalidad al juicio legislativo en el ámbito tributario y relacionarlo con los principios constitucionales de justicia, no creemos justificado derivar hacia su consideración como derecho fundamental, como sí realiza este autor.

<sup>397</sup> Vid., junto con las citas correspondientes a la doctrina alemana, y a las diversidades terminológicas, que no de sentido, apuntadas, PEDRAZ PENALVA, E., y ORTEGA BENITO, V., “El principio de proporcionalidad...”, *op. cit.*, pág. 88.

<sup>398</sup> LOZANO SERRANO, C., “Las prestaciones patrimoniales...”, *op. cit.*, pág. 33. De hecho, ya MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Torino, 1970, pág. 7, decía que eran aplicables esos principios a todos los ingresos públicos.

jurídicas. En definitiva, lo que se produce, si se adopta ese método de integración unitaria de la Constitución, es el tránsito obligado de la interpretación como mera fórmula de determinación textual de una voluntad unívoca (de una interpretación de la voluntad del legislador únicamente) a la interpretación del conjunto de valores y principios para integrar los textos (interpretación constitucional y concordante del ordenamiento jurídico).

Dando un paso más, esa necesidad de interpretación sistemática y consideración unitaria del ordenamiento constitucional no supone hacer oídos sordos a determinadas situaciones donde la problemática se presenta entre un derecho fundamental y un deber constitucional, como el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Piénsese en la necesidad de compaginación del derecho a la inviolabilidad domiciliaria y la actuación de inspección o recaudación tributaria, tanto cuando deba ser tenida en cuenta por el legislador como por los órganos administrativos; actuaciones que tienen como única finalidad hacer efectivo aquel deber. Y qué decir del derecho a la inviolabilidad del domicilio y su compaginación, dentro de los términos más estrictos del precepto constitucional, con la necesidad de evitar el fraude fiscal y, a su vez, conseguir la efectividad del mandato normativo que debe haber observado los principios constitucionales tributarios aplicables<sup>399</sup>.

Esta problemática, apenas esbozada, ha tenido gran calado en la doctrina constitucionalista. Hay autores que consideran a los derechos fundamentales únicamente como un enunciado jurídico que recoge y plasma un conglomerado de valores, ensalzándose la tarea del juez -que los debería hacer prevalecer- frente al papel del legislador<sup>400</sup>. Otros conciben esos derechos fundamentales como normas jurídicas, independientemente de su conexión con esos valores, por lo que habría que estar a su propia dicción, siendo ésta la única atendible por el legislador; esta segunda opción reduce notablemente el papel del juez. A su vez, no siempre se ha visto al poder legislativo como el garante absoluto e incontaminado respecto de otras orientaciones que pueden responder a los motivos más variados. Buena prueba de ello es el destacado autor alemán, Schmitt<sup>401</sup>, quien se muestra receloso de que, atendido que en la Constitución se establecen reservas de legislación y de jurisdicción que recaen sobre derechos fundamentales, el legislador pueda convertirse en el gestor de los derechos fundamentales en el plano normativo. De ahí que

---

<sup>399</sup> Pero también en el derecho a la intimidad ante las necesidades de esos órganos administrativos de recibir o transmitir datos obtenidos de las relaciones tributarias del sujeto y que pueden afectar, incluso, al derecho a la tutela judicial efectiva de terceros -familiares o ajenos- al ser requeridos por los órganos judiciales ante la necesidad de su utilización en litigios que ante ellos se estén tramitando -v.gr. ante la solicitud de la pensión alimenticia en caso de progenitores separados y ante la necesidad de certificar los ingresos de uno de los sujetos-; o ante el novedoso régimen de las retenciones a cuenta en el IRPF (RD que ha entrado en vigor el 1 de enero de 1999), al necesitar el empleador, que no es Administración tributaria y que no resulta afectado por las obligaciones de sigilo y confidencialidad por razón del cargo público, una serie de datos del propio sujeto que pueden considerarse ajenos y extraños al conocimiento por terceros.

<sup>400</sup> Puede citarse a ALEXY, A., *Teoría de los derechos...*, op. cit., 1997, como uno de los destacados autores que considera al Derecho fundamental como una mezcla de regla y principio. Pero ante la dificultad que aportaría la característica del derecho fundamental como derecho subjetivo a la hora de ponderarse con otros principios, y por la discrecionalidad que existiría en esa ponderación -pues correría el riesgo de convertirse en un mero ejercicio de preferencia axiológica que realizará el juez-, Alexy hace uso de la teoría de los valores para distinguir, con un criterio funcional, entre los principios -considerados como mandatos- y los valores -criterios axiológicos-, pues los principios harían que esos valores se tradujesen en reglas vinculantes de comportamiento.

<sup>401</sup> SCHMITT, C., *Legalität und Legitimität*, en su versión italiana "Legalità e Legittimità", *Le categorie del politico*. Bologna, 1972, pág. 228 y ss.

Corasaniti<sup>402</sup> afirma que en la Constitución Italiana “la limitación de los derechos fundamentales debe tener en cuenta el ‘principio de su máxima expansión’, principio que opera en varias direcciones, y, sobre todo, en el sentido de incremento del contenido y espesor de los derechos”.

#### **4.3.2.- EL PAPEL DEL TC Y DE LOS ÓRGANOS JUDICIALES EN ESA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA Y UNITARIA DE LA CONSTITUCIÓN**

Con esto tampoco queremos adentrarnos en las relaciones entre el TC y el legislador en el ámbito financiero, y en la regulación de las cuestiones que afectan a derechos fundamentales. Solamente queremos manifestarnos contrarios a la posición partidaria de que recaiga sobre el legislador, especial y específicamente, el peso de la consecución efectiva de los objetivos del conjunto del ordenamiento, al temer la modulación de objetivos y fines mediante la tarea judicial. Pero también consideramos improcedente justamente la contraria; es decir, que sea el Tribunal Constitucional, alejado e incontaminado de las batallas políticas, el encargado de esa tarea. Pensamos que con la primera opción se produce una vuelta a épocas del liberalismo clásico con una concepción del derecho reducida en gran medida a la ley, y se optaría por un poder judicial con tareas únicas de traducción y aplicación casi mimética de la ley al caso concreto, únicamente de indagación de la norma aplicable<sup>403</sup>. Y, tampoco la segunda opción nos satisface pues supone atender a una visión de la actuación legislativa como intromisión, generalmente restrictiva, de los derechos y libertades del sujeto. En todo caso, tratándose de la interpretación de normas constitucionales que contengan derechos fundamentales o deberes constitucionales, no es posible buscar la voluntad objetiva de la norma<sup>404</sup>, cobrando relevancia el papel del juez.

También hay que poner de manifiesto que, a la hora de lograr la efectividad de la protección de los derechos fundamentales, no es el Tribunal Constitucional el único órgano al que quepa atribuir con exclusividad esa competencia. Es el Alto Tribunal, pero también los jueces ordinarios los órganos que deben asumir y proteger esos derechos, sin considerarse estrictamente como dos planos distintos, sino que configurarían un todo<sup>405</sup>, aunque con funciones diferentes.

---

<sup>402</sup> CORASANITI, A., “Note in tema di...”, *op. cit.*, pág. 214.

<sup>403</sup> Quizá esta visión venga marcada por la propia evolución de los cometidos asumidos por el TC español, pues si bien en un primer momento se encaminó, preferentemente, a ejercitar mediante sus resoluciones una tarea casi docente que, a la vez, adaptase el corpus jurídico a la Constitución y a la realidad social en la que ésta actúa, con posterioridad sus resoluciones han ido asumiendo ciertas dosis de dogmatismo que han favorecido los recelos de algunas opiniones doctrinales.

<sup>404</sup> RUBIO LLORENTE, F., “Problemas de la interpretación constitucional”, *Revista jurídica de Castilla-La Mancha*, nº 3 y 4, págs. 43-44, relaciona los criterios o métodos de interpretación utilizados por la jurisprudencia constitucional con la asunción de un concepto de derechos fundamentales y del alcance de su elenco.

<sup>405</sup> La STC 50/1984, de 5 de abril, afirmó que: “La distinción entre la jurisdicción constitucional y la ordinaria no puede ser establecida, como a veces se hace, refiriendo la primera al ‘plano de la constitucionalidad’ y la de la jurisdicción ordinaria al de la ‘simple legalidad’, pues la unidad del ordenamiento y la supremacía de la Constitución, no toleran la consideración de ambos planos como si fueran mundos distintos e incommunicables. Ni la jurisdicción ordinaria puede, al interpretar y aplicar la ley, olvidar la existencia de la Constitución ni puede prescindir la jurisdicción constitucional del análisis crítico de la aplicación que la jurisdicción ordinaria hace de la ley cuando tal análisis es necesario para determinar si se ha vulnerado o no alguno de los derechos fundamentales o libertades públicas cuya salvaguarda le esté encomendada”.

En este sentido, debido a la peculiar redacción del precepto constitucional que protege la inviolabilidad del domicilio, una parte sustancial del papel que se atribuye a los poderes públicos de protección del derecho fundamental recae en el Juez<sup>406</sup>. Otra buena parte recaerá en el poder legislativo, y, a su vez, en la propia Administración en su contacto con los administrados.

Esta posibilidad de actuación de los poderes públicos tan cercana a los derechos fundamentales, y en nuestro caso concreto, a la inviolabilidad domiciliaria y a la intimidación, se ha hecho acreedora de opiniones no siempre coincidentes. Uno de esos *punctum dolens* proviene de las relaciones de dependencia o autosuficiencia de la actuación judicial respecto a la participación la legislativa para lograr la efectividad del derecho. Dicho en otros términos, de la exigencia inexcusable o no de intervención del legislador para otorgarle eficacia a la remisión judicial<sup>407</sup>, de su mera posibilidad de regular v.gr. aspectos procedimentales de esa autorización judicial, o de la suficiencia de la redacción del precepto constitucional al remitir a la intervención judicial. La solución a esta cuestión no nos es irrelevante, pues si bien la LJCA y la LOPJ realizan alguna puntualización, en ninguna norma tributaria -excepto el art. 115 RGR y que ha quedado, cuando menos, en una incómoda posición en este punto- se ha hecho la menor referencia a la autoridad judicial tuitiva del derecho o al procedimiento a observar para solicitar y que ésta conceda la autorización; aunque con el trasfondo de las leyes orgánicas.

Ahora bien, como afirmábamos en el comienzo del trabajo, si resulta predicable la eficacia directa y la vinculación inmediata de los dictados constitucionales<sup>408</sup>, podía achacársenos cierta contradicción si postulásemos la irremediable necesidad de *interpositio legislatoris*; y más, teniendo en cuenta que en los apartados segundo y tercero del art. 18 no se hace referencia expresa a la intervención legal de desarrollo (no así en el apartado cuarto, con el problema de la informática y su relación con la intimidación). Como tendremos ocasión de analizar más detenidamente, no consideramos que, sin la existencia de una regulación legal, esa llamada a la actuación judicial que se hace desde el precepto constitucional sea impracticable o implique la total desprotección del derecho<sup>409</sup>. Pero, de existir esa regulación legal, el principio de seguridad

---

<sup>406</sup> Cuatro son los casos recogidos en el mismo Capítulo II del Título I de la CE en que se hace expresa remisión a la activa participación judicial. Así, en la inviolabilidad del domicilio -art. 18.2, expresamente: "...sin...resolución judicial"-; en el secreto de las comunicaciones -art. 18.3: "...salvo resolución judicial"-; en el art. 20.5: "...en virtud de resolución judicial", en el secuestro de medios de información; y, por último, en caso de disolución de asociaciones o de suspensión de sus actividades -art. 22.4: "...en virtud de resolución judicial motivada"- . Aunque, como es notorio, el alcance y la finalidad de los dos primeros casos diverge de los otros dos.

<sup>407</sup> Así se manifiesta MARTÍN MORALES, R., "La *interpositio legislatoris* en los supuestos de limitación de derechos fundamentales a través de la remisión constitucional expresa al juzgador", en la obra colectiva *Estudios de Derecho Público*. Homenaje a J. J. Ruiz-Rico. Vol. I. Tecnos, Madrid, 1997, pág. 403 y 405, donde se muestra partidario de no considerar inmediatamente aplicables determinadas cláusulas constitucionales como la enunciada, exigiendo un previo desarrollo legislativo que predetermine los procedimientos que deberá atender esa actuación judicial. Vid. MORALES PRATS, F., *La tutela penal de la intimidad: privacy e informática*. Destino, Barcelona, 1984, pág. 311 y ss., así como JIMÉNEZ CAMPO, J., "La garantía constitucional del secreto de las comunicaciones", *REDC*, nº 20, 1987, pág. 57 y ss.

<sup>408</sup> De hecho, como avisa AGUIAR DE LUQUE, L., "El Tribunal Constitucional y la función legislativa: el control del procedimiento legislativo y de la inconstitucionalidad por omisión", *Revista de Derecho Político*, nº 24, 1987, pág. 27 y ss., aunque "la necesidad de desarrollo de los preceptos constitucionales por vía legal es una exigencia casi inseparable de las normas constitucionales...", lo que, sin embargo, no ha de conducir a una reducción de su valor normativo".

<sup>409</sup> Como bien explica MARTÍN MORALES, R., "La *interpositio legislatoris* en los supuestos de limitación de

jurídica -mandato también constitucional, no se olvide- ganaría muchos enteros y beneficiaría a los mismos poderes públicos y a los titulares de los derechos<sup>410</sup>. Pero afirmar, en caso contrario, su ineficacia, supone obviar que, en todo caso, tampoco el juez no tiene las manos libres para hacer y deshacer a su antojo, sino que el principio de proporcionalidad -corolario de la justicia, con arraigo especial en materia de derechos fundamentales, y la tutela judicial efectiva -art. 24 CE- se convertirán en las arterias protectoras del citado derecho.

Así se puede deducir del f.j. tercero de la Sentencia del TC 22/1984, tan poco explícita en otros puntos. En este caso, afirmó que “la autoridad judicial está investida de la *suficiente* potestad para otorgar las autorizaciones de entrada y registro, de la misma manera que ocurre en el apartado tercero del artículo 18”. Otra cosa será exigir la regulación legislativa de los aspectos sustantivos y procedimentales de esa autorización judicial. En todo caso, puede afirmarse taxativamente, como analizaremos, que esa exigencia de autorización judicial, cuando no se disponga de consentimiento del sujeto debe estar presente al ser voluntad Constituyente.

También se puede traer a colación la *Sentencia del TC 50/1995, de 23 de febrero*, cuando en su f.j. sexto pone de relieve que, en “la lucha contra el fraude fiscal (...), el *papel del Juez* cobra una singular trascendencia como garante del equilibrio de los derechos individuales y de las *potestades de la Hacienda Pública* a la luz del mandato constitucional” establecido en el artículo 31 de la Constitución<sup>411</sup>. A su vez, la STC 160/1991, de 18 de julio, destaca que la garantía judicial supone realizar una ponderación de bienes antes de conceder la autorización: “la garantía judicial aparece así como un mecanismo de orden preventivo, destinado a proteger el derecho, y no a reparar su violación cuando se produzca. La resolución judicial, pues, aparece como el método para decidir, en casos de colisión de valores e intereses constitucionales, si debe prevalecer el derecho del artículo 18.2 CE u otros valores e intereses constitucionales protegidos. Se trata, por tanto, de encomendar a un órgano jurisdiccional que realice una ponderación previa de intereses, antes de que se proceda a cualquier entrada o registro, y como condición ineludible para realizar éste, en ausencia (y también en su contra) de consentimiento del titular”.

---

derechos fundamentales a través de remisión constitucional expresa al juzgador”, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Público*. Homenaje a J. J. Ruiz-Rico. Vol. I. Tecnos, Madrid, 1997, pág. 404, aunque con una visión limitada al ámbito penal, antes de la Ley Orgánica 4/1988 que recoge los supuestos de autorización judicial de las comunicaciones telefónicas, tampoco existía regulación legal aplicable, y no por ello se hallaba totalmente inerte el derecho constitucional.

<sup>410</sup> Además, como recoge MARTÍN MORALES, R., “La interpositio legislatoris...”, *op. cit.*, pág. 407, esa inexistencia de ley va en contra de la doctrina del TEDH, en cuya Sentencia de 2 de agosto de 1984, caso Malone, señaló que la injerencia en los bienes jurídicos que el CEDH protege únicamente está prevista por la Ley, según el art. 8.2, si es conforme al derecho nacional y, además, esa norma expresa clara y suficientemente precisa las situaciones y requisitos en que se autoriza esa inferencia y sus límites.

<sup>411</sup> Aunque tal manifestación no pueda compartirse en sus estrictos términos, pues debiera haberse referido, en vez de a ese contrapeso entre derechos y potestades, mejor al equilibrio entre los derechos, sean individuales sean colectivos, y el deber constitucionalizado de contribuir, para el cual aquéllas no son más que un instrumento. MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pág. 395, ponen de relieve la doctrina del TC orientada a ese reequilibrio de la posición jurídica del contribuyente con la Administración tributaria.



#### **4.3.3.- EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL Y SUS MANIFESTACIONES SOBRE EL DEBER DE CONTRIBUIR Y LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO. LAS REFERENCIAS AL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS**

La atribución a la Constitución de la condición de norma inmediatamente vinculante va a tener indudables reflejos en uno de los preceptos constitucionales con especial incidencia en el ámbito financiero, como es el señero artículo 31 CE, sustento del deber de contribuir en los términos expresamente por él señalados y con las exigencias por él delimitadas. Este deber va a constituir el cimiento jurídico sobre el que edificar el entramado constitucional tributario, recogiendo los principios exigibles constitucionalmente en este ámbito, y que, como hemos enunciado con carácter general, tienen eficacia derogatoria de las normas que no se acoplen a los dictados constitucionales.

La STC 50/1995, de 23 de febrero, puso de relieve que: “La elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (Art. 31 CE) y lleva consigo la necesidad de impedir ‘una distribución injusta de la carga fiscal...’. Aquí está la justificación profunda de tal obligación y también la antijuridicidad material del delito fiscal y de la infracción correlativa: el incumplimiento de ese deber constitucional se llama defraudación. ‘La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración Tributaria’ (STC 76/1990)”.

Sentencia 50/1995 que continuó afirmando que “la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo aparece proclamada en el art. 31 CE y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático, como pone de manifiesto la legislación de los países de nuestro entorno geográfico y cultural”.

Así pues, es voluntad de la misma Carta Magna, a tenor de la interpretación realizada por el TC, la protección del deber de contribuir al constituir expresión de la solidaridad general; deber para cuya efectividad será necesario actuar contra la manifestación que atenta más gravemente a esa solidaridad, el fraude fiscal. Ahora bien, en determinadas ocasiones, esa lucha contra la evasión fiscal que, según el TC, es un fin perseguido desde el articulado constitucional e impuestos al legislador y a los órganos administrativos, puede suponer un roce con derechos también sancionados constitucionalmente<sup>412</sup>. La STC 73/1982, en su f.j. quinto, afirmaba que “el derecho a la intimidad personal (afirmación extensible a la inviolabilidad domiciliaria, añadimos nosotros) no queda violado porque se impongan a la persona *limitaciones* de su libertad como consecuencia de deberes y relaciones jurídicas que el ordenamiento jurídico regula (...)”; y cfr. la STC 254/1993, en cuanto al deber de proporcionar datos personales a las Administraciones públicas.

Pero algún paso más será necesario dar para analizar la relación que se puede producir entre un deber constitucionalmente sancionado y un derecho calificado por la Carta Magna como

---

<sup>412</sup> Vid. LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, op. cit., págs. 19-20 y también 36-37. Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “Información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional”, *Tecnos, colección jurisprudencia práctica*, nº 44, Madrid, 1992, pág. 13.

'fundamental'. Cuestión que exigirá del análisis del contenido de ambos, pero también de cómo despliegan su eficacia y cuáles pueden ser sus contornos. Así, la STC 57/1994, de 28 de febrero, f.j. 6, estableció que los derechos, v.gr. la intimidad, podrían *ceder* tan sólo ante *límites o limitaciones* recogidas *expresamente* en la Constitución, ante *límites derivados, mediata o inmediatamente*, del texto constitucional, por venir justificados para preservar *otros bienes o derechos constitucionales* (cita las SSTC 11/1981, f.j. 7; y 2/1982, f.j. 5). Debiendo respetar, siempre y en todo caso, el contenido esencial del propio derecho fundamental.

De hecho, la STC 22/1984, de 17 de febrero, f.j. 3, ya se había referido a los 'fines sociales', y la 37/1989, de 15 de febrero, f.j. 7, a las 'exigencias públicas' que conformarían el denominado 'interés público', como bienes que justifican esa tarea que denomina de ponderación o equilibrio ante derechos fundamentales como la intimidad o la inviolabilidad domiciliaria. Pero con la cautela de que no basta la mera invocación ritual o mecánica de la concurrencia de un interés público<sup>413</sup>. Esos fines o intereses tienen que ser valores o bienes constitucionalmente protegidos; es decir, que tan destacada necesidad de protección de esos "intereses constitucionalmente relevantes" (STC 143/1994, f.j. 6) debe inferirse del mismo texto constitucional. Y siempre, no lo olvidemos, manteniendo impoluto el contenido esencial del derecho fundamental.

La STC 99/1994, de 11 de abril, f.j. 6, expuso que "deben apreciarse, en este caso como en todos los de colisión de derechos fundamentales o de bienes constitucionalmente protegidos, los intereses en presencia, mediante una adecuada ponderación de las circunstancias concurrentes". Y es que, tal y como reflejábamos con anterioridad, al configurarse como un 'derecho fundamental' (por comparación al otro término objeto de ponderación, que es un 'deber de contribuir' que también protege un determinado bien jurídico constitucional), y que, además, ostenta la protección jurídica máxima que el ordenamiento otorga a los derechos recogidos en su Carta Magna, la conclusión que cabe deducir de su equilibrio con el deber de contribuir se debería exteriorizar en una compaginación que permita, "con el respaldo legal suficiente, siempre que a su vez se recabe la autorización judicial", como dispuso la STC de 23 de febrero de 1995, en su f.j. sexto, no desustanciar ni el derecho -hasta cotas que lo desnaturalicen y lo transforme únicamente en mera expectativa-, ni tampoco el deber -hasta un nivel que lo convierta en un voluntario, por aislado y descontrolado, ejercicio de solidaridad-.

Esa compaginación entre derecho y deber se presentaría menos problemática si el legislador hubiera proporcionado criterios válidos y uniformes que permitiesen al titular del derecho conocer sus condiciones de ejercicio, y a los órganos administrativos la estricta adecuación de su actuación a las exigencias constitucionales y legales, evitando así posibles pronunciamientos judiciales posteriores que anulen las actuaciones llevadas a cabo, previa lesión del derecho. En todo caso, y mientras no se dispone de esa regulación legal, es la resolución judicial a que se refiere el art. 18.2 CE, como afirmó la STC 160/1991, f.j. octavo, la que "aparece como el método para decidir, en casos de colisión de valores e intereses constitucionales, si debe prevalecer el derecho del art. 18.2 CE u otros valores o intereses constitucionalmente protegidos.

Además, el problema en España viene planteado por la redacción de los concretos preceptos constitucionales, tanto el art. 18 -derechos a la intimidad e inviolabilidad domiciliaria- como el art. 31 CE -deber de contribuir- y por la incertidumbre sobre el contenido constitucional concreto

---

<sup>413</sup> Como advirtiera la STC 37/1989, de 15 de febrero, f.j. 7, y la 57/1994, de 28 de febrero, f.j. 6, sobre intimidad corporal.

de cada uno de ellos<sup>414</sup>. De hecho, el TC, en la S. 66/1999, de 26 de abril, f.j. primero, alude a la dificultad de discernir varias “de las cuestiones más relevantes de la definición constitucional del derecho a la inviolabilidad del domicilio, entre ellas el concepto de domicilio, los titulares del derecho, y las condiciones que debe reunir el límite, también de rango constitucional, de la autorización judicial”.

La diferencia de su redacción con el art. 8 del Convenio de 1950 o el art. 14 de la Constitución Italiana<sup>415</sup> es notable, pues estos preceptos sí que recogen explícitamente las relaciones de esos derechos con otros bienes constitucionales, puntualizando cuáles pueden ser éstos -expresamente, los fines económicos y fiscales o el bienestar económico del país-, y remitiendo a la ley concreta la regulación de los aspectos necesarios para proteger y dotar de efectividad a ambos atendiendo a las peculiaridades propias que presenta su relación. En nuestro ordenamiento, sin embargo, esa referencia a la regulación legal observada en otros ordenamientos ha pretendido satisfacerse desde la mera previsión en norma legal de la actuación administrativa tributaria, por ejemplo, en el art. 141 LGT, desde el principio de legalidad de la actuación administrativa, sin acercarse a esta exigencia de ley entendiéndola como necesidad de regulación suficiente y detallada de las condiciones de ejercicio del derecho (art. 53 CE), como instrumento normativo que debe proporcionar los detalles suficientes para otorgar a su titular protección suficiente. Más notoria es, si cabe, la distinción respecto a la regulación constitucional alemana, donde incluso autoridades no judiciales pueden otorgar, en determinados y puntuales ocasiones, autorización suficiente.

En el art. 8 del CEDH se hace referencia a que las injerencias en el derecho al respeto a la vida privada y del domicilio estén previstas legalmente y que constituyan una medida necesaria en un país democrático para proteger, entre otros motivos, el bienestar económico del país<sup>416</sup> y los derechos y libertades de los demás. A ese bienestar económico del país ha acudido la propia doctrina emanada del TEDH para justificar la necesidad de esa actuación tributaria en momentos de coincidencia con el respeto de la vida privada. Pero tampoco nos resistimos a incluir, en esa

---

<sup>414</sup> De hecho, la STC 111/1983, ante la alegación de los recurrentes de que el Real Decreto-ley 2/1983 de expropiación del grupo Rumasa infringía el derecho a la inviolabilidad del domicilio, consideró que dicha norma no guardaba ninguna relación con el contenido constitucionalmente declarado del derecho (f.j. 11).

<sup>415</sup> BERTI, G., *Interpretazione costituzionale*. Cedam, Padova, 1990, pág. 420, dice que este artículo 14 de la CI necesita de una interpretación de tipo sistemático, conectándolo con el art. 13, para comprender su contenido específico y su peculiar contribución a garantizar la única intangible libertad humana. Y también pone de relieve, en pág. 421, que cuando el art. 14 se refiere a las leyes especiales motivadas por fines económicos o fiscales se produce una ocasión de encuentro o relación entre libertad e interés (en este caso, económico o fiscal), que va a pesar sobre el ejercicio o el disfrute de la libertad. Y, aunque cada vez más, las actividades económicas inciden en esferas individuales, lo cierto es que es muy difícil dar una solución general, pues en cada derecho subjetivo se debe ver una parte del ordenamiento, una expresión del equilibrio necesario entre exigencias e instancias diversas, y, en ocasiones, contrapuestas.

<sup>416</sup> La referencia al bienestar económico del país no constaba en el texto remitido al Comité de Ministros, sino que fue adoptado en el último momento por una enmienda presentada por la delegación británica para asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera y de control de cambios. Vid., sobre este precepto, el comentario de RUSSO, C., “Article 8, paragraphe 1”, *La Convention Européenne des Droits de l'Homme. Commentaire article par article*. Economica, París, 1995. Y también VELU, J. y ERGEC, *La Convention Européenne des Droits de l'Homme*. Bruylant, Bruxelles, 1990, pág. 530 y ss. Vid. la Resolución de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Exteriores, de 5 de abril de 1999 (BOE 6 de mayo de 1999) que hace públicos los textos refundidos del citado Convenio.

otra alusión que el art. 8 citado realiza a los derechos de los demás, al conjunto de los denominados 'derechos sociales' recogidos en nuestra Carta Magna, para cuya realización representa un papel importante, imprescindible, el Derecho financiero y ese 'bienestar económico del país'. De una interpretación sistemática entre la cláusula del bienestar económico del país, y de protección y efectividad de los derechos de los demás, se puede otorgar peso suficiente a las injerencias en el respeto a la vida privada por órganos de inspección tributaria para, a su vez, dotar a aquéllos de efectividad.

Sin embargo, en nuestra CE no hay referencia expresa a ninguno de esos motivos. La exigencia de regulación legal no consta en el precepto constitucional que protege la inviolabilidad domiciliaria; sí, en cambio, para la intimidad. De todos modos, como analizaremos, la no mención expresa no puede significar que se desconozcan los arts. 53 y 81 CE y su influencia sobre la tarea legislativa en el ámbito de los derechos fundamentales. Con lo cual, bástenos en este momento afirmar que esa regulación legal podrá existir, tanto si viene exigida desde el mismo precepto constitucional como si no se hace referencia a ella; y que, además, si esa regulación legal supone el 'desarrollo directo' de ese derecho, se requerirá ley orgánica. El CEDH, como se aprecia en su redacción, sí que hace expresa que la regulación legal sea la que determine las injerencias permitidas en esa esfera privada protegida en su art. 8.

Sin embargo, parece que es voluntad del TC enlazar con el contenido del art. 8 del CEDH en el f.j. sexto de la STC 50/1995, de 23 de febrero; más concretamente con una de las causas que el precepto citado establece como de suficiente relevancia para permitir una intromisión en la vida privada o en el domicilio del ciudadano. Se pretende 'salvar el escollo' que se presenta de realizarse una aproximación literal al art. 18 CE, pues ya puso de relieve la STC 22/1984, f.j. 3, que ese precepto constitucional no recoge expresamente qué otros bienes jurídicos justifican esa intromisión en la intimidad o la inviolabilidad domiciliaria.

Así, la Sentencia 50/1995, afirmó que: "El interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda Pública es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país, como prevé el Convenio de Roma a la hora de legitimar la injerencia de la autoridad pública en el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia de cualquier persona (art. 8.1 y 2), a la luz de la cual ha de interpretarse los derechos fundamentales y sus excepciones, sin perjuicio, por otra parte, del margen de apreciación dejado al prudente arbitrio, que no arbitrariedad de cada Estado para configurar esas medidas (TEDH, caso Rieme, Sentencia de 22 de abril de 1992)".

Por tanto, esa injerencia domiciliaria se justificaría por el componente 'interés general' que el deber de contribuir supone y cuya efectividad es perseguida por las actuaciones inspectoras. Aunque la STC 50/1995 no hace referencia a esa exigencia de regulación legal, sí que acentúa el papel del Juez. A la hora de atender a la entrada en el domicilio por las autoridades tributarias cita que: "Con el mismo talante, se ha pronunciado el TEDH, que considera legítima la intromisión en el domicilio para fines de investigación fiscal (STEDH, 25 de febrero de 1993, caso Funke). La necesaria cobertura para la adopción de la medida -entrada en el domicilio y su reconocimiento- dimana, en primer lugar de la propia Constitución (art. 18.2) que lo permite genéricamente si hay autorización judicial y, en segundo escalón, se encuentra en la Ley General del Ramo, 230/1963. (...) Lo dicho pone de manifiesto que la inviolabilidad del domicilio encuentra uno de sus límites en el supuesto de la función inspectora de la Hacienda Pública, con el respaldo legal suficiente, *siempre que*, a su vez, se recabe la autorización judicial".

En el problema planteado subyace la usual presentación de la convivencia del derecho a la intimidad e inviolabilidad domiciliaria y de la actuación inspectora o recaudadora tendente a evitar el fraude fiscal en términos tan radicalmente opuestos, que poco invitan al encuentro y compaginación entre ambas exigencias. Así, se falsean ambos puntos de referencia de entenderse que el interés del ciudadano se vería satisfecho al protegerse excluyentemente el domicilio o el derecho a la intimidad, mientras que el interés público haría lo propio únicamente con la recaudación tributaria (entendiéndola casi como un 'derecho propio de la Administración tributaria'). Falseamiento que conlleva la equívoca situación de olvidar que el interés público debe propender, necesariamente también, a la efectividad de todo derecho fundamental<sup>417</sup>, y que el interés del ciudadano no puede hacer caso omiso al cumplimiento de obligaciones y deberes en la medida en que resultan impuestos por la propia Carta Magna y regulados por el ordenamiento (STC 170/1987; y los Autos TC 642/1986 y 692/1986), en los justos términos por ellos impuestos, y que encuentran ubicación en principios, como la solidaridad, la capacidad económica, la igualdad, etc. Lozano Serrano afirma, sin tapujos, que: "...no puede edificarse el ordenamiento tributario sobre la base de una Administración titular de un interés público al que se oponen los intereses de los distintos contribuyentes, pues el fenómeno de la tributación con arreglo a los criterios del artículo 31 CE encierra una dimensión colectiva que rebasa ese estrecho marco de relaciones"<sup>418</sup>.

Por tanto, la necesidad primordial es hacer realidad dos exigencias que deben cohonestarse desde sus contenidos constitucionales mediante una interpretación unitaria, sistemática y teleológica de la totalidad de la Carta Magna. Así, en el derecho fundamental a la inviolabilidad domiciliaria o a la intimidad podrá incidirse, pero con las cautelas constitucional y legalmente establecidas (que la STC 76/1990 entiende limitación del ejercicio del derecho "connatural al Estado fiscal que deriva del Estado Social"<sup>419</sup>), cuando se necesite dar cumplimiento efectivo a

---

<sup>417</sup> GARCÍA AÑOVEROS, J., "Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales", *REDF*, *op. cit.*, pág. 228, considera a los derechos fundamentales "sustancia misma de la Constitución y áreas inviolables de la libertad individual, donde prime la voluntad de decisión del sujeto", de ahí que los derechos, desde la función ejecutiva pública, administrativa, como afirma el autor, se vean como límites, barreras, "y los responsables de esa función, y los ejecutores, se ingenian para llegar a los bordes, a los límites, y en esa marcha con frecuencia se extralimitan (...), recuerden lo sucedido con la famosa Ley de la patada en la puerta, (...) o aquella pretensión de entrada en el domicilio para embargar sin el previo mandamiento judicial". Vid. GÓMEZ GUILLAMÓN, R., "El artículo 87.2 LOPJ y la jurisprudencia del TC", *RPJ*, n° 23, pág. 76, así como NIETO, A., "Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria", *RAP*, n° 112, 1987, quien entiende que "el derecho a la inviolabilidad domiciliaria es susceptible, como ninguno, de ser ejercido abusivamente y en contra de la buena fe".

<sup>418</sup> Vid., respectivamente, SAINZ DE BUJANDA, F., en la presentación de la *Revista Civitas*, *REDF*, n° 1, 1974, pág. 3 y ss. También en *Sistema de Derecho Financiero*. vol. 2º, Seminario de Derecho Financiero Universidad Complutense, Madrid, 1977, pág. 75 y ss., y LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, *op. cit.*, pág. 92, nota 124, y en pág. 231; así como en su obra *Exenciones tributarias...*, *op. cit.*, pág. 34 y 44. Vid., también, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "Comportamientos dilatorios de la gestión tributaria", *HPE*, n° 16, 1972, pág. 133 y ss.; LASARTE ÁLVAREZ, J., "Notas para la historiografía...", *op. cit.*, pág. 27.

<sup>419</sup> Cfr. las opiniones sobre la Sentencia de AGUALLO AVILÉS, A., "Interés fiscal y...", *op. cit.*, pág. 579, CLAVIJO, F. y ESEVERRI, E., "El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria ¿garantía para la Administración...?", *op. cit.*, pág. 175, y también CLAVIJO CARAZO, F., "La función comprobadora y liquidadora de la Inspección", *Impuestos*, n° 7, 1986, II, pág. 41. Vid. las reflexiones de PONT MESTRES, "Examen de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26-IV-1990, sobre la supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria", *RTT*, n° 9, 1990, pág. 42 y ss.; SÁNCHEZ SERRANO, L., "Los españoles ¿súbditos fiscales?", *Impuestos*, 1992, pág. 241 y ss., y de CHECA GONZÁLEZ, C., *La supresión del Impuesto sobre*

ese 'deber' sancionado en el art. 31 CE; para lograr que, en definitiva, no se pueda hablar propiamente de "excepciones o restricciones" de uno y otro derecho sino, más bien, de condicionamientos recíprocos, justificados y no arbitrarios, desde el contenido constitucional de cada uno. Y al revés, el deber generalizado de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no puede conllevar un atentado o invadir injustificada, arbitraria y desproporcionadamente, y, en consecuencia, inquietar, mediante actuaciones inspectoras o recaudadoras, espacios como el domicilio, o los datos y noticias reservadas del individuo, que la misma Constitución protege y que son "derechos de mayor valor" (STC 66/1985). De ahí que la alusión que la STC realizaba al Estado Social suponga una lectura muy mermada de éste, desconociendo que, como puso de relieve Häberle<sup>420</sup>, "la garantía del Estado Social hace efectivos los derechos de libertad", desde la consecución de una libertad real y no sólo formal, para que el sujeto esté en condiciones de ejercitarla.

La STC 50/1995 afirmó que a la luz del Convenio de Roma "ha de interpretarse los derechos fundamentales y sus excepciones (STC 114/1984), sin perjuicio, por otra parte, del margen de apreciación dejado al prudente arbitrio, que no arbitrariedad, de cada Estado para configurar estas medidas (TEDH, caso Riema, S. 22 de abril de 1992)" de intromisión en la vida privada o el domicilio. Esto significa que también desde el articulado del Convenio Europeo, y más concretamente desde el art. 8, se impone una obligación positiva a los Estados firmantes, entre ellos España, de garantizar el respeto a esa vida privada con las medidas legislativas, administrativas o judiciales necesarias. Regulación legal por cada Estado que, según el art. 8 del CEDH, supone una de las condiciones necesarias para esa injerencia. Esta situación se aprecia en la misma redacción del precepto, que no enuncia un típico "derecho a...", sino un derecho "al respeto de...".

Los poderes públicos estatales asumen, por tanto, una obligación doble: por una parte, que no se realicen injerencias en el citado derecho que no vengan justificadas o sean arbitrarias o injustificadas -típica configuración liberal abstencionista, como límite a los poderes públicos-; y, por otra, también tienen la obligación "de respeto a" ese derecho, que implicará actuar positivamente para conseguir su eficacia para los ciudadanos. Así lo puso de relieve el TEDH, en la S. de 26 de marzo de 1985, X e Y contra los Países Bajos, afirmando que: "El art. 8 del CEDH no solamente obliga al Estado a abstenerse de interferir; además de esta obligación primaria negativa, pueden existir obligaciones positivas que son inherentes a un respeto eficaz de la vida privada.... Estas obligaciones pueden implicar la adopción de medidas destinadas a garantizar el respeto de la vida privada incluso en el ámbito de las relaciones entre personas privadas". Evidentemente, a la hora de determinar esos niveles de respeto debido y de actuaciones positivas por los poderes públicos, su concreción no resulta fácil, quedando, en último término, en manos de los mismos Estados, que, como es lógico, deberán realizar una labor típica de ponderación - así, STEDH, Rees contra UK, de 17 de octubre de 1986-.

#### **4.3.3.1.- EL CONSEJO CONSTITUCIONAL FRANCÉS ANTE LA INVOLABILIDAD DOMICILIARIA Y LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL**

Ha sido moneda común, apreciable en la mayoría de los países de nuestro entorno jurídico, las fricciones entre el deber de contribuir y la posibilidad o necesidad de realizar controles e

---

*sucesiones y donaciones. Materiales para la reflexión.* Marcial Pons, 1997, pág. 90 y ss.

<sup>420</sup> Vid. HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, op. cit., pág. 68 y ss.

investigaciones fiscales, incluso en el domicilio en cuanto ámbito espacial inviolable protegido como derecho fundamental, llegándose a requerir el pronunciamiento de los Tribunales Constitucionales. Esta circunstancia fue aprovechada para intentar clarificar, de paso, la relación entre el deber constitucional de contribuir y los derechos fundamentales. Mediante la intervención de esos Tribunales, se realiza una tarea delimitadora y compaginadora de ambas exigencias constitucionales: la necesidad de una contribución al Erario público, y las consecuentes posibilidades de actuación puestas en manos de los órganos administrativos para proceder a comprobaciones e investigaciones sobre datos y circunstancias con trascendencia fiscal, y que pueden llegar a expandirse, en esa necesidad de información con relevancia tributaria, hasta ámbitos tan celosos para los ciudadanos, y protegidos por la unanimidad de documentos constitucionales, como lo son la intimidad y el domicilio.

En Francia, tanto el Consejo Constitucional como los órganos judiciales ordinarios, cada uno en la función que les corresponde, han adquirido un relevante papel a la hora de dotar de efectividad y delimitar el contenido del derecho que protege el domicilio y al tratar de compaginarlo con el deber de contribuir -aunque éste no viene recogido expresamente en ningún precepto de la Constitución francesa de 1958 sino en el art. 13 de la Declaración de 1789-, y de manera destacada para luchar contra el fraude fiscal<sup>421</sup>.

El Consejo Constitucional francés, para resolver esta problemática, dictó una de sus sentencias más paradigmáticas<sup>422</sup>, la Decisión nº 164, de 29 de diciembre de 1983. Esta resolución proporcionó un destacado panorama de la mayoría de las bases constitucionales del derecho fiscal, como ha sido destacado por la doctrina francesa<sup>423</sup>.

En ella se enjuiciaba el artículo 89 de la ley de finanzas ('loi de finances'<sup>424</sup>) para 1984, que era el precepto responsable de instaurar la posibilidad -inexistente hasta entonces para los

---

<sup>421</sup> Este art. 13 de la Declaración francesa de 1789 establece que es indispensable una contribución común para mantener la fuerza pública y subvenir los demás gastos del gobierno; contribución que debe ser igualmente distribuida entre todos los miembros de la comunidad de acuerdo con sus posibilidades. Recoge ALZAGA, O., "Comentario al artículo 31", en *La Constitución española de 1978 (Comentario sistemático)*. Ed. del Foro, Madrid, 1978, pág. 276, que dicho término 'indispensable' refleja el modo en que prevalece la doctrina liberal que consideraba a los impuestos como un mal, a la vez que consagra el principio de proporcionalidad en la imposición.

<sup>422</sup> La importancia y el carácter innovador de esta resolución del Conseil Constitutionnel de 29 de diciembre de 1983 (*Journal officiel*, 30 décembre 1983, pág. 3874), es subrayada por LUCHAIRE, F., "El fisc, la liberté individuelle et la Constitution", *Mélanges P. M. Gaudemet*. Economica, París, 1984, puesto que el Consejo Constitucional vino a censurar el silencio del legislador.

<sup>423</sup> En tal sentido, MARTINEZ, J. C., y DI MALTA, P., *Droit Fiscal Contemporain. Op. cit.*, pág. 36, para quienes, siendo esas bases constitucionales del derecho fiscal muy cercanas de un país a otro, puede hablarse, incluso, de "normas constitucionales universales o de un ius cogens fiscal. Es decir, de normas fiscales imperativas reconocidas por la comunidad de Estados en su conjunto, y que serán: el consentimiento al impuesto (que en pág. 43, considera el primero de todos los principios generales del derecho público, incluso un "principio con valor supraconstitucional"), la solidaridad fiscal y la igualdad ante el impuesto, que ya se dejaba entrever en la decisión del CC de 27 de diciembre de 1973 al comparar, en este punto, determinadas disposiciones de la ley de finanzas para 1974 con el texto de la Declaración de derechos del hombre. Además, se le atribuye una doble vertiente, la igualdad ante las cargas públicas -decisión de 12 de julio de 1979- y la igualdad ante la ley fiscal -decisión de 31 de diciembre de 1983-.

<sup>424</sup> En el art. 34, apartado cuarto, de la de la Constitución francesa de 1958 sobre esas leyes de finanzas dispone que: "Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'Etat dans les conditions et sous les réserves

impuestos directos y el IVA-, de que los agentes tributarios, dentro de ciertas condiciones, pudiesen realizar investigaciones y pesquisas en el domicilio. El 'juez constitucional' francés consideró que los límites que el precepto recogía para realizar esa actividad eran insuficientes si se quería respetar adecuadamente los derechos y libertades afectadas. La citada Sentencia del Consejo Constitucional francés afirmó, taxativamente, que: "si las necesidades de la acción fiscal pueden exigir que los agentes tributarios sean autorizados a realizar investigaciones en lugares privados, esas investigaciones deberán respetar el art. 66 de la Constitución, que confía a la autoridad judicial la salvaguardia o protección de la libertad individual en todos sus aspectos, y destacadamente el de la inviolabilidad del domicilio...".

En la citada Decisión de 1983, al tener que pronunciarse sobre la legitimidad de los controles fiscales y la lucha contra el fraude fiscal, el Consejo Constitucional acudió al artículo 13 y 14 de la Declaración de Derechos de 1789, declarando la inadecuación, por omisión, del precepto juzgado a las exigencias constitucionales. Como consecuencia de la Sentencia interpretativa dictada, el legislador tuvo que redactar un nuevo precepto que recogía las indicaciones sobre el contenido que debía asumir la nueva redacción.

Como decíamos, en esa Decisión de 1983 se recurrió al artículo 13 de la Declaración, donde se establece el principio de necesidad del impuesto, y al art. 14, cuando se refiere a la "nécessité de la contribution publique"; en el bien entendido sentido de consecución de una contribución común, igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades, y que provenga, además, de sus legítimos representantes -principio del consentimiento<sup>425</sup>-. Del juego de ambos preceptos extrajo el valor de exigencia constitucional de luchar contra el fraude fiscal, y la legitimidad, desde el referente constitucional, de realizar los controles e investigaciones fiscales, bajo condiciones precisas y limitadas, aunque pudiesen afectar a otros principios de valor constitucional, como el de inviolabilidad del domicilio<sup>426</sup>. Supuso una manifestación firme contra cualquier opinión que pretendiese justificar el fraude fiscal, o siquiera "entorpecer la legítima represión", como recoge Philip<sup>427</sup>. Y para ello declaró que el ejercicio de las libertades y los derechos están necesariamente limitados por el control administrativo destinado a atajar el

---

préveus par une loi organique". La Ordenanza orgánica de 2 de enero de 1959, relativa a las leyes de finanzas, indica que éstas pueden contener todas las disposiciones relativas a la base imponible, a los tipos y a las modalidades de recaudación de los impuestos de cualquier naturaleza. Sobre las competencias de estas Leyes de finanzas francesas, y la posibilidad de regular no sólo ingresos y gastos sino también normas fiscales claramente desligadas de esos dos componentes, hay que tener en cuenta que ese art. 34 otorga la competencia legislativa tributaria, bien sea por ley ordinaria o mediante la ley de finanzas, al Parlamento para crear, modificar o suprimir un impuesto, definiendo las reglas de la base imponible -'assiette', los tipos y las modalidades de recaudación tributaria -"fixe les règles concernant l'assiette, les taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures"- . En España, sin embargo, basta con citar la STC 76/1992, y su pronunciamiento sobre el art. 130 LGT -que regulaba la entrada domiciliaria por los órganos de la Administración tributaria-, declarando nulo el precepto por regular materia impropia de una Ley de Presupuestos.

<sup>425</sup> Vid., sobre el principio de *consentimiento del impuesto* también destacados autores franceses en el terreno fiscal, como TROTABAS, L., y COTTERET, J. M., *Droit Fiscal*. Dalloz, París, 1992, afirmaban que "La historia enseña que las instituciones políticas están fundadas en el consentimiento del impuesto, es decir, en la intervención prácticamente necesaria del Parlamento, representando a los contribuyentes para establecer el impuesto".

<sup>426</sup> Vid., en este sentido, PHILIP, L., "Le droit constitutionnel...", *op. cit.*, págs. 140-141.

<sup>427</sup> PHILIP, "Réflexions, à partir d'un cas pratique, sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale", *RFFP*, nº 15, 1986, pág. 131.



fraude fiscal; puntualizando, a su vez, las condiciones y exigencias de la investigación fiscal en los domicilios de los contribuyentes para no lesionar el derecho en cuestión.

Se intentó un razonamiento destinado conseguir que una lectura partidista e individualista de la libertad no pueda servir de cobertura opaca, excusadora y favorecedora del fraude fiscal, pero tampoco que, bajo el sayo de la necesidad del impuesto, los derechos y libertades puedan ser reiteradamente sacrificados en su totalidad. Más bien, se trataba de que ambos principios, el de necesidad del impuesto y el de libertad, fuesen conciliados<sup>428</sup>, como se encargó de puntualizar la Sentencia del Consejo Constitucional de 1983.

Asimismo, hizo recaer sobre la autoridad judicial la atención, control y responsabilidad<sup>429</sup> de la protección del derecho en las visitas realizadas en ese ámbito por los inspectores de tributos, afirmando textualmente que esas entradas domiciliarias “deben ser realizadas respetando el artículo 66 (...) que confía a la autoridad judicial la protección de la *libertad individual en todos sus aspectos*”. Con posterioridad, otra *Decisión del Consejo Constitucional, n° 184 DC, de 29 de diciembre de 1984, decisión relativa al artículo 94 de la Ley de Finanzas para 1985*, se referirá concretamente a la inviolabilidad del domicilio. En esta segunda oportunidad, como el nuevo precepto asumió las orientaciones dadas por el Consejo Constitucional en la S. de 1983 para que el precepto legislativo recogiese las garantías procedimentales de esa autorización judicial de entrada, se consideró conforme a las exigencias constitucionales, siendo plasmado así en el art. 216 B de la Ley de Procedimientos Fiscales vigente. En definitiva, supuso encumbrar a la autoridad judicial como garante de los derechos fundamentales en general, y de la libertad y la inviolabilidad domiciliaria, en particular. Además, la Decisión de 1983 utilizaba unos términos que reflejan la función y las tareas que debe cumplir la actuación judicial en las visitas domiciliarias por agentes tributarios, aumentando, mediante su especificación en el precepto legal, las garantías procedimentales a observar también por el juez. Otra decisión del citado Consejo francés 90-281, de 27 de diciembre de 1990, vuelve a incidir en la exigencia de autorización judicial, esta vez en una entrada de agentes de policía judicial en locales y medios de transporte para investigar y comprobar infracciones a las leyes sobre telecomunicaciones.

También en Francia, por tanto, se constata la importancia asumida por la jurisprudencia, sea constitucional sea ordinaria, en la construcción y delimitación, cada vez más precisa y exigente, tanto de los derechos fundamentales -en el caso francés, la libertad individual, donde estaría incluida la vida privada, según el Consejo Constitucional<sup>430</sup>- como del deber de contribuir y la

---

<sup>428</sup> Vid. BOUVIER, M., *Introduction au droit fiscal...*, op. cit., pág. 46.

<sup>429</sup> Los motivos alegados para declarar la nulidad del precepto fueron que no indicaba claramente “le domaine ouvert aux investigations”; ni atribuía al juez la misión de controlar la justificación y fundamentación de la autorización a él solicitada, ni hacía referencia a las posibilidades de intervención y control del juez durante las operaciones. Teniendo en cuenta que esa actuación judicial, además de venir consagrada en el art. 66 de la Constitución francesa, también se encuentra en la Ley constitucional de 3 de junio de 1958, que dispone: “el poder judicial debe ser independiente de los otros poderes, para estar en condición de asegurar el respeto a las libertades esenciales, que son definidas por el Preámbulo de la Constitución de 1946 y por la Declaración de derechos del hombre a la que se refiere”. Como se aprecia, si estos fueron los motivos que llevaron al Consejo Constitucional francés a declarar la inconstitucionalidad del precepto tributario, tampoco es que nuestro art. 141 LGT contenga dichas garantías relativas al procedimiento.

<sup>430</sup> FAVOREU, L., “La Cour de Cassation, le Conseil Constitutionnel...”, op. cit., pág. 175, afirma que el Conseil Constitutionnel ha adoptado una concepción amplia de la libertad individual, incluyendo a la vida privada en sus diversas manifestaciones -entre ellas, la inviolabilidad del domicilio-. Si todos estos derechos están

necesidad de realizar controles y comprobaciones fiscales para atajar el fraude fiscal. Esa intromisión en el domicilio podrá justificar una actuación legislativa cuando ésta se dirija a la consecución de otros “principios con valor constitucional”, como la lucha contra el fraude fiscal ( Decisión nº 181 DC) o a otros “objetivos de valor constitucional” (concretamente, la transparencia financiera), tal y como cita Favoreu<sup>431</sup>.

#### **4.3.3.2.- LA ARGUMENTACIÓN DIFERENTE EN ITALIA DESDE LA REDACCIÓN DEL ART. 14 DE LA CONSTITUCIÓN**

En Italia, la compaginación entre el deber de contribuir y los derechos constitucionales, especialmente la inviolabilidad del domicilio –por que la intimidad no se recoge en precepto constitucional alguno, sino que su protección es, en todo caso, deducida implícitamente, cuando no, negada por otros- parte de otros parámetros a tenor de la dicción de los artículos 2, 3 y 14 CI y de la interpretación que de ellos ha realizado la Corte Constitucional italiana.

Según la Corte Constitucional italiana, es necesario partir de la inexistencia de derechos ilimitados<sup>432</sup>, y de una lectura superadora de los derechos en clave exclusivamente individualista. Así, la SCC italiana nº 157 de 1969 afirmó que con la Constitución “los derechos de los ciudadanos son armónicamente coordinados con los de la comunidad de modo que terminan por limitarse unos a otros”. Para ello, la S. nº 51 de 1992 pone de relieve la lectura del deber tributario situado entre los “deberes inderogables de solidaridad, sobre los cuales, con el sentido del art. 2, se funda una convivencia civil ordenada a los valores de libertad individual y de justicia social”.

Ahora bien, a diferencia de cuanto ocurre en España, desde la misma Carta Magna italiana -concretamente, de la dicción de sus arts. 2 y 14- se puede realizar una lectura que compagine la libertad y los derechos con los deberes -calificados en ese art. 2 como inderogables-<sup>433</sup>. Específicamente, en lo que a nosotros más interesa, el deber de solidaridad tributaria, al ser

---

protegidos por la intervención de la autoridad judicial el resto de los derechos y libertades no entran dentro de la competencia del juez. Como ocurrió, por ejemplo, con la propiedad privada, cuando la Decisión de 17 de julio de 1985 del CC (nº 85-189 DC) declaró expresamente que la autoridad judicial no ha sido determinada constitucionalmente, en los términos del art. 66 de la Constitución, como garante de la propiedad privada.

<sup>431</sup> FAVOREU, L., “Le droit constitutionnel jurisprudentiel”, *Revue de Droit Prospectif*, 1986, pág. 480, y también TROTABAS, L., y COTTERET, J. M., *Droit Fiscal*. Précis Dalloz, París, 1992, pág. 81 y ss.

<sup>432</sup> Como ejemplo, podemos citar la SCC nº 5, de 19 febrero 1965, en *Giu.Cost.*, 1965, pág. 43 y ss., sobre el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CI dice que todos pueden recurrir en juicio para tutelar sus propios derechos e intereses legítimos. La resolución citada afirmó que la defensa es un *derecho inviolable* en todo estado y grado del procedimiento, aunque, “como otras situaciones constitucionalmente garantizadas, no puede atribuirse un valor absoluto, tal que no consienta adaptaciones o también restricciones por el legislador ordinario, cuando se presenten justificadas por otras normas o por principios fundamentales deducidos del sistema constitucional”, por lo que el legislador ordinario goza de “un margen de discrecionalidad que restringe el control de constitucionalidad a la sola racionalidad de la solución adoptada”, según dispuso la citada Corte en la S. 8 mayo de 1974, nº 123, vid. en *Giu.Cost.*, 1974, pág. 841.

<sup>433</sup> Según LOMBARDI, G., *Contributo allo studio...*, op. cit., pág. 48, el principio de solidaridad “representa el criterio fundamental destinado a mediar, a través de los deberes según los cuales se expresa sobre el plano constitucional, aquél mínimo de homogeneidad” indispensable. De ahí, la lógica unión que realiza la Constitución Italiana del artículo 2 con la solidaridad, y la vinculación de esta a los deberes inderogables, que son el contenido natural y la inmediata consecuencia jurídico positiva de aquél principio.

calificado como inderogable, asume un destacado 'valor constitucional preeminente' que se reflejará en esa tarea de consecución y búsqueda del equilibrio con otros valores o derechos constitucionales.

Se ha llegado a afirmar en Italia que en la protección del domicilio se produce, en realidad, una paradoja que le conduce, de ver ampliado su ámbito espacial de protección, ha otorgarle una protección menor. Y es que, aunque se ha ampliado la extensión espacial considerada domicilio respecto de la defendida tradicionalmente -pues venía reducida al *animus habitandi*-, extendiéndose ahora la protección de la inviolabilidad del domicilio a cualquier lugar donde se manifieste la vida privada, se está produciendo, al mismo tiempo, una reducción de la protección efectiva de ese derecho, al reconocerse la posibilidad de un "equilibrio de intereses entre los del privado y los colectivos, no inmolables en favor de un garantismo absoluto"<sup>434</sup>. De hecho, en la misma Asamblea Constituyente italiana se puso de relieve la intención de lograr la compaginación entre el derecho a la inviolabilidad del domicilio con otros intereses públicos dignos de tan alta tutela. En este sentido, Basso afirmó que "... no debemos proteger solamente la habitación, sino también, por ejemplo la *empresa*, la sede de un partido o una asociación. Al mismo tiempo, es necesario *evitar que los intereses públicos que legítimamente prevalezcan sobre el domicilio se encuentren cerrada o atrancada la puerta de la habitación. De otro modo bastaría transferir ahí los registros de la empresa para que el Fisco no los encuentre...*" (las cursivas son nuestras)<sup>435</sup>.

Con esta orientación, el párrafo tercero del art. 14 CI consiente que, mediante 'leyes especiales'<sup>436</sup>, el legislador ordinario pueda definir el ámbito y la extensión de este derecho; es decir, que se pueda autorizar, en virtud de disposición legal 'especial', la entrada en un domicilio incluso sin autorización judicial. Sin embargo, el mismo párrafo del precepto constitucional italiano establece dos limitaciones: una, relativa a la actividad que se podrá desarrollar, y la otra referida a la materia jurídica que lo justifica por su relevante interés para la comunidad. De este modo, cuando sea voluntad del legislador podrá establecerse la entrada en un domicilio sin autorización judicial y contra la voluntad del que tenga derecho a impedirlo, pero únicamente podrá autorizarse la realización de '*accertamenti ed ispezioni*' y, además, con la expresa finalidad de que sea ante motivos económicos, fiscales, sanitarios o de inmunidad pública. El problema se presenta cuando se radicaliza esa referencia constitucional hasta configurar un exacerbado *interés fiscal*, elevado incluso casi a la categoría de dogma, y traducido como interés a la pronta y efectiva recaudación de los tributos, que lo hace prevalecer frente a derechos 'individuales'; en vez de acudir al art. 2 de la Constitución y a la consideración de la solidaridad tributaria como deber inderogable.

---

<sup>434</sup> PEPE, E., "Profili costituzionali delle ispezioni tributarie e garanzie del contribuente", *Riv. Il Fisco*, n° 6, 1990, pág. 832 y ss.

<sup>435</sup> Vid. *Atti dell'Assemblea costituente*, I, seduta de 10 de abril de 1947, pág. 783.

<sup>436</sup> La Sentencia de la Corte Costituzionale italiana, n° 10, de 2 de febrero de 1971 (vid. en *Giu.Cost.*, 1971, pág. 56 y ss.) se refirió a esa reserva de ley especial como limitación a la libertad del legislador, desechando su consideración como una nueva forma de ley, y entendiendo la referencia a la especialidad como relativa al contenido de la ley y a su imbricación con las disposiciones constitucionales (en el concreto caso, el deber de contribuir, o más concretamente, el interés público a la recaudación de los tributos, como puso de relieve la SCC n° 45, de 9 de abril de 1963 (en *Giu.Cost.*, 1963, pág. 176 y ss.).

Varias resoluciones de la Corte Constitucional italiana reflejaron esa encumbrada consideración del interés fiscal como especialmente protegido desde los dictados constitucionales, incluso ante cualquier derecho, y por encima de otros intereses públicos<sup>437</sup>. La tutela que exigiría ese interés fiscal legitimaría normas tributarias específicas orientadas y destinadas a garantizar la efectividad de la recaudación impositiva, tratando, a su vez, de evitar a toda costa las posibilidades de fraude fiscal. Y la desviación de esas normas cegadas en la consecución de ese objetivo recaudador es lo que permitiría seguir hablando del 'particularismo de lo fiscal'<sup>438</sup> o 'perenne singularidad de lo tributario', de sus objetivos y procedimientos singulares ante otras normas y parcelas de derecho común. Conocida es la afirmación de la S. n° 45 de 1963, partidaria de entender que el interés fiscal "es protegido por la Constitución (art. 53) sobre el mismo plano de cualquier derecho individual", (de ahí) "que sus exigencias vienen satisfechas también en el conflicto con el de la inviolabilidad del domicilio", y con idéntica orientación la S. n° 91 de 1964. Afirmaciones que, al parecer, tuvieron eco en el TC español, pues su similitud con argumentos aportados por la STC 76/1990 es bastante notoria<sup>439</sup>, al confundir justicia tributaria con eficacia en la recaudación; y, por ende, deber constitucional de contribuir del art. 31 CE mediante un sistema tributario justo con lucha contra el fraude fiscal por encima de derechos fundamentales. Sobre ello volveremos con posterioridad.

A su vez, y como muestra del ensalzamiento de ese interés fiscal, la propia CC, en la S. n° 50 de 1965, se encargó de diferenciarlo de un mero interés particular de la Administración o de los sometidos a su cuidado, como vicaria de los intereses públicos, siendo elevado a condición inexcusable para la propia existencia de los servicios necesarios para la sociedad. De hecho, esa S. afirmó textualmente que "el interés fiscal... se configura, no como uno de los distintos intereses confiados al cuidado de la Administración, sino como un interés particularmente diferenciado que, atendiendo al regular funcionamiento de los servicios necesarios a la vida de la comunidad, condiciona la existencia". Argumentos reiterados en las Sentencias de la CC italiana n° 91/1974 y 164/1975.

Ahora bien, la problemática, y, por tanto, los punctum dolens analizados por la Corte Constitucional italiana en cuanto a la inviolabilidad domiciliaria y la entrada por órganos inspectores tributarios son diferentes de los que se han presentado en España y en Francia a tenor

---

<sup>437</sup> Una crítica a las mismas puede verse en FEDELE, A., "I principi costituzionali e l'accertamento tributario", *RDFSF*, n° 3, 1992, pág. 464 y ss.

<sup>438</sup> Vid., sobre la expresión y la justificación del interés fiscal y los principios de justicia, D'AMATI, N., "Particolarismo e diffusione nel diritto tributario", *Dir.Pra.Tri.*, 1979, pág. 529 y ss., y cfr. también las manifestaciones de la Sentencia de la Corte Constitucional italiana n° 283 de 1987, afirmando que "la materia tributaria, por su particularidad y por la relevancia que tiene en la Constitución el interés del Estado a la percepción de los tributos, justifica disciplinas diferenciadas".

<sup>439</sup> Tanto la STC 110/1984 como también la STC 76/1990 se refirieron a ello, en frase lapidaria y constantemente citada: "lo que unos no paguen debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar". Y cierto que deba actuarse para que todos contribuyan según parámetros de justicia, pero en la locución citada no se aprecia referencia alguna a la correlación ingresos-gastos públicos y a la aplicación de los principios de justicia a ambos, sino que asume la necesidad irremediable de alcanzar un determinado nivel de ingresos, de ahí que las cantidades que no sean aportadas al Fisco por los que vengan obligados a ello deberán recaer sobre otros que, o bien no actúan insolidariamente o bien no tienen las mismas posibilidades de eludir sus obligaciones tributarias; es decir, que tienen que ser cantidades recaudadas necesariamente, por los obligados a ello o bien acrecentando las cuantías de los que ya han contribuido justamente por su parte.

de la dicción de los preceptos constitucionales en cada caso; y especialmente, en el caso del art. 14 CI, pues, además de no ser tan rígido y concreto como el español, aporta una dicción que caracteriza sus diversos párrafos. Así, la distinción entre lo dispuesto en el párrafo segundo y tercero del art. 14 es notoria si se tienen en cuenta varios aspectos<sup>440</sup>. Por un lado, mientras en el párrafo segundo se remite a las garantías establecidas por el art. 13 para la tutela de la libertad personal -lo que supone exigir un acto judicial de autorización previo-, en el párrafo tercero la referencia es a la regulación legislativa 'especial' por motivos fiscales, entre otros, sin remitir expresamente a autorización judicial alguna.

Por otro lado, también las actuaciones permitidas en uno y otro caso a los órganos administrativos son diferentes. Mientras en el párrafo segundo se cita la realización de inspecciones, registros ('perquisizione') o embargos en los 'casos y modos' que establezca la ley, en el párrafo tercero se refiere tan sólo a comprobaciones e inspecciones. Las razones que, según cada párrafo, motivan la intromisión son diferentes: en el párrafo segundo, generalmente la ley los remite a la justicia y garantizando la libertad personal -pues son medidas coactivas que suponen una intromisión grave en ella, y, por tanto, la ley podrá fijar los supuestos de hecho de esa intromisión y la manera de realización menos perjudicial para el sujeto<sup>441</sup>-. En el párrafo tercero son motivos tasados (SCC n° 10 de 1971), en nuestro caso los fiscales -lo que, por ejemplo, conduce a excluir la entrada de los inspectores laborales-, aunque la libertad del legislador para especificar los supuestos y las garantías es mayor, y no resulta vinculada al art. 13, y, además, observen la delimitación de la actuación -comprobaciones e inspecciones-, y la posibilidad de reserva de ley<sup>442</sup>.

Los problemas, tanto constitucionales como tributarios, que se presentan de esos deslindes y especificaciones de la Carta Magna italiana son variados: v.gr. el juego de la reserva de ley que establece el art. 23 de la CI y la prevista por el art. 14 en su apartado tercero en cuanto a las facultades de comprobación e inspección tributaria y el juego con el resto de los dictados constitucionales; la extensión de las facultades administrativas tributarias a meras actividades cognoscitivas -de comprobación e inspección- o también a medidas coactivas, como son los poderes de registro ('perquisizione') y embargo ('sequestro'), con o sin control judicial, a tenor de la redacción de los párrafos segundo y tercero del precepto, respectivamente; o la reserva de esas actuaciones coactivas ('coercitive') previstas en el párrafo segundo solamente cuando se realicen actuaciones penales relativas a un delito fiscal, por ejemplo<sup>443</sup>; y, con mayor relevancia

---

<sup>440</sup> El texto del precepto italiano dispone que el domicilio es inviolable. No se pueden realizar inspecciones o registros ni embargos si no es en los casos y modos establecidos en la ley y según las garantías prescritas para la tutela de la libertad personal. Las comprobaciones e inspecciones por motivos de sanidad y salubridad públicas o con fines económicos y fiscales se regularán por leyes especiales. Esa remisión a la libertad personal protegida en el art. 13 supone que, según dispone el párrafo segundo de ese precepto, no podrá realizarse ninguna detención, inspección o registro si no es mediando un auto motivado de la autoridad judicial, y según previsión legal.

<sup>441</sup> De hecho, AMATO, "Rapporti civili. Articolo 14", *Commentario alla Costituzione*. A cura di Scialoja-Branca, Bologna, 1977, pág. 60, considera que "cuando la Constitución solicita el control de la autoridad judicial lo hace, no porque se deban valorar situaciones, sino juzgar personas y valoraciones degradantes para estas y adoptar medidas o cautelares o represivas". Sin embargo, PACE, A., *Problematica delle libertà costituzionali*. Cedam, Padova, 1992, II, pág. 226, considera que "la reserva de actuación judicial prevista en los artículos 13.2 y 14.2 de la Constitución resulta motivada por la específica voluntad de garantizar la libertad personal y domiciliaria".

<sup>442</sup> Vid. BARILE, P. y CHELI, E., voz "Domicilio (libertà di)", *op. cit.*, pág. 866 y ss.

<sup>443</sup> Así, las SCC n° 122/1974 y n° 88/1987, aunque el art. 33 de la Ley 4/1929, que fue en su día considerado

aún, con las manifestaciones de la CC italiana sobre el valor constitucional de ese interés fiscal recogido en el art. 14.3 CI como 'superior', incluso, a los derechos individuales, pues eso supondría tener que aceptar, en consecuencia, que también meros intereses económicos, al hallarse expresamente enunciados por el citado precepto, justificarían su situación parigual respecto de cualquier derecho, e incluso sobre ellos.

Cuestión aparte son las posibilidades que ofrecen los artículos 23 y 53 de la CI a la hora de configurar y delimitar el deber de contribuir desde la Carta Magna italiana. Como también puntualizó la Corte Constitucional, en las Sentencias nº 283 de 1987 y la nº 130 de 1988, su discernimiento debe hacerse desde un análisis de conjunto de la voluntad constitucional, y, por mucho que la lectura correcta, según creemos nosotros también, provenga de una consideración del deber de contribuir como deber inderogable de solidaridad de los plasmados en el art. 2 -y no de la exaltación del interés fiscal recogido en el párrafo tercero del art. 14-, ello no es óbice para llegar a afirmar que el art. 2 CI protege como *derecho inviolable* "el interés del contribuyente a una justa imposición fiscal"; es decir, que "la pretesa del cittadino all'equità fiscale non rientra nella tutela dell'art. 2 C."<sup>444</sup>.

En Alemania, a tenor del art. 13 de la Ley Fundamental de Bonn de 1949, tras una nueva declaración sobre la condición del domicilio como inviolable, se prevé la intervención del juez como medida general, que sólo podrá obviarse si el cumplimiento de esa exigencia implica un peligro; en cuyo caso, podrán autorizar la entrada, que deberá realizarse según la forma que prevea la ley, los órganos que dicha ley establezca. Las posibilidades abiertas a otras intervenciones en el domicilio tras la modificación constitucional dependerán de la interpretación de las nuevas cláusulas establecidas, de su mayor o menor amplitud, y de lo que, prevemos, afirme, en su día, el Tribunal Constitucional Alemán.

## **5.- LOS INSTRUMENTOS JURÍDICOS DE CONCRECIÓN Y PROTECCIÓN DE ESOS DERECHOS FUNDAMENTALES ANTE DEL DEBER DE CONTRIBUIR**

Alcanzado el nivel de madurez constitucional y jurídica del que actualmente gozamos, es cierto, como afirmaba Bobbio<sup>445</sup>, que el problema más difícil respecto a los derechos

---

adecuado a la Constitución por la SCC nº 56/1973, permite actividades de 'perquisizione' domiciliaria por la policía tributaria cuando tenga "noticia o fundada sospecha de violaciones de las leyes financieras que constituya delito". Este precepto ha sido cuestionado doctrinalmente por permitir la 'perquisizione', que es actividad recogida en el art. 14.2 CI, sin los requisitos de excepcionalidad y de urgencia, así como del control judicial que ese apartado del precepto constitucional exige. Con esta orientación, se distingue también la realización de inspecciones documentales y verificaciones para la comprobación tributaria -art. 52 del DPR nº 633/1972- sin autorización judicial en locales destinados a actividades agrícolas, artísticas o profesionales, de las 'perquisizioni' o apertura coactiva de bolsas, caja-fuerte, muebles y similares, que sí deben disponer de autorización del Procuratore della Repubblica o de la autoridad judicial según el art. 14.2 de la Constitución italiana.

<sup>444</sup> Las Sentencias de la CC italiana nº 198 de 1976 y la 283 de 1987 hicieron referencia al 'interés del contribuyente' como aquél que exige concurrir a los ingresos fiscales del Estado sobre la base de su propia capacidad contributiva; es decir, a una imposición tributaria basada en su capacidad contributiva. Lo que es reflejo de la importancia del citado principio en la lectura en clave constitucional y de justicia del deber de contribuir, y del trasiego que sufrirá también en sus diversas interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales. Sin embargo, en una problemática que se está planteando también en España, no encontramos justificación posible que permita confundir lo que es un principio constitucional con un derecho fundamental, deduciendo, de esa adecuación de la carga impositiva a la capacidad económica, un derecho fundamental.

<sup>445</sup> Vid. BOBBIO, N., "Presente y porvenir...", *op. cit.*, pág. 9. La propia STS de 16 de octubre de 1991 (Ar.

fundamentales no es el de su fundamentación sino el de su protección y su efectividad, dada su conexión directa con el propio Estado de Derecho, de cuya concepción indudablemente depende la efectiva realización y protección de aquellos. No en vano, uno de los fines de ese Estado viene constituido por la necesidad no sólo del reconocimiento de los mismos sino, además, de su realización efectiva.

Expresivas, por claras y reveladoras, son las afirmaciones utilizadas por el propio TC en la S. 50/1995, de 23 de febrero, para radicar los cimientos de los derechos fundamentales, al afirmar que éstos “no pueden quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración Pública, la ejerza o no con prudencia, por incidir sobre valores esenciales y trascendentales de un sistema democrático que se configura como Estado de Derecho, con el norte simultáneo de la libertad y la justicia para el respeto de la dignidad humana..”. En este sentido, la doctrina emanada del TC se ha pronunciado reiteradamente exigiendo la interpretación de las normas de la manera más favorable para la efectividad de los derechos fundamentales<sup>446</sup>. Por poner sólo un ejemplo, la STC 1/1989, de 16 de enero, en su f.j. 3, puso de relieve que “la interpretación de los preceptos legales ha de hacerse a la luz de las normas constitucionales y especialmente aquellas que proclaman y consagran derechos fundamentales y libertades públicas de los ciudadanos, y que, en caso de duda, la interpretación que debe prevalecer es la que dote de mayor viabilidad y vigor al derecho fundamental”.

Pero tampoco es menos cierto que la Constitución ha ‘legado’ a los ciudadanos una retahíla de derechos fundamentales que, en muchos casos, han sido instrumentados y alegados sistemáticamente por los interesados para, en un desesperado intento, entisarse y cubrirse de protección y amparo ante situaciones con relevancia tributaria, las más de las veces, poco claras. Nuestra crítica no va dirigida a recortar la operatividad de esos derechos fundamentales, cuando no suprimirlos, y dejar inerte al individuo frente a actuaciones ‘desproporcionadas y arbitrarias’ de los poderes públicos. Al contrario; no dudamos de su legitimidad, justificación y necesidad en un Estado de Derecho, pero también queremos reflejar el hartazgo, cuando no la hipertrofia, en que ha desembocado la actualmente casi exacerbada sensibilidad de muchos sujetos con los derechos fundamentales, y muy poca con el resto de intereses generales; éstos también representados, no lo olvidemos, por la efectividad de ese deber de contribuir en los términos de justicia con que viene expresado constitucionalmente y tiene que ser plasmado legalmente.

Y de ahí deriva la dificultad y necesidad de mesura y ecuanimidad de la labor que ya reflejábamos al comienzo de este trabajo. Frente a la exacerbada alegación del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio o la intimidad ante una regulación legislativa en el ámbito tributario o una actuación de los órganos de la Inspección o Recaudación de los Tributos, nos encontramos con el dictado que proporciona el artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental, en cuanto que deber constitucionalmente establecido de solidaridad mediante la contribución por ‘todos’ a los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, con los límites de la legalidad y el resto de principios materiales de justicia. Y es, precisamente, a raíz de esa tensión dialéctica entre derecho a la inviolabilidad del domicilio, derecho a la intimidad y vida privada, y contribución equitativa a los gastos públicos -para cuya solución y efectividad es evidentemente

---

7279) acentúa la “importancia de la inviolabilidad domiciliaria si se quiere constituir un verdadero Estado democrático y de Derecho”.

<sup>446</sup> Vid., con esta orientación, la STC 17/1985, de 9 de febrero, en su f.j. 4; la 117/1987, de 8 de julio, f.j. 2; la 7/1989, de 19 de enero, f.j. 4; la 119/1990, de 21 de junio, en el f.j. 4.

necesaria la inspección fiscal y la actuación de los órganos de recaudación-, trasladada interesadamente a la realidad cotidiana, donde se encuentra un aspecto más del difícil e 'inestable' equilibrio reclamable de la vertiente tributaria y económica de los derechos fundamentales. Aunque, al decir de una buena parte de la doctrina, sin embargo, "nuestra jurisprudencia constitucional, en general, se ha inclinado por la primacía del deber de tributar frente a otros derechos constitucionales", como afirma Tejerizo López<sup>447</sup>.

Antes de continuar, queremos destacar el alcance de algunas de las cuestiones que trataremos, pues, como se observará de inmediato, constituyen muchos de los conceptos basilares de la dogmática de los derechos fundamentales. Por ello, las cautelas con que nos movemos en este terreno nunca son pocas, pero, aun a pesar de esos riesgos y dificultades, creemos necesario analizarlas para intentar dar respuesta a las consecuencias que presentan en el ámbito tributario. Como se observará, resultamos muy condicionados por la redacción del precepto constitucional - más concretamente, del apartado segundo del art. 18 CE-, y por la influencia que vierte esa plasmación constitucional en las 'deslizantes' cuestiones de dogmática de los derechos fundamentales por las que deberemos transitar.

### **5.1.- EL ALCANCE JURÍDICO DE LAS RESERVAS DE LEY DE LOS ARTÍCULOS 53.1 Y 81.1 CE DESDE CADA DERECHO**

En la configuración de un sistema democrático, el establecimiento de una reserva de Ley exige e implica -como puso de relieve la STC 58/1982, de 27 de julio- una actuación por parte del Parlamento en la tarea que le es propia, legislar; y, sobre todo, teniendo bien presente que, respecto de determinados ámbitos normativos -como el ejercicio y el desarrollo de los derechos fundamentales-, esta actividad legislativa le está atribuida y, además, reservada expresamente por la misma Constitución, al modo de un deber o una función constitucionalmente atribuida. Esta configuración supone, no sólo abandonar una visión patológica de su intervención, sino entender esa intervención legislativa en los derechos fundamentales como conformadora y actualizadora, coherente con la concepción de los derechos fundamentales como derechos subjetivos y también, según Baño León, como "instituciones y mandatos al legislador"<sup>448</sup>. Como afirmó Palao Taboada, "el Parlamento debe comprometerse no sólo con los tributos que establece, sino con la forma en que se aplican y la manera en que se protegen los derechos de los particulares al hacerlo"<sup>449</sup>.

Recordemos, además, la referencia que hace el art. 8 del CEDH a la ley y al bienestar económico de un país, entre otras circunstancias, para autorizar legítimamente una intromisión en la vida privada. Esa mención de la ley, según nuestro parecer, no puede entenderse como una mera exigencia de atribución de potestad a la Administración para dar cumplimiento al principio de legalidad administrativa. Del legislador es necesario exigir esa vinculación negativa a los

---

<sup>447</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional", *REDF*, nº 100, 1998, pág. 691.

<sup>448</sup> Vid., las afirmaciones entrecomilladas, en BAÑO LEÓN, J. M., "La distinción entre...", *op. cit.*, pág. 165. Puede consultarse el autor más destacado de entre los que asumen el papel activo del legislador para la efectividad de los derechos fundamentales, HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, *op. cit.*, pág. 204 y ss., que denomina "función limitadora y configuradora" a la relación entre ley-derecho fundamental.

<sup>449</sup> PALAO TABOADA, C., "La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria", *CT*, nº 69, 1994, pág. 55.



derechos fundamentales entendida como prohibición de facilitar, con su regulación, injerencias que no resultan constitucionalmente justificadas. Pero también se espera algo más en la protección de los derechos fundamentales y del resto de bienes constitucionales; como mínimo, que recoja las condiciones de ejercicio del derecho en esa compaginación con otros derechos o bienes constitucionales para que otorgue seguridad jurídica y, a su vez, protección y garantías suficientes al individuo y a su libertad, a los poderes públicos y a sus funciones. Ha quedado atrás la época decimonónica, en los países continentales -no así en Norteamérica-, en que el legislador era el que modelaba los derechos meramente enunciados en las Constituciones. Y, al socaire de esa evolución jurídico-constitucional, se ha asumido una perspectiva objetiva en las concepciones de esos derechos fundamentales, que va a exigir del legislador que aporte el procedimiento y la organización que algunos derechos reclaman para su efectividad<sup>450</sup>.

En este sentido, una de las principales garantías que la Constitución establece, con innegables pretensiones garantistas para los derechos fundamentales<sup>451</sup>, viene recogida en el apartado primero del artículo 53 CE. Sirva, de entrada, apuntar la dicción expresa del art. 53.1 CE: “Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II del presente Título vinculan a todos los poderes públicos”. La voluntad del precepto es, inequívocamente, explicitar la vinculación directa e inmediata -STC 80/1982- de todos los poderes públicos a los derechos fundamentales, al nacer “ex Constitutione”. Como, indudablemente, el legislador se encuentra entre esos poderes públicos, se nos ofrece en este precepto constitucional una nueva referencia a esa eficacia vinculante que es perceptible de toda la Constitución -como desgranamos en su momento<sup>452</sup>-, y especialmente predicable de esos derechos y libertades.

Sin embargo, esta aplicabilidad directa e inmediata no quita para que, en ocasiones, -aunque no se puede afirmar que sin una actuación legislativa el derecho fundamental permanezca en ‘estado de latencia’ o que no pueda ser alegado ante los tribunales-, sí que es verdad que con su regulación por ley se está concretando su contenido y estableciendo su alcance; en definitiva, configurando el derecho para conseguir su verdadera efectividad y disfrute por sus titulares. Es

---

<sup>450</sup> Vid. el voto particular de Rubio Llorente a la STC 12/1982 y, también, la STC 15/1982. Vid. la referencia que realiza SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, J. J., “La libertad de expresión desde la teoría de los derechos fundamentales”, *REDC*, nº 32, pág. 95 y ss.

<sup>451</sup> El TC, en la S. 42/1986, de 10 de abril, afirma que “la garantía de las libertades y derechos de los ciudadanos consiste en que esta materia será regulada por el legislador, que no encuentra otros límites que los derivados del resto de los preceptos de la Constitución y, principalmente, de los derechos fundamentales”. A pesar de ello, resulta llamativo que CRUZ VILLALÓN, P., “El legislador de los...”, *op. cit.*, pág. 76 y ss., no conceda trascendencia a la garantía de la regulación legal a la hora de catalogar un derecho como fundamental.

<sup>452</sup> El mencionado artículo 53.1 de la Constitución, según GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Constitución como norma...*, *op. cit.*, pág. 73, añade un plus a la regulación constitucional de los derechos fundamentales, regulación que, ya de por sí, tiene el carácter de derecho directamente aplicable. Afirma DE OTTO Y PARDO, I., “La regulación del ejercicio...”, *op. cit.*, pág. 105, que: “El artículo 53.1 es fruto de una recepción de la garantía alemana del contenido esencial en el cual ésta se extrae de su contexto y de su función”. Y, apuntaríamos nosotros, también del art. 1.3 de la Ley Fundamental de Bonn, que -aunque ya transcrito en otra parte del trabajo- establece que: “los siguientes derechos fundamentales vinculan a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial a título de Derecho inmediatamente válido”. Como afirma HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, *op. cit.*, pág. 98, el legislador no puede crear una suerte de “segunda Constitución” mediante la legislación en el campo de los derechos fundamentales -ello sería contrario a la lógica interna de la Constitución-; solamente ella es la Ley Suprema, sistema de valores unido en una concepción material de la misma, y que la sitúa a la cabeza y en el tronco del ordenamiento jurídico.

lo que se ha denominado la “vinculación positiva” del legislador a los derechos fundamentales, en el sentido de que sobre el legislador recae la obligación de lograr que estos derechos puedan desplegar su realización óptima y plena de toda la eficacia que suponen para sus titulares<sup>453</sup>.

Tempranamente, la STC 11/1981, de 8 de abril, en su f.j. 7, atribuyó al legislador ordinario, “que es el representante en cada momento histórico de la soberanía popular, (la tarea de) confeccionar una regulación de las condiciones de ejercicio del derecho que serán más restrictivas o abiertas de acuerdo con las directrices políticas que le impulsen, siempre que no pasen más allá de los límites impuestos por las normas constitucionales concretas y del límite genérico del art. 53”<sup>454</sup>. La STC 199/1987, en su f.j. noveno, afirmó que “la inviolabilidad del domicilio, o sea el derecho de no penetración en el domicilio en contra de la voluntad del titular del mismo, protegida por el art. 18 de la Constitución, es un derecho *relativo y limitado* en cuanto que la propia Constitución autoriza su *restricción* en supuestos contemplados por *la Ley*, aunque exige, *en principio, una decisión judicial* al respecto, salvo en los casos de flagrante delito”. Como refleja esta resolución, y aunque en la dicción del precepto constitucional no se aluda expresamente a la posibilidad de regulación legal, ésta se desprende de varios preceptos constitucionales, como analizaremos. Además, cuando el legislador proceda a regular el ejercicio del derecho o a desarrollarlo, debe procurar siempre su máxima extensión y efectividad y, por tanto, que esas intervenciones en el bien jurídico protegido por el derecho sean las mínimas, proporcionadas y siempre justificadas<sup>455</sup>.

Hemos reflejado, pues, las cautelas con que debe moverse el legislador en el terreno de los derechos fundamentales, así como las diversas referencias que se hacen a distintas actuaciones que pueden incidir en su ámbito: regulación de las condiciones de ejercicio del derecho o su desarrollo directo; la reserva de ley o de jurisdicción establecida en algunos derechos desde el enunciado constitucional; su limitación ante otros bienes jurídicos constitucionales o el ‘límite de los límites’ -como se conoce al contenido esencial del art. 53 CE-; así como la suspensión. Todos ellos son modos de ‘afectar’ a un derecho, en el sentido amplio del término, y reflejan hasta qué grado la tarea legislativa puede incidir en los derechos fundamentales.

---

<sup>453</sup> Vid., en ese sentido, MEDINA GUERRERO, M., *La vinculación negativa...*, *op. cit.*, pág. 4 y ss., y también HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, *op. cit.*, pág. 106 y ss.

<sup>454</sup> También la STC 254/1993, de 20 de julio, en su f.j. séptimo, afirmó que el derecho protegido en el art. 18.4 de la CE “no agota su contenido en facultades puramente negativas, de exclusión. Las facultades precisas para conocer la existencia, los fines y los responsables de los ficheros automatizados dependientes de una Administración Pública donde obran datos personales de un ciudadano son absolutamente necesarias para que los intereses protegidos por el artículo 18 CE, y que dan vida al derecho fundamental a la intimidad, resulten real y efectivamente protegidos. Por ende, dichas facultades de información forman parte del contenido del derecho a la intimidad, que vincula directamente a todos los poderes públicos, y ha de ser salvaguardado por este Tribunal”. Vid., también, la STC 143/1994, de 9 de mayo, f.j. séptimo. Al legislador le corresponde regular esas facultades para hacer realidad el ejercicio del derecho por su titular.

<sup>455</sup> Así, la STC, de 15 de junio de 1981, al tratar de las limitaciones de los derechos fundamentales, ha afirmado que: “la extensión de los derechos fundamentales a todos los ciudadanos como derechos inherentes a la propia personalidad, exige que las limitaciones a su ejercicio (...) sólo sean admisibles en la medida en que resulten estrictamente indispensables...”. Ha puntualizado también el mismo Tribunal en la S., de 14 de junio de 1981, que: “la limitación o suspensión de los derechos fundamentales en una democracia sólo se justifica en aras de la defensa de los propios derechos fundamentales cuando determinadas acciones, por una parte, limitan o impiden de hecho su ejercicio en cuanto derechos subjetivos para la mayoría de los ciudadanos y, por otra, ponen en peligro el ordenamiento objetivo de la Comunidad nacional, es decir, el Estado democrático”.

La propia Constitución, en su artículo 53 CE, posibilita la regulación mediante ley para determinados aspectos de esos derechos y libertades, siempre que, en todo caso, se respete el contenido esencial de cada derecho. Esa intervención del legislador en los derechos fundamentales asume varias orientaciones. Por una parte, en el artículo 53 CE procede su intervención para regular el ejercicio de un derecho, con respeto al contenido esencial. En el artículo 81 CE, sin embargo, la reserva es de ley orgánica y para su desarrollo. En otros puntuales casos, se aprecia una exigencia explícita de intervención legal -v.gr. el art. 18.4, el art. 24 o el art. 105.b de la CE- que hacen de ellos unos “derechos de configuración legal”<sup>456</sup> y que, en ocasiones, se conforma como un auténtico mandato al legislador<sup>457</sup> (el art. 18.4 para la información y la intimidad: “la ley limitará su uso...”), que le traza los bienes jurídicos que deben resultar atendidos en esa regulación legal. Como ha quedado dicho, y así lo reconoció el TC en la S. 199/1987, el legislador puede intervenir en el derecho del art. 18.2 CE, aunque, a diferencia de cuanto ocurre con el art. 14 de la Constitución italiana -que remite a la regulación legal por motivos ‘fiscales’, entre otros- el precepto constitucional español no realiza una remisión a la ley. De todos modos, y es cuestión a la que nos dedicaremos seguidamente, la intensidad y proyección de la reserva de ley establecida en los citados preceptos difiere de unos casos a otros. Estas diferentes posibilidades de intervención normativa por vía legal en los derechos fundamentales no deben ser englobadas bajo un único manto, al no ser idéntico su alcance y su virtualidad. Y para intentar desentrañar esa opinión que, conviene advertirlo de antemano, ha suscitado, y continúa suscitando continuos e intensos debates en la doctrina constitucionalista, se debe acudir, en principio, y a salvo de posteriores matizaciones, a la enunciación expresa del derecho en los preceptos apuntados.

Será necesario atender, por tanto, a la redacción que proporciona cada derecho constitucional, pues al lado de derechos que, con un enunciado escueto, requieren de la actuación legislativa para conocer su alcance (v.gr. la intimidad del art. 18.1; la tutela judicial efectiva del 24, o la propiedad en el art. 33), otros preceptos constitucionales establecen expresamente algunos de los contornos del bien jurídico que protegen. Por ejemplo, en el art. 18.2 CE se menciona el

---

<sup>456</sup> Expresión que la STC 25/1990, de 19 de febrero, refiere a que “la delimitación de su contenido y perfiles concretos queda encomendada a la ley”. En la Constitución son relativamente pocos los derechos que pueden entenderse, estrictamente, como de ‘configuración legal’: el derecho del art. 24.1 a la tutela judicial efectiva, el derecho de acceso a las funciones y cargos públicos -art. 23.2-, y el derecho de libertad sindical, recogido en el art. 28.1 CE. También puede citarse el art. 105.b CE que remite a la ley la regulación del acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y la intimidad de las personas. Vid. la referencia que hace MEDINA GUERRERO, M., *La vinculación negativa...*, op. cit., pág. XIV. Esta remisión a la Ley se aprecia en el derecho a la inviolabilidad del domicilio regulado por la C. Italiana, al remitirse la entrada por motivos fiscales a lo que establezcan las leyes ‘especiales’. Sin embargo, en nuestra CE, en lo atinente al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, el art. 18.2 no remite expresamente a la regulación legal, sino a la actuación judicial, en todo caso. Con idéntica orientación, el art. 18.3 CE en cuanto al secreto de las comunicaciones.

<sup>457</sup> Vid., en este sentido, AGUIAR DE LUQUE, L., “El Tribunal Constitucional español y el legislador de los derechos fundamentales”, en la obra dirigida por R. Romboli, *La tutela dei diritti fondamentali davanti alle Corti Costituzionali*. Giappichelli, Torino, 1994, pág. 112. Como puso de relieve REQUEJO PAGÉS, J. L., “Constitución y remisión normativa. Perspectivas estática y dinámica en la identificación de las normas constitucionales”, *REDC*, nº 39, 1993, pág. 130, en determinadas ocasiones es la misma Constitución directamente la que determina el contenido normativo jurídicamente posible, al ser única la norma deducible de sus enunciados; en otras ocasiones, sin embargo, es la propia Constitución la que remite a estadios inferiores, habilitando a distintos órganos la tarea de perfilar el contenido de las normas que pueden deducirse de los enunciados constitucionales caracterizados por una generalidad y abstracción muy difusa.

supuesto de flagrante delito, que no necesita siquiera de intervención legislativa, así como la necesidad de acudir o bien al consentimiento o a la autorización judicial. Otros preceptos, como el art. 18.4, a la vez que remiten a la ley las limitaciones en el uso de la informática, enuncian el derecho que debe inspirar esa intervención legal limitativa -v.gr. la intimidad-, para acabar haciendo referencia también a que se garantice el pleno ejercicio de los derechos.

Por tanto, para conocer el alcance de la protección constitucional que cada derecho otorga hay que partir de su enunciado constitucional, pero sin hacer dejación, como reflejó la STC 67/1984, de 7 de junio, f.j. segundo, de una interpretación sistemática e integradora de la Constitución<sup>458</sup>, pues “el desarrollo y regulación del ejercicio de este derecho fundamental (...) corresponde al legislador, el cual deberá respetar su contenido esencial (art. 81 y 53.1 de la Constitución); *contenido que puede extraerse en parte de la propia Constitución, interpretada de forma sistemática*, dado que la misma es un todo en el que cada precepto adquiere su pleno valor y sentido en relación a los demás”.

Además, puede ocurrir que determinados derechos fundamentales, que recogen explícitamente una reserva jurisdiccional, necesiten, a su vez, el juego de la intervención legal. Así sucede, según puso de relieve Jiménez Campo<sup>459</sup>, con el secreto de las comunicaciones protegido en el 18.3 -razonamiento que acogemos nosotros para la inviolabilidad del domicilio-. A efectos de levantar ese secreto, se requiere de la competencia y actuación del juez para autorizar una intromisión (como exige el precepto constitucional), pero, a su vez, puede considerarse necesaria una regulación legal –según las posibilidades que establecen los arts. 53.1 y 81.1 CE- donde se recojan los supuestos y el procedimiento para el ejercicio de esa autorización judicial<sup>460</sup>. Y lo mismo ocurre con el art. 18.4 CE, que remite a la ley para limitar el uso de la informática en sus fricciones con la intimidad o el pleno ejercicio de otros derechos<sup>461</sup>. Conviene recordar que la vertiente o dimensión objetiva de los derechos fundamentales supone, asimismo, una concepción del legislador como legitimado y obligado a adoptar medidas de organización y procedimiento necesarias para lograr la vigencia y efectividad de esos derechos fundamentales, así como las garantías necesarias para su protección. Con esta opinión se han manifestado también las SSTC 53/1985, f.j. cuarto, la 129/1989, f.j. tercero, y la 120/1990, f.j.

---

<sup>458</sup> HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, *op. cit.*, pág. 56, acoge esa ‘unidad’ entre los diversos bienes regulados en la Constitución, lo que, junto a las relaciones de complementariedad que se instauran entre ellos, abonan la adopción de una interpretación sistemática de la Constitución.

<sup>459</sup> JIMÉNEZ CAMPO, J., “La garantía constitucional del secreto...”, *op. cit.*, pág. 35 y ss. Vid., de este autor, “Artículo 53. Protección de los derechos fundamentales”, en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española*. Edersa, Madrid, 1996, pág. 458 y ss.

<sup>460</sup> De no promulgarse esta ley, la falta de matización legislativa pudiera implicar, para determinados supuestos, un uso indiscriminado de la informática. Como dijo la STC 143/1994, en su f.j. séptimo: “un sistema normativo que, autorizada la recogida de datos incluso con fines legítimos, y de contenido aparentemente neutro, no incluyese garantías adecuadas frente a un uso potencialmente invasor de la vida privada del ciudadano, a través de su tratamiento técnico, vulneraría el derecho a la intimidad de la misma manera en que lo harían las intromisiones directas en el contenido nuclear de ésta”.

<sup>461</sup> La STC 254/1993, de 20 de julio, al relacionar el uso de la informática con el derecho a la intimidad estableció que: “cuando se opera con una ‘reserva de configuración legal’ es posible que el mandato constitucional no tenga, hasta que la regulación se produzca, más que un *mínimo contenido*, que ha de verse *desarrollado y completado* por el legislador (...)”. Un primer elemento, el más ‘elemental’, de ese contenido, es, sin duda, negativo, respondiendo al enunciado literal del derecho (...)” (las cursivas son nuestras).

séptimo<sup>462</sup>. Así se les consigue una complementación necesaria de la visión de los derechos como de defensa con sus presupuestos sociales, según Medina Guerrero<sup>463</sup>.

Esa actuación legislativa no quita para que, como algunos enunciados constitucionales recogen, deba dejarse en manos de la autoridad judicial la ponderación equilibradora, en el caso concreto, entre las necesidades que sustentan la medida a adoptar y la protección merecida por el derecho. Así, el art. 18.2 CE faculta al juez para conceder la autorización que permita, limitando así la autotutela administrativa y compaginando los fines públicos con el derecho, la entrada en un domicilio aun en contra de la voluntad de quien tiene derecho a negarse. Pero a nadie escapa que esa autorización judicial no puede ser suprimida por esa actuación legal sobre el derecho. En todo caso, la tarea del legislador, siempre que sea llevada a la práctica con la suficiente responsabilidad y las cautelas debidas -cuando de derechos fundamentales hablamos<sup>464</sup>-, no puede ser vista con otra connotación que la de normalidad, pero salvaguardando siempre la posibilidad de que sus frutos sean controlados por el TC<sup>465</sup>, y a su vez éste esclarezca algunos de los puntos oscuros del contenido del derecho. De hecho, el ATC 375/1983 afirmó que “todo bien o valor constitucionalmente reconocido puede representar, en caso de conflicto (sic), un límite para otros bienes o valores; en principio la Ley efectúa la ponderación necesaria para armonizar los diferentes bienes e intereses constitucionalmente relevantes, y a este Tribunal compete corregir, en su caso, los errores que pudiera cometer el legislador al efectuarla”. No obstante, esa posibilidad es apreciada como intervención de una autoridad independiente ante un supuesto patológico<sup>466</sup>, y más aun tratándose de un derecho fundamental, pues arrastra, en la mayoría de ocasiones, una discusión sobre un posible cercenamiento del mismo. Por tanto, creemos que, en particular, de los derechos fundamentales hay que potenciar su ejercicio pleno y el normal discernimiento sobre su contenido, extensión y límites. Cómo lograrlo, no tiene fácil y

---

<sup>462</sup> Por tanto, ese reconocimiento explícito de los derechos fundamentales en el articulado constitucional requiere, en ocasiones, de una actuación legislativa para su efectividad y la satisfacción de sus legítimos titulares en tanto que fije las condiciones de ejercicio del derecho concreto y los determinados procedimientos que permitan su efectividad y salvaguarda.

<sup>463</sup> Vid. MEDINA GUERRERO, M., *La vinculación negativa...*, op. cit., pág. 6.

<sup>464</sup> Por ejemplo, una crítica acerada a la LO 1/1982, que debía desarrollar el derecho fundamental a la intimidad, es realizada por CABEZUELO ARENAS, A. L., *Derecho a la intimidad*. Tirant lo blanch, Valencia, 1998, pág. 15. De esa Ley Orgánica destaca su absoluta imprecisión, el no ofrecer unos conceptos básicos de esos derechos para que, ya con posterioridad, puedan ser “completados o matizados por los jueces y tribunales, sino que pone en manos de estos últimos la delimitación de los derechos”, con lo que, en definitiva, “deja inobservado el mandato del art. 81 CE”, siendo preferible, para la autora, “optar por una aproximación legal al concepto”, según afirma en pág. 30. Además, califica de inconstitucional que si el art. 18 CE ha de ser desarrollado por Ley Orgánica, la Ley dictada al efecto remita, en su art. 2, a los usos sociales de cada momento para determinar el contenido de la intimidad, y ni siquiera a ley ordinaria.

<sup>465</sup> ALEXY, R., *Teoría de los Derechos...*, op. cit., pág. 23 y ss., destaca la importancia del TC en materia de derechos fundamentales, llegando a afirmar que “la ciencia de los derechos fundamentales se ha convertido, en una apreciable medida, en una ciencia de la jurisprudencia constitucional”. Sus pronunciamientos se dirigirán tanto a concretar el contenido esencial de los derechos; a determinar la proporcionalidad en la ponderación entre derechos o de estos con bienes constitucionales; a establecer los límites de estos derechos, etc.

<sup>466</sup> MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., “Eficacia y garantía de los derechos fundamentales”, en el volumen colectivo *Estudios sobre la Constitución española*. Homenaje al profesor García de Enterría. Vol. II. Civitas, Madrid, 1991, pág. 591.

apriorística solución, pero poco coadyuva al principio constitucional de igualdad y al de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) el hecho de que, precisamente, muchos de esos contenidos de los derechos fundamentales sean aprehensibles tras manifestaciones del TC, por lo demás esperadas y, en ocasiones, no coincidentes -v.gr. la rectificación por la STC 160/1991, del criterio mantenido por la 22/1984 sobre la necesidad de nueva resolución judicial que lo autorice-; cuando no, de los tribunales ordinarios, sobre aspectos sustantivos o procedimentales.

Avisemos de antemano, también, que la concreción de esa actuación normativa mediante leyes ordinarias o leyes orgánicas, sigue siendo una problemática que no ha dejado de estar en candelero, y, lo que es peor, que presenta serias incertidumbres en varios de sus más destacados puntales: por ejemplo, en el deslinde entre el desarrollo y la regulación del ejercicio<sup>467</sup>, o la posibilidad de desdoblamiento entre una ley con preceptos ordinarios y, a su vez, orgánicos, o los problemas de delimitación y de concreción del juego de cada una de ellas. De hecho, las SSTC 25/1984, la 140/1986 y la 159/1986 establecieron que esa posibilidad de ley orgánica no deriva de la reserva general de ley, sino porque una concreta disciplina incide directamente en el contenido de un derecho fundamental<sup>468</sup>.

En este sentido, y sin perjuicio de posteriores matizaciones respecto de la no consideración de las leyes de cada impuesto ni de la LGT como leyes orgánicas, la problemática apuntada afecta, en determinados aspectos, al ámbito tributario<sup>469</sup>. Ciertamente es que, como ocurre ante cualquier

---

<sup>467</sup> También GARCÍA SANMIGUEL Y RODRÍGUEZ ARANGO, L., "Reflexiones sobre la intimidad como límite de la libertad de expresión", en *Estudios sobre el derecho a la intimidad*. Madrid, 1992, pág. 32 y ss., hacen referencia a la necesidad de ley para la resolución de los conflictos en este tema, afirmando que debe ser "el legislador y no el juez quien haya de hacerlo, sin perjuicio de la interpretación creadora del Constitucional". ARAGÓN REYES, M., "El juez ordinario entre legalidad...", *op. cit.*, pág. 192, afirma que: "Frente a lo dicho por algunos, de que en materia de derechos fundamentales la mejor ley es la que no existe, y frente a la formulación de Zagrebelsky, de que es preferible que sea el juez y no el legislador el que 'concrete' los derechos fundamentales, es preciso sostener que corresponden 'constitucionalmente' al legislador desarrollar los derechos fundamentales y, en esa misma línea de entendimiento, que la reserva de ley en la materia tiene no sólo el significado de una obligación impuesta al legislador sino también el sentido, positivo, de una garantía para el pleno ejercicio de los derechos. Es la ley (y no los jueces) la que puede facilitar un disfrute 'general' igual para todos, de los derechos fundamentales, la que puede garantizar una mayor eficacia de los derechos clásicos de libertad". Sin embargo, el TS, en la S. de 4 de noviembre de 1986, f.j. 7, ha establecido que "la delimitación de la esfera de la intimidad es eminentemente relativa, y ha de ser el juzgador quien, en referencia a cada persona y atento a las circunstancias del caso, prudencialmente, delimite el ámbito de la protección".

<sup>468</sup> La STC 234/1997, de 18 de diciembre, afirmó en su f.j. décimo, que la "reserva de Ley Orgánica del art. 81.1 CE, como garantía adicional de la libertad (SSTC 140/1986 y 101/1991), sólo se refiere a las "normas que establezcan restricciones de esos derechos y libertades o las desarrollen de modo directo, en cuanto regulen aspectos consustanciales de los mismos" (STC 101/1991, f.j. 2, y entre las más recientes, SSTC 142/1993, 127/1994 y 88/1995). Esto es, la determinación de su alcance y límites en relación con otros derechos y su ejercicio por las demás personas (STC 140/1986, f.j. quinto)".

<sup>469</sup> A esta posibilidad de colaboración internormativa Ley orgánica-Ley ordinaria hizo referencia GARCÍA TORRES, J., "El artículo 130 de la Ley General Tributaria a la luz de la Constitución, *Revista Poder Judicial*, 1990, págs. 29-30, cuando analizó la adecuación del art. 130 LGT al art. 87.2 LOPJ, lo que consideró una colaboración internormativa entre ambos propugnada también por la STC 137/1986, y que, en consecuencia, no suponía una violación de la reserva de ley orgánica para el desarrollo del derecho. El citado autor acude a la distinción, acogida también por la jurisprudencia constitucional (STC 67/1985, de 29 de mayo; 160/1987; 132/1989, de 28 de julio), entre 'desarrollo' y 'afectar o incidir', afirmando que el art. 130 LGT no 'desarrollaba directamente' el art. 18.2 CE pues "no 'especifica' o concreta este enunciado constitucional, ni configura los aspectos esenciales y definitorios del derecho a la inviolabilidad del domicilio, ni fija su ámbito (no pormenoriza, por ejemplo, el concepto constitucional

actuación legislativa fuese el ámbito jurídico que fuese, resulta exigible la ley orgánica si en el ámbito tributario se pretende el 'desarrollo' de un derecho fundamental. Este problema se planteó en la reforma de la LGT de 1995 y, precisamente, ante la proyectada intervención de esa ley en el contenido del art. 140 y 141, donde se faculta a la Administración tributaria a entrar en el domicilio para realizar tareas de inspección tributaria<sup>470</sup>. "Dado que esas modificaciones podían afectar de algún modo al derecho a la inviolabilidad del domicilio", la Mesa del Congreso de los Diputados acordó estudiar el posible carácter orgánico del precepto (Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 5 de diciembre de 1994). La solución -salomónica, por lo demás- fue abandonar las garantías del contribuyente a su suerte y dejar su modificación para mejores momentos y 'más cualificadas mayorías políticas', a tenor, según se dijo, del posible carácter orgánico del precepto. Sirva como detalle 'anecdótico' -si así se le puede catalogar-, que el texto del art. 141 de la ley continúa vigente, tras dicho intento frustrado, aunque al legislador se le olvidase sanear la referencia a su modificación que ha quedado explícita en la Exposición de Motivos de la Reforma de la LGT -párrafo antepenúltimo-<sup>471</sup>.

Por tanto, parece que una regulación jurídica como la del art. 81 CE -leyes orgánicas- instaurada por el constituyente español en un arranque de originalidad, sin parangón en las más cercanas fuentes de inspiración constitucionales, y establecida, precisamente, como garantía añadida para la protección efectiva de los derechos fundamentales ante irresponsables intentos de modificaciones legislativas fruto de los vaivenes políticos, acaba convirtiéndose, al menos en este caso apuntado, en escollo insalvable para una más adecuada protección de ese derecho del obligado a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. En este sentido, Ramallo Massanet afirma que "las reformas de la LGT (...) han respondido a exigencias que poco tenían que ver con la doctrina; más bien se deben a urgencias administrativas para dar eficacia a los tributos del sistema con una visión en parte alejada de los requisitos constitucionales y doctrinales al respecto"<sup>472</sup>.

---

de domicilio), ni deslinda del derecho fundamental que nos ocupa de otros derechos. El art. 130 LGT se reduce a establecer particulares requisitos para que los 'órganos de recaudación' puedan entrar en los domicilios, atendida la particular estructura y las peculiares exigencias del procedimiento administrativo de apremio". Mientras que, para calificar de 'desarrollo' del derecho fundamental por Ley orgánica, la STC 132/1989, de 18 de julio, f.j. decimosexto, consideró la regulación de los aspectos "esenciales para la definición del Derecho... (y) la precisión de su ámbito..., la fijación de sus límites en relación con otras libertades constitucionalmente protegidas".

<sup>470</sup> El contenido del 'proyectado' artículo 140 LGT poco añade o incide en nuestro estudio. Pretendía introducir la competencia de la Inspección para investigar los hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública. Por su parte, el art. 141 LGT, con la proyectada reforma, pretendía regular la entrada en el domicilio de manera concordante a como se recogía en el art. 134 del proyecto de ley sobre recaudación, añadiendo la regulación de la ejecución forzosa de las resoluciones o requerimientos surgidos en una actuación inspectora, v.gr. el registro de locales para buscar documentación, que sí se ha recogido en el art. 133.3 de la LGT para el procedimiento recaudatorio. Vid. el Consejo de Redacción de la *Revista Tribuna Fiscal*, nº 60, 1995, pág. 19. Vid. ALONSO GONZÁLEZ, J. M., y otros autores, *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*. Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 390, y también ARIAS VELASCO, J., "Facultades de la Inspección de Hacienda en relación con la entrada en locales, examen documental y adopción de medidas cautelares", *Informe 12/95 de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, Marzo, 1995.

<sup>471</sup> La Exposición de Motivos de la LGT afirma que "la regulación de determinadas actuaciones a desarrollar por la Inspección de los tributos completa la presente reforma con modificaciones en los arts. 141 y 142, al objeto de dotar de mayor operatividad a ciertas actuaciones tendentes a evitar la desaparición de los medios de prueba de la realización del hecho imponible o el desarrollo normal del procedimiento".

<sup>472</sup> Vid., RAMALLO MASSANET, J., "1974/1978: la evolución doctrinal del Derecho financiero en España",

Y aunque ello signifique bien poco, y únicamente ponga sobre la mesa la 'cualidad' de las materias ante las que nos movemos, no nos resistimos a traer a colación el art. 87.3 CE, cuando establece la posibilidad de la iniciativa popular para la presentación de proposiciones de ley, exigiendo ley orgánica que determine las formas de ejercicio y los requisitos, excluye, de manera tajante y expresa, a "las materias propias de ley orgánica, tributarias o de carácter internacional". De todos modos, resulta casi superfluo apuntar que esas leyes orgánicas que desarrollen derechos fundamentales son de plena aplicación y vinculan al ámbito jurídico-tributario, como cualquier ley, cuando un derecho fundamental se vea o pueda verse afectado por una actuación legislativa o administrativa en este campo<sup>473</sup>.

### **5.1.1.- LA INTERVENCIÓN LEGISLATIVA EN LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN VIRTUD DEL ART. 53 DE LA CE**

El art. 53 CE viene a establecer una reserva habilitadora en el tema de los derechos fundamentales que supone una exigencia al legislador y, a su vez, un límite. *Reserva* para que sea el legislador el poder público que, en su caso, los regule<sup>474</sup>. *Habilitación*, para que establezca el ejercicio de los derechos fundamentales o los desarrolle directamente. Una *exigencia* -junto al art. 81 CE-, a la que ha hecho referencia la STC 49/1999, de 5 de abril, f.j. cuarto, para que el principio de seguridad jurídica no salga mal parado y el ciudadano sepa "cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho" (STC 36/1991, f.j. quinto). Es decir, que, recogiendo afirmaciones de su STC 37/1989 sobre el derecho a la intimidad, "la ley ha de expresar todos y cada uno de los presupuestos y condiciones de la intervención", que sea una "ley de singular precisión" (STC 49/1996, f.j. tercero). Y un *límite* para que, en todo caso, se respete el contenido esencial<sup>475</sup>.

---

REDF, nº 100, 1998, pág. 730.

<sup>473</sup> La LO 5/1992, LORTAD, se refleja en el ámbito tributario en el art. 21.2 y 3, pero en muchos más. También otras leyes orgánicas, como las dictadas para regular el derecho a la libertad religiosa, en tanto que se puedan establecer normas financieras que determinen o condicionen, de alguna manera, aquel derecho al establecer exenciones, bonificaciones. O la reforma del Código Penal mediante Ley orgánica en el apartado de los delitos contra la Hacienda Pública, etc.

<sup>474</sup> Para PRIETO SANCHIS, L., "El sistema de protección de los derechos fundamentales: el artículo 53 de la Constitución Española", *Anuario de Derechos Humanos*, nº 2, 1983, pág. 405, la expresión "solo por ley" supone una prohibición de autodisponibilidad sobre el rango, en el sentido de que las Cortes no pueden dictar una norma de deslegalización, atribuyendo al reglamento la regulación de aspectos relativos a los derechos fundamentales. Ni, en lógica consecuencia, tampoco puede el Reglamento inmiscuirse en tareas que no le son propias.

<sup>475</sup> Existen autores que consideran que el art. 53.1 CE realiza un apoderamiento general para regular el ejercicio de los derechos citados; v.gr. AGUIAR DE LUQUE, "Los límites de los...", *op. cit.*, pág. 20, y remite a PAREJO ALFONSO, L., "El contenido esencial de los derechos fundamentales en la jurisprudencia constitucional; a propósito de la sentencia del TC de 8 de abril de 1981", *REDC*, nº 3, 1981. Esa reserva general se superpondría a las reservas específicas de ley y a habilitaciones puntuales que existen en determinados artículos constitucionales. Sin embargo, tampoco es esta una concepción unánimemente sostenida por la doctrina. Por ejemplo, DE OTTO, I., en la obra junto a MARTÍN RETORTILLO, L., *Derechos fundamentales...*, *op. cit.*, pág. 150, se muestra crítico con ella, al considerar la existencia de reservas específicas de limitación y realizar una lectura de la referencia a 'regular el ejercicio' que implica que el derecho ya está delimitado constitucionalmente, no pudiendo el legislador cambiar su contenido. Según Otto, pág. 104, hay que distinguir las reservas referidas al simple ejercicio -"cuya regulación, afirma, no añade ni quita nada al derecho constitucionalmente reconocido"-; unas terceras donde el legislador puede limitar desde fuera el derecho constitucionalmente reconocido, y otras donde se atribuye al legislador configurar o delimitar el derecho.



El art. 53 CE sí que concreta, esta vez, los derechos y libertades a los que afecta, evitando la polémica reproducida cuando se trataba de determinar los considerados derechos 'fundamentales'. El legislador podrá entrar a regular el ejercicio de los derechos recogidos en el Capítulo II del Título I<sup>476</sup> -arts. 15 a 38-. Esa posibilidad de regulación legal para el ejercicio del derecho supone dar cumplimiento a la voluntad constituyente manifestada en el mismo Preámbulo de la Carta Magna, pues con ella se pretende "proteger a todos los españoles... en el ejercicio de los derechos humanos". Creemos, pues, que para discernir la virtualidad del art. 53 CE, será necesario tratar de descifrar en qué consiste concretamente esa *posibilidad de regular legalmente el ejercicio de un derecho*<sup>477</sup>. Es decir, qué puede haber entendido el Constituyente español, o qué aspectos se deben entender como ejercicio de un derecho y que, por tanto, han querido reservarse a la actuación legislativa. En todo caso, independientemente de la solución que adoptemos, siempre debe partir de la enunciación constitucional de cada derecho. A ello ha hecho referencia la STC 49/1999, de 5 de abril, en su f.j. cuarto, al afirmar que "toda injerencia estatal en el ámbito de los derechos fundamentales y las libertades públicas, ora incida directamente sobre su desarrollo (art. 81.1 CE) o limite o condicione su ejercicio (art. 53 CE) precisa una habilitación legal". Reserva legal que, como continúa, "no es una mera forma; sino que implica exigencias respecto al contenido de la Ley que, naturalmente, son distintas según el ámbito material de que se trate (...pero que conlleva que) la ley ha de expresar todos y cada uno de los presupuestos de la intervención". De otro modo se lesionaría el principio de seguridad jurídica.

Creemos que, al tener el art. 53.1 CE su antecedente más inmediato en el 19 de la Ley Fundamental de Bonn, numerosos autores han adoptado una lectura influenciada por el precepto alemán, en su afán por descifrar a qué se refiere la cláusula del contenido esencial del derecho que ambos preceptos mencionan, y hasta dónde llega la intervención legal mencionada. Sin embargo, si reparamos en la redacción literal de dicho art. 19 se aprecian diferencias notorias con la redacción de nuestro art. 53 CE. Diferencias que, según Häberle<sup>478</sup>, enaltecen al precepto

---

<sup>476</sup> Teniendo en cuenta que no todo lo que ese Capítulo II del Título I recoge son derechos y libertades, es necesario puntualizar que esa habilitación al legislador para que entre a regular, con la reserva del contenido esencial, el ejercicio de los derechos y libertades no es aplicable a aquellas disposiciones constitucionales que, aunque ubicadas en ese Capítulo II, no reconozcan un derecho o libertad. De todos modos, en lo que al deber de contribuir respecta, el mismo art. 31 CE, en su apartado tercero, se ha encargado de vincularlo al principio de reserva de ley, disponiendo: "Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público *con arreglo* a la ley". Y, a su vez, el art. 133 CE, sito en el Título VII, "Economía y Hacienda", al distribuir el poder normativo en el ámbito tributario entre las diferentes entidades territoriales, también establece que: "1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, *mediante ley*. 2.- Las Comunidades Autónomas... podrán establecer y exigir tributos, *de acuerdo con* la Constitución y las leyes. 3.- Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse *en virtud de ley*".

<sup>477</sup> Incluso, creemos que esa posibilidad de regulación legal se convierte en una necesidad, en determinados casos. Para ello, nos son especialmente útiles las afirmaciones de la STC 49/1999, de 5 de abril, pronunciada ante un recurso de amparo que alegaba la vulneración del secreto de las comunicaciones -art. 18.3 CE, que una enunciación constitucional casi idéntica al art. 18.2, pues exige intervención judicial y no remite expresamente a la regulación legal, como hace el art. 18.4, por ejemplo-

<sup>478</sup> HÄBERLE, P., en "El legislador de los derechos fundamentales", en la obra colectiva dirigida por López Pina, *La garantía constitucional de los derechos fundamentales. Alemania, España, Francia e Italia*. Civitas, Madrid, 1991, pág. 124. Sin embargo, la teoría de este insigne profesor sobre el contenido esencial de los derechos fundamentales se encuentra en *La libertad fundamental...*, *op. cit.*, pág. 108 y ss.. Este autor relaciona estrechamente el contenido esencial y el principio de ponderación de bienes jurídicos (*das Güterabwegungsprinzip*) a través de los denominados límites inmanentes en función de esos otros bienes jurídicos que, desde una consideración de totalidad

español, al que considera “la reina de las garantías de los derechos fundamentales. En cuanto es interpretable como mandato al legislador, el art. 53 es el mejor texto existente en el derecho comparado”.

Pero analicemos esas semejanzas y diferencias entre ambos preceptos. El artículo 19 de la Ley Fundamental alemana establece: cuando, de acuerdo con la Ley Fundamental, un derecho fundamental *pueda ser limitado* por ley o sobre la base de una ley, ésta deberá tener carácter general y no ser referida al caso singular. Además, deberá designar el derecho fundamental indicando el artículo correspondiente. En ningún caso un derecho fundamental podrá ser *afectado* en su contenido esencial<sup>479</sup>. Por tanto, pone de relieve que no siempre puede limitarse un derecho fundamental por ley, sino que en ocasiones, y cuando la Ley Fundamental lo permita, puede producirse esa limitación del derecho fundamental por la ley siempre que no *afecte* a su esencia o contenido esencial. El precepto alemán no atribuye al legislador el poder de limitar el derecho, sino más bien, lo que hace es poner un límite a ese poder de limitación del legislador, exigiendo que sólo podrá ocurrir cuando la misma Ley Fundamental le haya autorizado para limitarlo. El contenido esencial, por su parte, se convierte, en el precepto constitucional alemán, en un ‘límite de los límites’, puesto que actúa como un límite a la actividad limitadora que, en su caso, tenga atribuida el legislador para el concreto derecho fundamental. De ahí proviene la lectura que un sector doctrinal ha realizado de nuestro art. 53 CE. Sin embargo, si consideramos al precepto constitucional español como una habilitación (“podrá”) otorgada al legislador español para regular el ejercicio de un derecho, la diferencia con el alemán es patente<sup>480</sup>. El art.

---

de la Constitución, deben ser también realizados. En pág. 117 afirma que el contenido esencial de los derechos fundamentales resulta delimitado “a través de los límites inmanentes que circunscriben el contenido esencial, según el principio de equilibrio. Los límites inmanentes son aquellos que corresponden al contenido esencial o bien lo comprenden”. Estos bienes jurídicos, por tanto, tampoco pueden ser ilimitados, sino que también se predica la interconexión ‘inmanente’ entre ellos, de manera que permitan establecer relaciones de complementariedad recíproca, y no de aplicación jerárquica y prevalente entre unos u otros. De hecho, en pág. 58 afirma que “cuando se procede a una ponderación de los bienes jurídicos (“y los derechos fundamentales tienen el rango de bienes constitucionales”, como afirma en pág. 59) se confirma cada valor, como también el todo, obteniendo un equilibrio entre los bienes jurídicos concurrentes”. La consideración del art. 53 CE y su referencia al contenido esencial como reina de las garantías, ha sido criticada por BACIGALUPO, M., “La aplicación de la doctrina de los ‘límites inmanentes’ a los derechos fundamentales sometidos a reserva de limitación legal”, *REDC*, n° 38, 1993, pág. 302.

<sup>479</sup> Este apartado del art. 19 Ley Fundamental de Bonn establece “In keinem Falle darf ein Grundrecht in seinem Wesensgehalt angetastet werden”. Vid. HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, *op. cit.*, pág. 115, sobre la existencia de diversas expresiones que distinguen los modos distintos en que un derecho fundamental puede resultar *afectado*.

<sup>480</sup> Con esta orientación se manifiesta DE OTTO Y PARDO, I., “La regulación del ejercicio...”, *op. cit.*, pág. 105, y 125 y ss. y en *Derecho constitucional...*, *op. cit.*, pág. 116 y ss., y también VILLACORTA MANCEBO, L., “Aspectos de la reserva de ley en el sistema constitucional español”, en *Escritos jurídicos en honor de L. Mateo Rodríguez*. Universidad de Cantabria, Facultad de Derecho, 1993, pág. 547, distinguen entre el desarrollo y la regulación del ejercicio de un derecho como actividades normativas distintas. Incluso, De Otto precisa que la actividad de desarrollo de un derecho no es, en sentido propio, de ese derecho, sino de la norma que reconoce el derecho, lo que supone concretar la definición genérica en que se recoge en el precepto constitucional. Así, regular el ejercicio supone concretar la actividad o sector de la realidad a la que alude el derecho, determinar el haz de potestades que lo integran, regular los procedimientos activos y reactivos que lo hacen valer. Conviene señalar, en este punto, las argumentaciones que aporta la STC 76/1992, de 14 de mayo, dictada en atención al art. 130 LGT referido a la entrada en el domicilio del deudor en un procedimiento de recaudación tributaria. Dicha sentencia declaró nulo el citado precepto por haberse introducido en el ordenamiento jurídico utilizando una Ley de Presupuestos, y, por tanto, sin entrada directamente a resolver sobre la inconstitucionalidad planteada del precepto. En su f.j. cuarto, afirmó que el susodicho artículo 130 LGT “es, ante todo y sobre todo, una *norma de atribución* a un órgano judicial de una *función garantizadora* de un derecho fundamental, la inviolabilidad del domicilio, y de

53 CE posibilita la intervención del poder legislativo -aunque ya exista una reserva específica en ese derecho concreto- siempre que vaya encaminada a regular su ejercicio, y siempre que respete el contenido esencial<sup>481</sup>.

Sin perjuicio de volver después sobre la dificultad que entraña esa referencia al contenido esencial, nos corresponde ahora acudir a la posibilidad de *regulación del ejercicio del derecho* que realiza el art. 53 CE, y tratar de diferenciar esa actividad legislativa de la que permite el art. 81 CE: “desarrollo directo” del derecho. A esa distinción han hecho referencia, entre otras ya citadas, la STC 67/1984, de 7 de junio, y la STC 13/1984, de 3 de febrero<sup>482</sup>.

Entendemos que esa regulación del ejercicio del derecho por el legislador ordinario supone una intervención normativa para que el derecho fundamental concreto se ponga en condiciones de ser cognoscible y de otorgar protección jurídica a su titular. No hace falta incidir nuevamente en la peculiaridad de las normas constitucionales y su carácter abierto, lo que convierte a la actuación legislativa, en ocasiones, en casi una necesidad para la traducción efectiva del derecho en la realidad, más allá de su proclamación constitucional. En ese sentido, será necesario que el legislador aporte el régimen jurídico que regule las circunstancias o aspectos que sitúen al sujeto en condiciones de disfrutar y ejercer ese derecho (cfr. la STC 49/1999, de 5 de abril).

Además, esa intervención de ley es necesaria y debe “reunir todas aquellas características indispensables como garantía de la seguridad jurídica” (STC 49/1999, f.j. quinto), lo que supone, como afirmaron las Sentencias del TEDH, de 30 de julio de 1998, caso Valenzuela, y otras anteriores como los casos Malone, Kruslin y Huvig (S. del TEDH de 24 de abril de 1990), la S. Haldford (de 25 de marzo de 1998) y la S. Kopp (de 25 de marzo de 1998), que “el Derecho interno debe usar términos suficientemente claros para indicar a todos de manera suficiente en

---

*fijación de las condiciones del ejercicio de dicha competencia...*” (las cursivas son nuestras).

<sup>481</sup> Según PRIETO SANCHIS, L., “El sistema de protección de...”, *op. cit.*, pág. 395, otro motivo para entender diferente la interpretación del contenido esencial español de la referencia en el precepto alemán es que, mientras en España se aboga textualmente por su aplicación a todos los derechos del Capítulo II, en Alemania se refiere a los derechos fundamentales, que según la misma Ley Fundamental de Bonn son únicamente los típicos derechos de libertad. Esta última circunstancia reforzaría nuestra opinión sobre la concepción constitucional española del papel del legislador, no únicamente en cuanto potencial agresor de un ámbito de libertad que debe ser respetado, sino, además, como garante de los derechos fundamentales, hasta el punto de atribuirle la regulación de su ejercicio y fijarle el límite del respeto a su contenido esencial.

<sup>482</sup> La STC 67/1984, de 7 de junio, f.j. 2, también distinguió entre regulación del ejercicio y desarrollo directo de un derecho fundamental, afirmando que “el desarrollo y regulación del ejercicio de este derecho fundamental (el de tutela judicial efectiva), que vincula a todos los poderes públicos, corresponde al legislador, el cual deberá respetar el contenido esencial (art. 81 y 53.1); contenido que puede extraerse *en parte* de la propia Constitución, interpretada de forma sistemática, dado que la misma es un todo en el que cada precepto adquiere su pleno valor y sentido en relación a los demás”. Sobre esta última manifestación de la resolución apuntada volveremos posteriormente, pero sirva el fundamento jurídico para poner de relieve que recae en el legislador esa tarea de desarrollar y de regular el ejercicio del derecho fundamental. Tarea que deberá observar el contenido esencial del derecho; contenido que, *en parte*, puede extraerse de la misma Constitución sistemáticamente interpretada, atendiendo al enunciado del derecho y a los restantes bienes constitucionales. Un intento de distinción entre desarrollo y regulación de un derecho se aprecia en la argumentación del Ministerio Fiscal, en la STC 254/1993, de 20 de julio, al afirmar que “No se puede entender que dicho Convenio (de protección de datos personales de 1981) suponga un desarrollo del derecho fundamental a la intimidad, atendiendo a que el art. 81.1 CE exige una Ley Orgánica; pero sí podemos encontrarlos en el marco de la regulación de derechos fundamentales (art. 53.1 CE), pues se trata de una ampliación sectorial del ámbito del derecho a la intimidad, en lo referente al tratamiento automatizado de datos de carácter personal”.

qué circunstancias y bajo qué condiciones se habilita a los poderes públicos a tomar tales medidas” (en el caso enjuiciado era una interceptación de las comunicaciones, pero resulta extendible al derecho del art. 18.2 CE)<sup>483</sup>. Sin olvidar que, como sanciona la STC 49/1999, la ausencia de ley “constituye, por sí sola, una vulneración del derecho fundamental”, aunque en el caso concreto se consideró necesario atender también a la adecuación y corrección de la intervención judicial.

Evidentemente, para ello se debe partir del enunciado del derecho, y, a partir de ahí, proporcionar aquellos detalles que permiten su ejercicio por el sujeto y le otorgan protección jurídica. Siguiendo la opinión manifestada por De Otto<sup>484</sup>, regular el ejercicio del derecho supone establecer los procedimientos y formalidades tendentes a hacerlos efectivos y a otorgar satisfacción a su titular, antes y después de una lesión de los mismos. En determinadas ocasiones, ha sido el TC -en tanto que órgano competente para decidir sobre la regulación legal, ordinaria u orgánica, del derecho concreto y sobre el respeto o no a su contenido-, el que ha aportado alguna directriz que ha permitido deslindar si una determinada ley suponía regular el ejercicio o desarrollar el mismo. En este sentido, la STC 85/1988, de 26 de mayo, en su f.j. quinto, se manifestaba contraria a exigir el rango de ley orgánica para toda norma atributiva de competencia jurisdiccional a los diversos tribunales ordinarios, puesto que “la existencia de tales normas constituye un presupuesto para la efectividad del derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, pero no representan un ‘desarrollo’ del mismo en los términos del art. 81.1 CE”. Con idéntica orientación, la STC 174/1993, f.j. segundo, afirmó que “las cuestiones relativas a la atribución de competencia entre órganos jurisdiccionales no afectan al mencionado derecho, perteneciendo a la libre configuración del legislador determinar a qué órgano jurisdiccional corresponde pronunciarse sobre las prácticas de entrada”. Cfr. las sentencias propuestas con la STC 50/1995, de 23 de febrero.

Consideramos que las reticencias y dudas afloradas durante la tramitación de la modificación de la LGT de 1995, en cuanto a la posibilidad de regulación legal en el ámbito del art. 18.2 CE, provienen de su redacción taxativa y la cerrada enumeración de posibles autorizaciones para una intromisión en el domicilio, sin remitirse expresamente a una regulación legal. De hecho, la STC 160/1991, de 18 de julio, en su f.j. octavo, afirma que el art. 18 CE “viene a separarse de las regulaciones constitucionales de otros países que, aun reconociendo la inviolabilidad del domicilio, se remiten, para las excepciones al respecto, a los casos y las formas establecidas por

---

<sup>483</sup> Esas “exigencias mínimas relativas al contenido o ‘calidad’ de la ley”, en el caso de las Sentencias del TEDH eran las siguientes: “la definición de las categorías de personas susceptibles de ser sometidas a escucha judicial; la naturaleza de las infracciones susceptibles de poder dar lugar a ella; la fijación de un límite a la duración de la ejecución de la medida; el procedimiento de transcripción de las conversaciones interceptadas; las precauciones a observar para comunicar, intactas y completas, las grabaciones realizadas a los fines de control eventual por el Juez y por la defensa; las circunstancias en las cuales puede o debe procederse a borrar o destruir las cintas”. Se trata, como reconoció la S. del TEDH del caso *Kruslin* y el caso *Klass*, de que la regulación legal ofrezca la protección adecuada contra los posibles abusos.

<sup>484</sup> DE OTTO, I., “La regulación del ejercicio...”, *op. cit.*, pág. 155 y ss., y también en *Derecho Constitucional*. *Op. cit.*, pág. 200, sitúa, entre las modalidades normativas que se comprenden en el concepto de ‘regulación del ejercicio’, la “concreción de la actividad o sector de la realidad a que alude el derecho, la determinación del haz de potestades que lo integran, la regulación de los procedimientos activos y reactivos que lo hacen valer e incluso la ‘política de derechos fundamentales’, esto es, la política de subvenciones y ayudas para materializar el derecho o hacer efectivamente posible su ejercicio”.

la ley (el art. 14 CI) o aceptar la posibilidad de que órganos no judiciales acuerden la entrada forzosa en un domicilio en supuestos de urgencia (art. 13.2 LFA)<sup>485</sup>.

Además de permitir el ejercicio efectivo y el conocimiento previo de las posibilidades y garantías del derecho a la inviolabilidad del domicilio, esa regulación legal serviría para que, dotando de virtualidad efectiva al principio de unidad e interpretación sistemática de la Constitución, se atendiese al resto de derechos o bienes constitucionalmente protegidos (como el deber de contribuir). Sin embargo, la rigidez con que se halla redactado el derecho español es tal, que la STC 341/1993, de 18 de noviembre, llegó a afirmar que este derecho a la inviolabilidad domiciliaria “es relativo y limitado”, puesto que la protección que se le dispensa en la Constitución a ese espacio vital “puede ceder en determinados supuestos; previsión que tiene un carácter ‘taxativo’”<sup>486</sup>.

Sin embargo, como hemos pretendido justificar, aunque esa referencia que el precepto realiza al consentimiento del titular y a la autorización judicial, además de al flagrante delito, no pueden ser objeto de regulación legal que los desconozca o anule, esa actuación legislativa puede incidir sobre el ejercicio del derecho -ley ordinaria- o mediante el desarrollo directo de la norma que recoge el derecho fundamental -ley orgánica- para que, sin desconocer las exigencias establecidas en el precepto constitucional, otorguen protección suficiente y manifiesta a su legítimo titular.

### **5.1.2.- LA IMPORTANCIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA COMPAGINACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES CON OTROS BIENES CONSTITUCIONALES. BREVE REFERENCIA AL CONTENIDO ESENCIAL**

Esa actividad de compaginación equilibrada para dotar de efectividad a al derecho fundamental y al bien constitucional de que se trate se debe realizar desde la verificación del cumplimiento del principio de proporcionalidad en sentido amplio. Principio que ha mostrado su influencia, desde su aplicación como medida razonable en la actuación administrativa, hasta situarse en las entrañas mismas de la actuación legislativa más entroncada con el núcleo central de la Constitución, los derechos fundamentales, y también en la autorización del juez a la entrada en el domicilio.

---

<sup>485</sup> Se refiere esta Sentencia a que, aun a pesar de que en esos otros ordenamientos constitucionales también viene ensalzado el domicilio con la cualidad de inviolable, ello no impide para que, tal y como ellos realizaron, se pudiese hacer referencia, cuando menos, a la posibilidad de regulación legal de determinados aspectos y circunstancias del mismo. De haberse recogido en el art. 18.2 CE una remisión expresa al legislador, gran parte de las dificultades, que se pusieron de manifiesto en los debates parlamentarios a raíz de la modificación de la LGT, se hubieran obviado.

<sup>486</sup> Precisamente, esa STC 341/1993, de 18 de noviembre, sancionó la inconstitucionalidad del precepto de la Ley Orgánica de Protección de la Seguridad Ciudadana que puntualizaba el concepto de flagrante delito en una entrada domiciliaria. La resolución se refirió a esa tarea realizada por el legislador -orgánico, en este caso- “en la función que le corresponde de reflejar o formalizar en una norma el sentido de un concepto presente aunque no definido en la misma Constitución. Esta labor legislativa puede estimarse necesaria a fin de proporcionar a los titulares del derecho y a los agentes de la autoridad una identificación segura de la hipótesis en la cual será legítima la entrada forzosa en domicilio por delito flagrante”. Incide en que concretar en una ley ese concepto constitucional abierto aporta un elevado grado de seguridad jurídica a los sujetos y los poderes públicos. Sin embargo, resolvió que, ante la intervención legislativa realizada por la ley orgánica en cuestión no se respetaba su contenido esencial.

Aunque no venga recogido expresamente en el articulado constitucional, la utilización del principio de proporcionalidad en este punto está generalizándose en todos los ordenamientos jurídicos. Incluso, es considerado por la STC 85/1992, f.j. quinto, como “principio inherente del Estado de Derecho, cuya condición de canon de constitucionalidad... tiene especial aplicación cuando se trata de proteger derechos fundamentales frente a limitación o constricciones procedan éstas de normas o resoluciones singulares”. A él acude el TEDH para comprobar si la entrada en el domicilio es necesaria y se adecúa a los fines perseguidos, a la intensidad merecida, y se corresponde con el bien jurídico que se quiere realizar -en nuestra materia, el bienestar económico del país como cláusula enunciada en el art. 8 del CEDH-. En la STC 50/1995, de 23 de febrero, f.j. 7, se conecta el principio de proporcionalidad con el valor superior ‘justicia’ (muy cercano también al de igualdad), afirmando que la manera de conseguir que la justicia quede incólume (y también el contenido esencial del derecho fundamental) es manteniendo una “relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido”<sup>487</sup>; en el caso enjuiciado, la entrada domiciliaria por motivos de inspección tributaria<sup>488</sup>. Es decir, usando de este principio se pretende establecer contrapesos que armonicen el derecho y los bienes constitucionales.

En este sentido, puede acudirse concretamente a la STC 57/1994, f.j. 6, o a la S. 207/1996, de 16 de diciembre, f.j. 4, que afirmaron: “Para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres requisitos o condiciones: “si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad) (STC 62/1982, f.j. quinto, y 13/1985, f.j. segundo); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto) (STC 37/1989, f.j. séptimo)”. Aunque esta S. 50/1995 no realiza un verdadero análisis del principio de proporcionalidad desde los tres juicios reflejados, reduciéndose, por regla general, a la aplicación del test de ‘razonabilidad’. Es en las Sentencias del TC 66/1995, la 55/1996 y la 207/1996, cuando se utiliza dicho principio en toda su extensión como punto central de su argumentación y razonamiento. También puede verse en la STC 37/1998, de 17 de febrero, f.j. octavo, sobre la intervención de la Administración pública en los derechos fundamentales.

Todos estos juicios que se enmarcan dentro del principio de proporcionalidad en sentido amplio, aun permitiendo normalmente un amplio margen de apreciación a los poderes públicos, tienden a compaginar efectivamente, o ponderar recíprocamente, los dos términos en equilibrio. De hecho, sea el legislador, sea la autoridad judicial al otorgar la autorización de entrada<sup>489</sup>, sean

---

<sup>487</sup> El principio de proporcionalidad inherente al valor justicia vuelve a ser considerado en la STC 137/1995, de 21 de noviembre. En ella es utilizado como el eje sobre el que distender las relaciones entre el derecho al honor y la intimidad con la libertad de expresión y el de difundir información veraz libremente. También, la STC 57/1994, de 28 de febrero, ante registros personales de reclusos por la Administración Penitenciaria que podían dañar su derecho a la intimidad, vino a establecer, f.j. sexto, que “es preciso ponderar, adecuadamente y de forma equilibrada, de una parte la gravedad de la intromisión en la intimidad y, de otra parte, si la medida es imprescindible para asegurar la defensa del interés público que se pretende proteger”.

<sup>488</sup> Aquí es donde sitúa BARNÉS VÁZQUEZ, J., “Introducción al principio de...”, *op. cit.*, pág. 507, la ponderación de los bienes y derechos en conflicto, entre el interés general y la posición individual jurídicamente protegida. Vid., también, MEDINA GUERRERO, M., *La vinculación negativa...*, *op. cit.*, pág. 119 y ss.

<sup>489</sup> Sin perjuicio de volver sobre ello, vid. las Sentencias 137/1985 y la 144/1987, que perfilan esa actuación de

los órganos de la Administración tributaria, o bien lo sea el TC -al resolver un recurso de amparo-, deben tenerlo presente. De ese modo, conjugar, primero esa idoneidad o adecuación, en una relación medio-fin, o utilidad-finalidad, de la actuación administrativa o de la regulación legislativa adoptada ante la inviolabilidad del domicilio o la intimidad para hacer efectivo el bien jurídico que encierra el deber constitucional de contribuir; en segundo lugar, la indispensabilidad, que exige la adopción, en todo caso, de la medida más moderada a la hora de compatibilizar el derecho y el deber sin que se pierda la finalidad buscada; y, por último, si la actividad administrativa o la intervención normativa resulta razonablemente proporcionada respecto del fin constitucional pretendido con ella.

La consabida crítica -a veces teñida de connotaciones 'liberales'- que recurre a la posición jerárquica superior y al valor preeminente de los derechos fundamentales individuales, propugnando su consideración preferente ante al resto de dictados constitucionales, resulta atendida y salvada, creemos, desde nuestra interpretación. De hecho, precisamente para proteger, salvaguardar y hacer efectivo el carácter 'irradiador' de esos derechos fundamentales, y encaramarlos a la cima más alta dentro de los dictados constitucionales, propugnamos la actuación del legislador (art. 53 CE, también ordinario) encaminada a plasmar las garantías legales que les den efectividad, y de hacerlo desde el principio de seguridad jurídica (art. 9.3) y de la igualdad (art. 1 y 9.2 CE), tanto en la actuación de los poderes públicos como en la esfera de los sujetos.

La necesidad de respeto de los derechos fundamentales se presenta, no sólo ante actuaciones del legislador, sino que despliega todos sus efectos ante el conjunto de los poderes públicos -art. 53 CE-, como la autoridad judicial o la Administración Pública. En este sentido, y en el concreto ámbito administrativo, la sanción procedente ante cualquier actuación de la Administración -por ejemplo, los órganos de la Inspección de los Tributos-, que no respete el derecho fundamental es la nulidad absoluta del mismo, sin que dicho acto administrativo produzca efectos jurídicos. En este sentido, y tras las críticas recibidas por la doctrina administrativa, el artículo 62.1.a) de la Ley 30/1992, en virtud de la modificación operada en ella por la Ley 4/1999, ha dejado de hacer referencia expresa a que esa lesión se refiera al "contenido esencial"<sup>490</sup>, sancionando ahora con la

---

autorización por el Juez según el principio de proporcionalidad, y que, tras su aplicación, le puede conducir a denegar la autorización. Una parte de la doctrina se ha pronunciado contraria a la STC 160/1991, cuando vino a modificar su anterior doctrina (STC 22/1984) no exigiendo nueva autorización judicial tras haberse pronunciado una resolución judicial previamente sobre esa ejecución forzosa del acto administrativo. Sin embargo, se acusa que, quizás, en ese pronunciamiento no se haya atendido, del modo en que es necesario, a esa previa aplicación por el Juez, antes de decidirse, del principio de proporcionalidad en sentido amplio en la entrada en el domicilio. Vid., también, sobre el principio de proporcionalidad en la intervención de las comunicaciones, junto al principio de legalidad y la autorización judicial, las SSTC 85/1994, de 14 de marzo, y la S. 37/1988, y la STC 49/1999, así como el ATC 344/1990.

<sup>490</sup> No vamos a reiterar el sinfín de pronunciamientos doctrinales críticos con esa distinción entre la lesión producida por un acto administrativo al contenido esencial o al contenido accidental de un derecho. Remitimos, simplemente, a BELADÍEZ ROJO, M., "La nulidad y la anulabilidad. Su alcance y significación", *RAP*, nº 33, 1994, pág. 172 y ss., pues para la interposición del recurso de amparo no se ha diferenciado, ni doctrinal ni jurisprudencialmente, entre lo que sería lesión del contenido nuclear o del resto del contenido del derecho. JORDANO FRAGA, J., *La nulidad de los actos administrativos...*, *op. cit.*, pág. 271 y ss., se muestra partidario de eludir la atención a ese contenido esencial como límite para distinguir entre la nulidad o anulabilidad de un acto administrativo que lesione el derecho fundamental. Acudir al "test de proporcionalidad (...) se revela como un mecanismo más adecuado para la identificación de lesiones de derechos fundamentales en supuestos donde sea necesario realizar una ponderación de bienes jurídico-constitucionales en conflicto". La inclusión de esa referencia en el precepto había suscitado numerosas, y variadas, críticas doctrinales. Así, TRAYTER JIMÉNEZ, J. M., "Las

nulidad de pleno derecho los actos de las Administraciones públicas que lesionen<sup>491</sup> derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; éstos se reducen a los recogidos expresamente en la Sección Primera del Capítulo Segundo de la Constitución.

Ante esa actuación administrativa, como también dispone la Ley 30/1992, en su artículo 96 apartado segundo: “si fueran varios los medios de ejecución admisibles se elegirá el menos restrictivo de la libertad individual”, para, a continuación, en el párrafo tercero, permitir que: “si fuese necesario entrar en el domicilio del afectado, las Administraciones Públicas deberán obtener el consentimiento del mismo o, en su defecto, la oportuna autorización judicial”. Queda patente, pues, la relación que la Ley 30/1992 establece entre las actuaciones que en el mismo art. 96 considera ‘restrictivas de la libertad individual’ y la entrada domiciliaria por la Administración.

Y, precisamente, ese “contenido esencial” está previsto en el art. 53 CE como límite a la actuación del legislador. Su tratamiento doctrinal o jurisprudencial no es fácil para nosotros, su importancia tampoco es unánimemente resaltada desde la función que se le otorgue. Así, ha sido denominado por Cruz Villalón como “derecho fundamental de los derechos fundamentales”<sup>492</sup>, pero las opiniones doctrinales<sup>493</sup> no son, ni mucho menos, coincidentes, y se ligan a disquisiciones sobre las limitaciones o restricciones de los derechos sobre las que no nos atrevemos siquiera a entrar. Incluso el mismo TC ha enunciado dos maneras de acercarse a ese contenido esencial. Sin duda, al menos en lo que a nosotros atañe, es uno de las cuestiones más difíciles de resolver que presenta la dogmática de los derechos fundamentales, donde la opinión que se mantenga puede conllevar una serie de consecuencias de índole dogmático -contenido constitucional declarado; limitación, delimitación o restricción del derecho<sup>494</sup>; relaciones con el principio de proporcionalidad; etc.- que, forzoso es reconocerlo, merecerían, como poco, mayor disponibilidad para su análisis.

---

causas de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos”, en la obra colectiva *Administración Pública y procedimiento administrativo. Comentarios a la Ley 30/1992*. Bosch, Barcelona, 1994, pág. 253 y ss., destaca la poca fortuna de la expresión, considerándola ‘técnicamente incorrecta’, y ve más acordes, pág. 255, la que utiliza el artículo 41 LOTC (cualquier violación de los derechos fundamentales), o la del artículo 6 de la Ley 62/1978 (que afecten al ejercicio de los derechos fundamentales de la persona) -actualmente derogado por la Ley 4/1999-, que también suponen, tal como recoge el art. 55 LOTC, la nulidad.

<sup>491</sup> La utilización del término reseñado tampoco ha concitado unanimidad de opiniones doctrinales. Por ejemplo, TRAYTER JIMÉNEZ, J. M., “Las causas de nulidad de pleno derecho de...”, *op. cit.*, pág. 257, afirma que la sanción de nulidad se producirá cuando “viole, lesione o afecte siquiera tangencialmente cualquier derecho fundamental”. Además, resulta llamativo que el Anteproyecto de ley de modificación de la Ley 30/1992, se refería, en vez de al término lesión, a que “impidan o menoscaben el legítimo ejercicio”.

<sup>492</sup> CRUZ VILLALÓN, P., “La formación y evolución...”, *op. cit.*, pág. 54.

<sup>493</sup> CRUZ VILLALÓN, P., “Contenido, posición y protección...”, *op. cit.*, pág. 226, dice que ese contenido esencial no es sino “el propio contenido del derecho prefigurado en el enunciado constitucional”.

<sup>494</sup> Por ejemplo, una parte de la doctrina ha defendido la distinción entre delimitación del contenido y restricción del derecho. Vid. DE OTTO Y PARDO, I., “La regulación del ejercicio...”, *Op. cit.*, págs. 137-151. Contrario a esa diferenciación se muestra PRIETO, L., *Estudios sobre derechos fundamentales...*, *op. cit.*, pág. 153 y ss. Según MEDINA GUERRERO, M., *La vinculación negativa...*, *op. cit.*, pág. 22, no hay que confundir limitación con delimitación, pues “el límite presupone necesariamente la previa existencia de un contenido constitucionalmente protegido ya fijado -esto es, delimitado por la Constitución, dentro del cual, proyectándose desde el exterior, opera precisamente el límite”.



Además, como ha reflejado Medina Guerrero<sup>495</sup>, a la dificultad de definir lo esencial de un derecho fundamental se une a la escasa relevancia otorgada a esta garantía como instrumento que controla los límites a los derechos. Estas dificultades conducen a que, en la práctica, se ignore el contenido esencial, lo que puede dar la impresión de que el TC asume como sinónimos el principio de proporcionalidad y el contenido esencial. Hemos optado, ante esas dificultades, por reflejar las diferentes maneras de acercarse al mismo a que alude el TC y la doctrina, teniendo en cuenta la dificultad para dar opiniones sobre cuál sea el contenido esencial en general sin analizar cada derecho concreto, su plasmación constitucional y la interpretación del TC. Además, es necesario incidir en la similitud que el art. 53 CE, en este punto, presenta con su homólogo alemán, pero también fijarse en las diferencias, aunque sutiles, que le separan de aquel, para evitar una reiteración de argumentaciones procedentes de otros ordenamientos jurídicos que, en el ordenamiento interno, merezcan alguna matización<sup>496</sup>.

De asumir una *teoría absoluta*, el 'contenido esencial' de un derecho se hace coincidir con aquellas partes o esferas del derecho fundamental necesarias para que sea reconocido como tal. Sin ellas, el derecho no es cognoscible y su titular se queda sin poder satisfacer el interés para cuya protección o consecución se ha establecido<sup>497</sup>. Esto supone admitir que el mismo derecho presenta unos elementos distintos de ese núcleo esencial que son una parte del derecho donde el

---

<sup>495</sup> MEDINA GUERRERO, M., *La vinculación negativa...*, op. cit., pág. 160 y ss.

<sup>496</sup> Y hay que relacionarlo con el apartado precedente, donde se establece que, según la Ley Fundamental, un derecho fundamental puede ser limitado por una ley o con base en una ley, pero tal ley debe valer en general y no sólo para el caso concreto. La ley debe nombrar el derecho fundamental citando el artículo. Sobre el contenido esencial, y su lectura por la doctrina alemana, someramente pueden destacarse tres opiniones. Así, la primera se refiere a la inmutabilidad del contenido esencial de un derecho fundamental, y a su vez guardando la justa proporción entre intensidad de la intervención en el mismo y la gravedad o el peso de las circunstancias que la hagan necesaria. Una segunda tesis se refiere a que el contenido esencial de un derecho fundamental no puede ser restringido o modificado, convirtiéndose en un límite absoluto e insuperable, aunque subsisten límites 'inmanentes' a la propia Constitución (que no los determina el legislador) al existir otros derechos fundamentales o bienes jurídicos necesarios para la existencia de la colectividad. La tercera teoría se refiere a un concepto absoluto del contenido esencial, pero sin que permita determinar concretamente cuál es éste. El motivo que provocó la redacción del precepto en la Ley Fundamental de Bonn fueron las múltiples reservas legales que recaían sobre los derechos fundamentales en la Constitución alemana de Weimar, y que propició que autores, como C. Schmitt, se mostraran partidarios de concebir la intervención de la ley en un derecho fundamental como excepcional, evitando el peligro de vaciamiento de los mismos. Vid. GAVARA DE CARA, J. C., *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn*. CEC, Madrid, 1994. También el art. 18.3 de la Constitución Portuguesa hace referencia al contenido esencial, y dice así: "Las leyes restrictivas de los derechos, libertades y garantías... no podrán... reducir la extensión y el alcance del contenido esencial de las disposiciones constitucionales".

<sup>497</sup> Sobre la expresión "contenido esencial" (contenido pleno, contenido mínimo), vid. SSTC 11/1981, de 8 de abril; 26/1981, de 17 de Julio; 13/1984, de 3 de febrero; 83/84, de 24 de Julio; 37/1987, de 26 de marzo; 161/1987, de 27 de octubre; 196/1987, de 11 de diciembre; 227/1988, de 29 de diciembre; 170/1989, de 19 de octubre; 341/1993, de 18 de noviembre. El propio TC, en la *Sentencia de 8 de abril de 1981*, corroborada por resolución del mismo de *16 de marzo de 1981*, precisó los términos en que debe entenderse la expresión *contenido esencial*: "...aquella parte del contenido de un derecho sin el cual éste pierde su peculiaridad, o, dicho de otro modo, lo que hace que sea reconocible como derecho perteneciente a un determinado tipo. Es también aquella parte del contenido que es ineludiblemente necesaria para que el derecho permita a su titular la satisfacción de aquellos intereses para cuya consecuencia el derecho se otorga", y en la segunda resolución continúa arguyendo que: "...se rebasa o se desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección".

legislador puede intervenir. Mientras que otros aspectos nucleares sustanciales e intrínsecos de cada derecho son una entidad previa e indisponible por el legislador o cualquier poder público.

Ante la dificultad de concretar en cada derecho fundamental, y a priori, cuál es esa parte 'esencial' del contenido del derecho de manera previa a las manifestaciones del Tribunal Constitucional, la STC 11/1981, de 8 de abril, relativa al derecho de huelga del artículo 28 CE, dejó expresa referencia de dos posibles caminos, que el TC, a la postre, reputa complementarios: por una parte, acudiendo a la reconocibilidad por los juristas del nomen otorgado a cada derecho<sup>498</sup>, y por la protección de los intereses que constituyen el núcleo de cada derecho<sup>499</sup>. El TC acaba admitiendo la complementariedad de ambas maneras de aproximación a ese 'contenido esencial', pudiendo ser "conjuntamente utilizados para contrastar los resultados a los que por una u otra vía pueda llegarse". Doctrina reiterada, por ejemplo, en la STC 37/1987, de 26 de marzo, f.j. 2; o la S. 101/1991, de 13 de mayo, f.j. 2.

Una parte de la doctrina ha criticado esta manera de operar con el contenido esencial. Consideran que, aunque a simple vista puede parecer alabable esta teoría absoluta, el problema se presenta al dejar otra parte del contenido del mismo derecho al albedrío legislativo, por mucho que se exigiese también la justificación de la medida legal limitadora del derecho. Sería necesario acudir, ex post facto y en cada derecho concreto, a la actuación legislativa realizada para comprobar si la limitación introducida en esa parte accidental, o no esencial, del derecho no lo desustancia hasta llegar a la imposibilidad de decir que se continúa protegiendo el derecho en cuestión, o que al particular se le sigue reconociendo la titularidad o el ejercicio de ese derecho concreto. Análisis que corresponde realizar, en todo caso, al Tribunal Constitucional<sup>500</sup> cuando ya exista regulación legal, con lo cual el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) no sale muy bien parado<sup>501</sup>.

---

<sup>498</sup> La STC 11/1981 afirmaba textualmente, que "muchas veces, el nomen y el alcance de un derecho subjetivo son previos al momento en que tal derecho resulta recogido y regulado por un legislador concreto. El tipo abstracto del derecho preexiste conceptualmente al momento legislativo y, en este sentido, se puede hablar de una reconocibilidad de ese tipo abstracto en la regulación concreta, (... pues) constituyen el contenido esencial de un derecho subjetivo aquellas facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea reconocible como perteneciente al tipo descrito y sin las cuales deja de pertenecer a este tipo, y tiene que pasar a quedar comprendido en otro, desnaturalizándose, por así decirlo. Todo ello, referido al momento histórico de que, en cada caso, se trata, y a las condiciones inherentes en las sociedades democráticas, cuando se trate de derechos constitucionales".

<sup>499</sup> Así, la citada STC 11/1981 afirmó, en clara sintonía con la jurisprudencia de intereses, que supondría "tratar de buscar lo que una importante tradición ha llamado los intereses jurídicamente protegidos como núcleo y médula de cada derecho subjetivo. Se puede entonces hablar de una 'esencialidad' del contenido del derecho para hacer referencia a aquella parte del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegidos que dan vida al derecho resulten real, concreta y efectivamente protegidos. De este modo, se rebasa o desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección", haciéndolo irrecognoscible bajo un nomen iuris así desnaturalizado.

<sup>500</sup> Si se entiende el contenido esencial como garantía absoluta supone hacer recaer el papel estelar en el TC, pues al ser un concepto abierto será este órgano el encargado de discernir la corrección o no de la actuación legislativa en el derecho al tener que pronunciarse sobre si se ha respetado el contenido esencial o no.

<sup>501</sup> Es en este punto donde mayores reparos se manifiestan. Como refleja GAVARA DE CARA, J. C., *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo...*, op. cit., pág. 271 y ss., se exige del TC un doble, y sutil, análisis: por una parte, debería comprobar, o tratar de deslindar, respecto del derecho concreto, esa parte esencial y la otra accidental.

Otra parte de la doctrina y el mismo TC, en algunas de sus sentencias, consideran la complejidad de la operación descrita y la dificultad propia de su discernimiento en cada caso y ante cada derecho, procediendo a una *interpretación del contenido esencial menos extensa, o más restringida*. En este sentido, entienden que lo que el art. 53 CE viene a prohibir son intervenciones legislativas en el derecho fundamental que supongan limitaciones arbitrarias o irrazonables, atentando al principio de proporcionalidad, en su triple vertiente, y al principio de igualdad en esa intervención normativa que atienda a esa compaginación equilibrada con otros valores, derechos o bienes. De hecho, en algunas Sentencias del TC, especialmente aquellas en las que entra en liza el deber de contribuir y se relaciona con algún derecho fundamental, se acude a una interpretación unitaria y sistemática del conjunto de las disposiciones constitucionales, aludiendo a la necesidad de ponderar<sup>502</sup> y equilibrar el derecho concreto con los valores o los bienes constitucionalmente protegidos, y acudiendo para ello al principio de proporcionalidad en sentido amplio. Otra cuestión es que, en esas sentencias, se haga referencia o no a esa parte del contenido del derecho -la 'esencial'- que debe permanecer incontaminada y ajena a esa compaginación.

Así pues, se ha acudido a la denominada *teoría relativa sobre el contenido esencial*. Esta teoría parte de la posibilidad de restricción de cualquier derecho y de su contenido, pero siempre que sea como medida última y excepcional, y, en todo caso, tendente a lograr la efectiva conjugación del derecho con otros derechos o también con otros bienes o intereses constitucionales dignos de protección. En las Sentencias del TC donde se ha acogido esta línea de argumentación -por lo demás bastante conocidas en nuestro ámbito, como son la 254/1993, de 20 de julio<sup>503</sup>, o la 50/1995, de 23 de febrero<sup>504</sup>, f.j. 7, entre otras muchas-, el peso de la argumentación no intenta desentrañar ese límite intangible del derecho. El TC se decanta por atender, ab initio, a la medida o al grado de incidencia del bien constitucional en el derecho, adoptando un enfoque que permita compaginar y justificar el derecho en cuestión con otras necesidades que provienen de la ubicación en sede constitucional de determinados bienes constitucionales. En estas Sentencias se recurre, para efectuar esa ponderación de equilibrio y

---

Cuando tuviese resuelta esta escurridiza cuestión, su juicio de constitucionalidad se debería reducir, ante la actuación legislativa, a ponderar su adecuación respecto de una parte del derecho, la accidental, y no a todo él.

<sup>502</sup> Sobre la ponderación de bienes constitucionales, o equilibrio, para determinar el contenido y los límites de los derechos fundamentales, vid. HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, op. cit., pág. 86 y ss., donde refleja, también, que si se trata de equilibrio entre los bienes no puede acogerse una relación entre esos bienes jurídicos constitucionales de "supra o subordinación, de modo tal que uno excluye al otro. Por el contrario, están más bien coordinados y de manera tal que se condicionan recíprocamente". De ahí que, ponderación o 'bilanciamento' implica "equilibrio y coordinación", "complementariedad y condicionamiento", como afirma en pág. 95.

<sup>503</sup> En la STC 254/1993, de 20 de julio, el TC trata del problema que puede plantear la informática para la intimidad. Y recurre, en su f.j. 8, al contenido esencial del derecho a la intimidad pero desde la perspectiva de que, al negársele al recurrente la comunicación de la "existencia e identificación de los ficheros automatizados que mantiene con datos de carácter personal, así como los datos que le conciernen a él personalmente, la Administración demandada en este proceso vulneró el contenido esencial del derecho a la intimidad del actor, al despojarlo de su necesaria protección". Por tanto, no sigue el camino de desentrañar el núcleo irreductible del derecho, sino de atender a la medida adoptada y su justificación en función del derecho concreto.

<sup>504</sup> Y se reafirma en la idea, que el mismo TC recoge en la S. 50/1995, de 23 de febrero, cuando concede la relevancia al principio de proporcionalidad para determinar la 'lesión' a los derechos fundamentales y de su integración en la cláusula 'contenido esencial'. Aunque, stricto sensu, debería haber hecho referencia al más amplio principio de proporcionalidad.

coordinación al análisis de la justificación o necesidad de la incidencia que se propone desde los fines que se persiguen; es decir, de esos fines que se hallan detrás del bien constitucional, sopesándolo y compaginándolo en función de las medidas que afectan al derecho y que necesitan ser adoptadas<sup>505</sup>.

Esta teoría asume las intromisiones legislativas en el contenido del derecho siempre que resulten adecuadas al fin pretendido (adecuación), que sean inevitablemente necesarias pero excepcionales (necesidad), y que sean proporcionadas (principio de proporcionalidad en sentido estricto)<sup>506</sup>. Para ejercitar todos esos juicios debe realizarse una ponderación entre ambos, derecho y deber o bien constitucional que hay detrás de él. Aquella parte del derecho que permanezca impoluta, al ser ponderada con esos bienes constitucionales y aplicándose el test de razonabilidad, será, precisamente, el contenido esencial del mismo. Esa garantía que aporta el contenido esencial está dirigida a evitar actuaciones legislativas arbitrarias o irrazonables en el derecho fundamental. Como afirma De Otto<sup>507</sup>, “en la teoría relativa, el examen de la constitucionalidad del límite requiere un juicio meramente económico, por decirlo así, en el cual el objeto es la relación coste-beneficios y el sacrificio del derecho fundamental es perfectamente posible si lo requiere el bien que se trata de proteger”. Contenido esencial que, de adoptarse el enfoque de esta teoría, es imposible de identificar de modo previo a esa ponderación<sup>508</sup>, y, establemente, más allá de cada confrontación con el bien constitucional de que se trate.

La STC 50/1995, que juzgó la constitucionalidad de la entrada domiciliaria realizada por los Inspectores de los Tributos, afirma, en f.j. séptimo, que en ese discernimiento “juega con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales (STC 66/1985), cuyo contenido esencial es intangible. Como se observa, la referencia a la intangibilidad del contenido esencial parte de ese juicio de razonabilidad introducido desde el principio de proporcionalidad de la medida pretendida atendiendo al derecho afectado<sup>509</sup>; y desde la consideración de que, en todo caso, lo que se produce es un sacrificio del derecho, pretendiendo evitar que sea innecesario o excesivo, pero que existe.

---

<sup>505</sup> HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, op. cit., pág. 121, afirma que ese principio de equilibrio, también aplicable a la hora de elucidar el contenido esencial de un derecho, supone entender que “cada uno de los bienes constitucionales es un elemento constitutivo del conjunto, y está delimitado contextualmente por otros elementos igualmente constitutivos”, por lo que deberá atender a “relaciones de complementariedad y de condicionamiento”.

<sup>506</sup> Vid., PAREJO ALFONSO, L., “El contenido esencial...”, op. cit., pág. 169 y ss. Este autor afirma, pág. 190, que la lesión al contenido esencial puede provenir tanto por imponerle tamañas restricciones que reduzcan a la nada su operatividad, como por una insuficiente regulación. En Austria, según recoge SCHÄFFER, H., “La relación entre el tribunal Constitucional y el legislador”, en la obra coordinada por Aja, E., *Las tensiones entre el...*, op. cit., pág. 22, comienza a hablarse de una ‘prohibición de regulaciones insuficientes’ (Üntermaßverbot), en el sentido de que la ley ordinaria no debería actuar por debajo del nivel de protección obligatorio de los derechos fundamentales.

<sup>507</sup> DE OTTO Y PARDO, I., “La regulación del ejercicio...”, op. cit., pág. 130.

<sup>508</sup> Según esta teoría relativa, serían plenamente identificables la garantía que supone el contenido esencial y la que proporciona el principio de proporcionalidad en su aplicación ante la compaginación del derecho y los valores o bienes constitucionalmente protegidos. Vid., ALEXY, R., *Teoría de los derechos...*, op. cit., pág. 288 y 291 y ss., y GAVARA DE CARA, J. C., *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo...* Op. cit., págs. 272-322.

<sup>509</sup> HÄBERLE, P., “El legislador de los derechos...”, op. cit., pág. 122 y ss.

Creemos que el objetivo debe venir situado en permitir la aplicación conjunta de derecho respetando los términos en que viene enunciado en los preceptos constitucionales, y atendiendo a la posición que el derecho en cuestión ocupa en dicho articulado -para deducir las garantías aplicables-, y a todos desde el efecto irradiador que la jurisprudencia constitucional también les ha reconocido, realizando una interpretación unitaria y sistemática de las disposiciones constitucionales. Se trata de conseguir, a la par, una protección efectiva al titular del derecho y, a su vez, la realización de los bienes que la misma Constitución ha querido acoger a lo largo y ancho de su articulado. Esta manera de proceder supone combinar el referente en que se ha convertido la Constitución como orden objetivo de valores con una interpretación unitaria y sistemática de sus disposiciones. Evitando que queden petrificados los contenidos constitucionales en función de una interpretación literal del mismo, ni tampoco que, bajo el sayo de una justificación inexcusable, se llegue a despojar al derecho de aquellos aspectos y cláusulas con que el precepto lo protege, y otras son deducibles también del resto de la Carta Magna.

Puede afirmarse la necesidad de respetar, en todo caso, la voluntad constitucional que consta en el enunciado declarado de cada derecho, o contenido constitucionalmente declarado -según los arts. 7.2 LOPJ y art. 55.1.b LOTC-<sup>510</sup>. La dificultad es manifiesta, sobre todo, porque hay que compaginar esa delimitación de sus contornos con una correcta protección acorde con el ámbito de actuación que se entienda que proporciona. Por ejemplo, en el derecho a la inviolabilidad del domicilio, en primer lugar deberá elucidarse cuál es el ámbito de la realidad que es posible incluir dentro de esa referencia espacial al domicilio (STC 22/1984). Pero, además, el mismo art. 18.2 CE cita expresamente que el titular pueda consentir o no la entrada en ese domicilio, y que, en su caso, la autoridad judicial puede otorgar su placet cuando, por ejemplo, el sujeto no haya consentido. Estas dos referencias, una vez delimitado el contorno 'físico' que el derecho viene a proteger, deben siempre estar presentes y ser observadas por toda regulación legal. Además, en el derecho del art. 18.2 CE, la intervención judicial prevista desde el mismo enunciado constitucional, pues es querida expresamente por el Constituyente, se convierte, según la STC 160/1991, f.j. octavo, en el "método para decidir, en casos de colisión de valores e intereses constitucionalmente protegidos, si debe prevalecer el derecho del art. 18.2 CE u otros valores e intereses constitucionalmente protegidos; (...) el órgano judicial debe realizar una ponderación previa de intereses"<sup>511</sup>. En ese sentido, y avisando que cada derecho fundamental presentará sus

---

<sup>510</sup> El art. 7.2 LOPJ dispone que: "En especial, los derechos enunciados en el art. 53.2 de la Constitución se reconocerán, en todo caso, de conformidad con su *contenido constitucionalmente declarado*, sin que las resoluciones judiciales puedan restringir, menoscabar o inaplicar dicho contenido". A su vez, el art. 55.1.b LOTC dice que la Sentencia que estime el recurso de amparo reconocerá el derecho violado "de conformidad con su contenido constitucionalmente declarado". DE OTTO, I., en la obra conjunta con Martín Retortillo, "La regulación del ejercicio...", *op. cit.*, pág. 161, interpreta que el contenido esencial se corresponde con 'contenido sin más', con lo cual será el contenido constitucionalmente declarado, tal y como se desprende de estos arts. 55.1.b LOTC y art. 7.2 LOPJ. Con orientación diferente, Vid., MEDINA GUERRERO, M., *La vinculación negativa...*, *op. cit.*, pág. 15, para quien, ese contenido constitucional protegido son los "límites necesarios" de los derechos, que se corresponderían con los "rasgos identificativos que permiten disfrutar a un determinado derecho fundamental". A ellos, este autor considera posible aplicar las "reducciones o límites" que procedan de intereses generales asumidos constitucionalmente.

<sup>511</sup> Vid. MEDINA GUERRERO, M., *La vinculación negativa...*, *op. cit.*, pág. 49. También el TC alemán ha propugnado la compaginación de los derechos con otros valores o bienes, siempre que resulten constitucionalmente protegidos. Así, la STC alemán 28, 243, 261, afirmó que "sobre los derechos fundamentales de terceros que entren en colisión con otros valores jurídicos de rango constitucional, en consideración a la unidad de la Constitución y al orden general de valores por ella protegido, son susceptibles de limitar, también, en determinadas relaciones, los derechos fundamentales reconocidos como ilimitables".

particularidades, el derecho a la inviolabilidad del domicilio no podrá ser restringido por una actuación legislativa que anule la posibilidad de otorgar consentimiento a esa intromisión por el titular del domicilio o que desconozca la necesidad de autorización judicial, en su caso, como reflejó la STC 341/1993, f.j. octavo<sup>512</sup>; como también ocurre con el secreto de las comunicaciones y la correspondencia, según recoge el apartado tercero del art. 18 CE.

El derecho a la inviolabilidad del domicilio permite una visión del mismo integrada con el resto de derechos constitucionales y, a su vez, con el de los deberes y principios constitucionalizados. Y visión integrada no puede ser equiparada a sacrificio sin límites del mismo o total subordinación a esos otros bienes constitucionales, sino que, respetando al máximo el derecho, se posibilite la realización efectiva del conjunto de la voluntad constitucional también expresada en otras disposiciones constitucionales. A mayor abundamiento, porque desde la efectividad de ese deber de contribuir se consigue coadyuvar a la realización de una buena parte de los contenidos constitucionales, sea mediante la simple recaudación tributaria sea mediante la consecución de los objetivos de política social o económica -la denominada 'extrafiscalidad'-.

La instauración de un Estado social de Derecho exige de esta 'propuesta de renovación dogmática de los derechos fundamentales', en frase utilizada por De Otto<sup>513</sup>, lo que no es más, como continúa el autor, que tener en cuenta y conectar entre sí "los diversos modos en que pueden ser afectados los derechos fundamentales y los diversos modos en que afectan a la comunidad social, abandonando la dualidad de aspectos que caracteriza a la dogmática tradicional". El elemento beligerante de justicia que, como hemos tratado de plasmar con anterioridad, representa el derecho financiero, y, por ende, el deber de contribuir, no anula el valor y derecho de libertad, sino que éste adquiere una visión mucho más amplia que permite, desde una interpretación conjunta y sistemática de la Constitución, la consecución de otros fines y objetivos constitucionales unidos a ese contenido social. El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, o incluso la intimidad, no se convierte en reducto que cercena la posibilidad de efectividad de los deberes constitucionales; y, con mayor razón, cuando el efectivo cumplimiento de esos deberes constitucionales permiten la realización y se dirigen a la satisfacción, directa o indirecta, de una buena parte de los derechos, también constitucionales.

En todo caso, el principio de proporcionalidad ha asumido un papel relevante en esa compaginación equilibrada, a la hora de la regulación legal, de la autorización judicial, y de la actuación administrativa, del derecho con el resto de valores y bienes constitucionales. La STC 49/1999 ha reflejado claramente, en su f.j. séptimo, la importancia del principio de proporcionalidad<sup>514</sup>, pues "en el ámbito de los derechos fundamentales constituye una regla de

---

<sup>512</sup> La STC 341/1993, f.j. octavo, a que es "un derecho fundamental 'relativo' y 'limitado' (STC 199/1987, f.j. noveno), en el sentido de que la protección que la Constitución dispensa a este espacio vital puede ceder en determinados supuestos (consentimiento del titular, resolución judicial y flagrante delito); previsión constitucional que tiene un carácter rigurosamente 'taxativo' (STC 160/1991, f.j. octavo)".

<sup>513</sup> DE OTTO Y PARDO, I., "La regulación del ejercicio...", *op. cit.*, pág. 166.

<sup>514</sup> Esta STC 49/1999 reafirma, con cita de numerosas resoluciones del TC como la 55/1996 y la 161/1997, la consagración del principio de proporcionalidad "como un principio general que puede inferirse a través de diversos preceptos constitucionales (en especial, de la proclamación del Estado de Derecho en el art. 1.1 CE y de la referencia del art. 10.2 CE a los arts. 10.2 y 18 del CEDH)". De hecho, en la citada STC 55/1996, afirmó que "el ámbito en que normalmente y de forma muy particular resulta aplicable el principio de proporcionalidad es el de los

interpretación que, por su mismo contenido, se erige en límite de toda injerencia estatal en los mismos, incorporando, incluso frente a la ley, exigencias positivas y negativas”.

#### **5.1.2.1- LA SENTENCIA 22/1984: LOS FINES SOCIALES PROTEGIDOS CONSTITUCIONALMENTE, EL DEBER DE CONTRIBUIR Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES**

Por tanto, esa tarea de discernimiento del alcance del derecho en cuestión otro bien jurídico constitucionalmente protegido necesita una justificación, en el sentido de que, el equilibrio entre ambos debe ir dirigida a que se protejan esos otros bienes “constitucionalmente protegidos” (STC 11/1981), o que se trate de “principios y valores asumidos constitucionalmente” (STC 22/1981), o un “fin constitucionalmente legítimo” (STC 66/1991). Es decir, esa compaginación del derecho sólo puede realizarse cuando en el otro fiel de la balanza se encuentre un “interés o libertad fundamental constitucionalmente protegido” (STC 46/1987). Esos fines, sustentados por los bienes jurídicos, deben proceder de la Constitución, aunque no, necesariamente, deben hallarse expresamente recogidos en algún precepto, sino ser deducibles y resultar protegidos por ella.

Si nos ceñimos al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y tratamos de dilucidar qué bien jurídico constitucionalmente protegido puede compaginarse con él cuando hablamos del deber constitucional de contribuir del art. 31 CE, es la STC 22/1984 la que nos proporciona el criterio a seguir y la solución. Afirmaciones que resultaron inducidas por la alegación del Fiscal General del Estado que encumbraban cualquier fin social como prevalente ante los derechos. De ahí que el TC tenga que puntualizar dichas alegaciones, para aclarar la relación entre derechos y los fines sociales que sean reflejo de los valores constitucionales.

Así pues, tal y como afirmó la STC 22/1984, no puede servir cualquier fin social, por general que sea, sino que pone de relieve la gradación entre fines sociales y otros fines sociales que, ostentando esa posición más elevada respecto a esos derechos, constituyen en sí mismos valores constitucionalmente reconocidos, cuya prioridad tiene que resultar, en todo caso y además, de la propia Constitución.

Se perciben las cautelas que adopta para que cualquier fin social de interés general no pueda llegar a ‘situarse jerárquicamente por encima’ o a prevalecer sobre los derechos (individuales o colectivos) de manera que se lleguen a instrumentar de tal manera esos derechos fundamentales que acaben subyugados a cualquier fin social que, incluso, podría no tener siquiera

---

derechos fundamentales. Así ha venido reconociéndolo este Tribunal en numerosas Sentencias en las que se ha declarado que la desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados para conseguirlo puede dar lugar a un enjuiciamiento desde la perspectiva constitucional cuando esa falta de proporción implica un sacrificio excesivo e innecesario de los derechos que la Constitución garantiza (SSTC 62/1982, 66/1985, 85/1992, 50/1995). Incluso en las Sentencias en las que hemos hecho referencia al principio de proporcionalidad como principio derivado del valor ‘justicia’ (STC 150/1987; 137/1995), del principio del Estado de Derecho (STC 160/1987), del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (STC 6/1988, 50/1995) o de la dignidad de la persona (STC 160/1987), se ha aludido a este principio en el contexto de la incidencia de la actuación de los poderes públicos en el ámbito de concretos y determinados derechos constitucionales de los ciudadanos”. Sin embargo, en la STC 49/1999 puede verse el f.j. cuarto del voto particular de Cruz Villalón, que afirma: “Tengo alguna reserva derivada de la centralidad que el principio de proporcionalidad comienza a asumir en nuestra concepción de los derechos fundamentales, y de la que estos fundamentos jurídicos son buenos exponentes: no me parece que sea imprescindible partir del mismo a fin de hacer efectivas las exigencias constitucionales que en el art. 8.2 CEDH figuran de modo explícito”.

reconocimiento constitucional. De acogerse una referencia jerárquica entre fines sociales y derechos individuales, que se había alegado ante el TC, “sin ningún tipo de matizaciones, conduce ineludiblemente al entero sacrificio de todos los derechos fundamentales de la persona y de todas las libertades públicas a los fines sociales, lo que es inconciliable con los valores superiores del ordenamiento jurídico que nuestra Constitución proclama”, como certeramente argumentó esa STC 22/1984.

En ese sentido, y entendida con esa orientación, es alabable que la resolución del TC vincule esa intervención en materia de derechos fundamentales tan sólo a los valores o bienes constitucionalmente reconocidos, resultando esa compaginación y su prioridad -aunque no debe plantearse en términos de cesión o preferencia de uno sobre otro- de la misma Constitución. Es decir, procede asumir ese equilibrio entre el derecho y los bienes constitucionales, no como ‘ponderación’ jerárquica entre ellos de la que pueda resultar la anulación de uno ante la extensión del otro, sino que se trata de una especie de “compensación” (Ausgleich) entre ellos, según Häberle<sup>515</sup>.

Así las cosas, el siguiente paso es discernir cuándo nos encontramos ante un bien que la Constitución haya protegido, ante un bien constitucional que permita relacionarse con un derecho fundamental, y, más concretamente, cuál será el bien constitucional que, ante una actuación inspectora tributaria que necesite de la entrada en el domicilio, requiere de esa atención. Concretamente, la STC 110/1984 hizo referencia al deber de contribuir equitativamente al sostenimiento de los gastos públicos como bien constitucionalmente protegido, y que podría relacionarse con el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Ahora bien, afirmando simplemente esa posibilidad o necesidad no se resuelve el problema<sup>516</sup>. Éste se presenta cuando se trata de explicitar hasta dónde uno y otro pueden compaginarse sin quedarse anulados, de manera que ese deber de contribuir no quede en mero ejercicio voluntario cuando, por ejemplo, el contribuyente traslade a su domicilio las pruebas materiales de su incumplimiento, ni tampoco la lectura que se haga del derecho lo obstruya (sic, STC 58/1998, 16 de marzo) más allá de lo razonable (STC 53/1986, f.j. 3).

Interesa resaltar ahora la aplicabilidad a dicha operativa del principio de concordancia práctica e interpretación sistemática, y de unidad de la Constitución (Hesse), entre los contenidos constitucionales, y no el de mera ponderación jerárquica entre derecho o bien que implica la preferencia total de uno sobre el otro. Como ya ha quedado dicho, el ordenamiento español no acoge una teoría similar a la de las “libertades preferentes” norteamericanas, de manera que una gozaría de un rango jerárquicamente superior a la otra ante una posible consideración conjunta. Por el contrario, no es posible moverse dentro de nuestra Carta Magna con criterios de los que deducir una posición preferente o jerárquica entre derechos fundamentales o libertades públicas, o entre éstos y otros contenidos constitucionales que también pueden ser reflejo de los valores de

---

<sup>515</sup> Así es apuntado por HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, *op. cit.*, pág. 23, y resaltado en la Introducción al libro realizada por Paolo Ridola.

<sup>516</sup> DE OTTO Y PARDO, I., “La regulación del ejercicio...”, *op. cit.*, pág. 121, considera irresoluble este problema siempre que la medida de la ponderación entre los bienes constitucionales no provenga de la misma Constitución expresamente. En caso contrario, esa ponderación únicamente tendrá como fundamento “inseguridad y juicios de valor subjetivos y con la que se pone en peligro la unidad de la Constitución y su misma prioridad jerárquica”.



la Carta Magna<sup>517</sup>, siempre que no se desconozca el art. 10 CE. Como ya expusimos, y así opina buena parte de la doctrina constitucionalista, no percibimos en la articulación de la Constitución, que exista un criterio material que permita deducir la consideración de un derecho como 'fundamental' o no -y su reflejo del orden de valores que son fundamental del orden político, art. 10 CE-, más allá de las garantías formales y procedimentales<sup>518</sup> que, a algunos de ellos, les otorga el art. 53 CE.

Y en esa tarea de compaginación entre derecho fundamental y deber constitucional que sustenta un bien jurídico protegido constitucionalmente, encarnado en un fin social, el legislador debe tomar parte activa. Es lo que se denomina la "faceta dinámica" de los derechos, que implica recoger el testigo del art. 53 CE que permite regular el 'ejercicio' del derecho mediante ley, pero únicamente por ley. De este modo, esa intervención legal permite que se concilien y equilibren, también en el momento de su ejercicio, el derecho y el deber, el derecho y los fines sociales protegidos constitucionalmente. En definitiva, derecho a la inviolabilidad del domicilio y el deber constitucional de contribuir que resulta ser una manifestación de solidaridad, e instrumento para la consecución de muchos de los contenidos de la propia Carta Magna.

---

<sup>517</sup> BIN, R., *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*. Giuffrè, Milano, pág. 56 y ss., pone de relieve que la Corte Constitucional italiana utiliza la técnica del 'bilanciamento' de intereses, que se funda sobre valores de 'razionalità y ragionevolezza'. Ese principio de 'ragionevolezza' es un principio que se manifiesta constante en todos los juicios de legitimidad constitucional, y que va más allá de ser un corolario del principio de igualdad. El 'bilanciamento di ragionevolezza' es una técnica de ponderación en concreto que, lógicamente, parte de la inexistencia de una jerarquía abstracta entre valores, principios, derechos, e, incluso, entre los mismos derechos. Si se adoptase la opción por las 'preferred positions', los derechos colocados en grado superior prevalecerían, en todo caso, sobre los situados en la escala inferior, lo que se podría traducir en una 'tiranía de los valores'. Sin embargo, a lo que se tiende es a la aplicación del criterio de la 'ragionevolezza', de manera que el 'bilanciamento ragionevole' debe garantizar el pluralismo de los principios y su igual valor. El principio de 'ragionevolezza' en el juicio de constitucionalidad, según estableció LAVAGNA, C., "Ragionevolezza e legittimità costituzionale", *Ricerche sul sistema normativo*. Giuffrè, Milano, 1984, pág. 637 y ss., se presentaría en tres momentos: en el 'giudizio sulle finalità', donde se confronta el fin perseguido por la ley al establecido en la Constitución; el 'giudizio di pertinenza', que valoraría si los medios normativos asumidos para el logro de aquel fin se encuentran en una relación de razonable instrumentación con el mismo; y el 'giudizio di congruità'. Vid., también, VIPIANA, P. M., *Introduzione allo studio del principio di ragionevolezza nel diritto pubblico*. Padova, 1993, pág. 69 y ss. BALDASSARRE, *Diritti inviolabili...*, *op. cit.*, pág. 32 y ss., utiliza esta teoría del 'bilanciamento di interessi' para identificar un contenido mínimo esencial de los derechos inviolables, con lo que atendería a valorar la necesidad y proporcionalidad del límite del derecho inviolable, utilizando, para ello, los cánones típicos de la 'ragionevolezza'.

<sup>518</sup> SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, J. J., "La libertad de expresión...", *op. cit.*, pág. 77, considera que la 'fundamentalidad' de esos derechos no debe provenir de su "nivel de eficacia o su protección institucional o procesal, pues éstos aspectos no son la causa de su valía, sino sólo el exponente de la misma"; su fundamentalidad debe basarse en criterios "materiales o sustantivos". Solozábal atribuye a Häberle y Hesse, siguiendo a Smend, la concepción institucional de los derechos fundamentales, donde se acentúa la necesidad de los derechos fundamentales de "organización y complemento normativo, así como su obligada comprensión como realidades políticas y de vigencia social efectiva".

## 5.2.- LAS LEYES ORGÁNICAS: ART. 81 CE. SU VIRTUALIDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO-TRIBUTARIO ANTE EL DESARROLLO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Las leyes orgánicas constituyen una singularidad introducida por el Constituyente en nuestro sistema de fuentes, que no cuenta con el beneplácito de la mayoría de la doctrina<sup>519</sup>, ni tampoco puede observarse su existencia en otros países, con la misma orientación que asume en España<sup>520</sup>.

El art. 81 CE exige la regulación por ley orgánica de una serie de *materias*. Su acotación, en principio, puede parecer bastante clara atendiendo a su especial relevancia de las materias. Sin embargo, si se analizan detenidamente, tampoco es deducible un criterio claro que permita desvelar los motivos del deslinde. De hecho, podemos afirmar que no nos encontramos ante una nueva forma de ley -a no ser que se les considere un *tertium genus* entre la Constitución y la ley ordinaria- a la que se le ha concedido la regulación de una serie de materias en monopolio. Esas materias -en lo que más nos atañe, los derechos y libertades fundamentales u otras que la misma Constitución establezca expresamente-, pueden ser, en su caso, reguladas por ley orgánica u ordinaria, dependiendo del cumplimiento de la dicción expresa de los términos del art. 81 CE -desarrollo directo-, y del art. 53 CE -regular el ejercicio-.

A la hora de destacar las características formales o materiales de las mismas, en primer lugar, podemos citar la *exigencia formal o de procedimiento*, que supone desvincularse de la tramitación legislativa ordinaria para requerir su aprobación, modificación o derogación por mayoría absoluta del Congreso de los Diputados en votación final que recae sobre el conjunto de la ley. Además, la improcedencia de considerar a las leyes orgánicas como una distinta y jerárquica reserva material<sup>521</sup>, permite destacar esta garantía de procedimiento, que exige un

---

<sup>519</sup> RUBIO LLORENTE, F., "El bloque de constitucionalidad", *La forma del Poder*. CEC, Madrid, 1993, pág. 109, califica a las leyes orgánicas de "penosa innovación de nuestros constituyentes", considerando superfluo el art. 28 LOTC por el uso que ha hecho el TC de él. Vid., del mismo autor, el estudio intitulado "El procedimiento legislativo en España. El lugar de la Ley entre las fuentes del Derecho", pág. 291, donde afirma que esta interpretación dualista, que diferencia dos tipos de leyes, las orgánicas y las ordinarias, ha provocado "la creación de dos compartimentos estancos cuya delimitación material (y, por tanto, extremadamente compleja, cuando no imposible) da lugar a dos ámbitos competenciales distintos, cuya transgresión es sancionada con la nulidad, y, por tanto, también a dos subclases de leyes dotadas cada una de ellas de características específicas". FERNÁNDEZ, T. R., *Las leyes orgánicas y el bloque de la constitucionalidad*. Civitas, Madrid, 1981, pág. 19, las califica de "extraña y conflictiva figura". CHOFRE SIRVENT, J. F., *Significado y función de las leyes orgánicas*. Tecnos, Madrid, 1994, pág. 19 y ss., realiza un repaso del contenido y características de las diferentes leyes orgánicas, tanto en nuestro ordenamiento -donde la novedad del actual régimen es la exigencia de un procedimiento de tramitación especial- como en Francia e Italia.

<sup>520</sup> En la Constitución alemana no se hace referencia a ellas, y únicamente se encuentra en Portugal -a raíz de la revisión constitucional, de 8 de julio de 1989, referida a los estados de sitio y de urgencia y sus efectos en relación con los derechos fundamentales- y en Francia -en la Constitución de 1958, aunque, en este caso, no incide en los derechos fundamentales, sino en la organización de determinados poderes públicos y órganos constitucionales-.

<sup>521</sup> La novedad que supuso su introducción en nuestro ordenamiento originó un debate relativo a si constituirían un tipo de superleyes, de fuentes jerárquicamente superiores a las leyes ordinarias, o si su especialidad era simplemente formal, no afectando esencialmente a su naturaleza, fuerza o valor. Entre los autores partidarios de una relación jerárquica pueden citarse a GARRIDO FALLA, F., en el "Comentario al art. 81", *Comentarios a...*, *op. cit.*, pág. 1225, situando a las leyes orgánicas entre la Constitución y las leyes ordinarias; SOSA WAGNER, F., en "Aproximación al tema de las leyes orgánicas", *REDA*, n° 21, 1979, pág. 202, DÍEZ PICAZO, L., "Constitución y

consenso parlamentario elevado a la hora de desarrollar determinadas materias constitucionales. Esto supone abandonar esa idea de jerarquía, para adoptar un principio de especialidad<sup>522</sup>, y no formal (STC 137/1986, de 6 de noviembre); es decir, que se han organizado las competencias de las Cortes Generales en atención a que, para determinados contenidos materiales de la Constitución y para realizar determinadas actividades normativas sobre ellos -concretamente, su desarrollo-, es exigido un procedimiento que exige una mayoría parlamentaria cualificada<sup>523</sup>.

De esas dos características principales de estas leyes orgánicas, lo que más nos interesa ahora es atender al elenco de materias que enuncia el mismo art. 81 CE, aunque con una cláusula abierta final para otras que la misma Constitución prevea. Así, serán objeto de regulación mediante ley orgánica las “relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y libertades públicas”, resultando, por tanto, un ámbito material predeterminado por la propia Constitución, aunque de no fácil concreción, como ha quedado reflejado con anterioridad.

Para delimitar el ámbito material de aplicación de esas leyes orgánicas será preciso especificar, en primer lugar, cuáles son esos derechos fundamentales a que se refiere el art. 81 CE, y, en segundo, concretar cuándo se produce un ‘desarrollo’ del derecho fundamental en cuestión, y cuándo no.

### **5.2.1.- LOS ‘DERECHOS FUNDAMENTALES’ CUYO DESARROLLO SE RESERVA A LA LEY ORGÁNICA**

Concretar cuáles son los ‘derechos fundamentales y las libertades públicas’ sobre los cuales puede recaer esa tramitación que establece su desarrollo directo mediante ley orgánica tampoco ha resultado una cuestión indubitada, existiendo opiniones doctrinales divergentes. Así, unos autores se muestran partidarios de una *mayor amplitud*, entendiendo que será materia propia de ley orgánica todos los derechos fundamentales que se hallan en el Capítulo Segundo del Título I de la Constitución (intitulado “Derechos y libertades”)<sup>524</sup>. De este modo, se extendería esa

---

fuentes...”, *op. cit.*, pág. 194.

<sup>522</sup> Se adhieren al criterio de competencia MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 165, y también LOZANO SERRANO, C., “Las fuentes del Derecho...”, *op. cit.*, pág. 132, así como SIMÓN ACOSTA, E., “La legge tributaria”, en la obra colectiva dirigida por Amatucci, *Trattato di diritto tributario*. *Op. cit.*, pág. 523, para quien las leyes orgánicas son simplemente leyes cuyo procedimiento de aprobación es particularmente complejo, lo que las convierte en más estables, pero no destacando, respecto de las ordinarias, en virtud del principio de jerarquía. Con esta opinión también SANTAMARÍA PASTOR, J. A., “Las leyes orgánicas: Notas en torno a su naturaleza y procedimiento de elaboración”, *Revista de Derecho Político de la UNED*, n° 4, 1979, pág. 39 y ss.

<sup>523</sup> Sobre la noción de Ley Orgánica y los límites a su concepción formal, nos remitimos a la STC 5/1981, de 13 de febrero, así como la S. 127/1994, de 5 de mayo. Pueden consultarse también las afirmaciones de las SSTC 76/1983, de 5 de agosto, y 224/1993, de 1 de julio, puntualizadas por la STC 160/1987, de 27 de octubre, y la S. 127/1994, de 5 de mayo, sobre la prevalencia de las tesis restrictivas en el tema de las leyes relativas al “desarrollo de los derechos fundamentales y libertades públicas”. Sobre la posibilidad de que las leyes ordinarias puedan incidir en la regulación de los derechos fundamentales, cfr. STC 67/1985, de 24 de mayo, y S. 137/1986, de 6 de noviembre.

<sup>524</sup> Así, CRUZ VILLALÓN, P., “El legislador de los derechos fundamentales”, *op. cit.*, pág. 128. Conviene también señalar que PEREZ LUÑO, *Los derechos fundamentales*. Madrid, 1995, pág. 72 y ss., los refiere a todo el Título I de la CE, intitulado, concretamente, “De los derechos y deberes fundamentales”, asumiendo una interpretación lógico-sistemática -y no literalista- al ponerlo en relación con el ámbito excluido al Decreto Ley, que fija el art. 86, y que se refiere a los “Derechos, deberes y libertades regulados en el Título I”. Significativo resulta

garantía de tramitación especial a la hora de desarrollar un derecho a un más amplio número de derechos, por encima de si, como consecuencia de la sistematización efectuada por el Constituyente, resultan anclados en la Primera o Segunda Sección de ese Capítulo Segundo, o incluso si tienen otra ubicación constitucional; articulación que, como ha puesto de relieve la doctrina, no es un modelo a seguir.

Una *opción intermedia*, cuyo mentor destacado es el profesor García de Enterría<sup>525</sup>, se muestra partidaria de identificar la necesidad de ley orgánica para el desarrollo del derecho fundamental atendiendo a si es posible o no plantear un recurso de amparo ante su lesión (arts. 14, los de la Sección Primera y la objeción de conciencia). Por tanto, atiende a la ubicación constitucional del derecho y a la tutela en amparo ofrecida a los mismos; o mejor, a criterios formales que se desprenden del juego del art. 81 y art. 53.2 CE.

Otra parte de la doctrina<sup>526</sup> y el Tribunal Constitucional, por su parte, no se muestran partidarios de equiparar entre materias que puedan ser objeto de recurso de amparo y las que han de ser reguladas por ley orgánica<sup>527</sup>. Optan por una concepción restrictiva basada en una interpretación literal, y apuntalada por la exigencia de Ley orgánica únicamente para el desarrollo normativo de los derechos y libertades recogidos en los artículos 15 a 29 de la CE; en la Sección 1ª, precisamente, por la rúbrica que la encabeza, y su coincidencia con el reclamo que efectúa el art. 81 CE<sup>528</sup>.

---

que, cuando se discutía sobre la redacción de este precepto constitucional, se pretendía que esas leyes orgánicas abarcasen al desarrollo de los Títulos I y II de la CE; posibilidad que se fue reduciendo intencionadamente.

<sup>525</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "La significación de las libertades públicas...", *op. cit.*, pág. 117 y ss. Opinión que se deja entrever también en su obra, "Sobre los derechos públicos subjetivos", *REDA*, nº 6, 1975, pág. 428. Distingue los derechos subjetivos de la Sección Primera, que reciben la protección del recurso de amparo además de la jurisdicción ordinaria, mientras que los de la Sección Segunda del Capítulo Segundo, no teniendo un carácter homogéneo, necesitarán para su protección de leyes que los desarrollen. En el Capítulo Tercero se recogen los derechos sociales y económicos, que, según el autor, suponen más 'obligaciones genéricas del Estado que efectivos derechos individuales'. Y vid., asimismo, AGUIAR, L., "Dogmática y teoría jurídica de los derechos fundamentales en la interpretación de éstos por el TC español", *Revista de Derecho Político*, nº 18-19, 1983, págs. 29-30.

<sup>526</sup> Vid. TOMÁS Y VALIENTE, F., "Jurisprudencia del Tribunal Constitucional español en materia de derechos fundamentales", *Enunciazione e giustiziabilità dei diritti fondamentali nelle Carte Costituzionali europee. Profili storici e comparatistici*. Convegno in onore di F. Tomás y Valiente. Giuffrè, 1994, pág. 123-124. También, SANTAMARÍA PASTOR, J. A., "Las leyes Orgánicas: notas...", *op. cit.*, pág. 46 y ss., y CHOFRE SIRVENT, J. F., *Significado y función de las leyes orgánicas*. Tecnos, Madrid, 1994, pág. 168. Es necesario no olvidar el pronunciamiento efectuado por la STC de 27 de febrero de 1987, relativo a que no todo el contenido de los artículos de la Sección 1ª son derechos fundamentales, y, además, que todos los derechos fundamentales de la Sección primera quizás no necesiten ser desarrollados.

<sup>527</sup> Vid., con esta orientación, la STC de 5 agosto de 1983 y la STC 26/1987, de 27 de febrero.

<sup>528</sup> Evidentemente, con esta interpretación se gana en seguridad jurídica, al poderse determinar claramente y a priori los derechos afectados y las materias que requieren de ley orgánica. Además, se pretende evitar la extensión de la exigencia de Ley orgánica para el desarrollo de los derechos fundamentales a todos los recogidos en el Título I, lo que imposibilitaría la virtualidad de la legislación ordinaria, pues se incluirían los principios rectores de la política social y económica que están recogidos en el Capítulo III de ese Título I; principios que, según DE OTTO Y PARDO, I., *Derecho Constitucional. Op. cit.*, pág. 116, "pueden entrar en juego mediata o inmediatamente en cualquier normativa".

Como el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio se halla recogido en el art. 18 CE, inserto en esa Sección 1ª, en todo caso y según todas las interpretaciones doctrinales y del TC, es integrante de ese ámbito, pudiendo regularse su desarrollo mediante ley orgánica. Por tanto, lo que más nos interesa es delimitar el alcance de esa referencia al ‘desarrollo’<sup>529</sup> de los derechos fundamentales o de las libertades. La necesidad de ecuanimidad y moderación adoptables a la hora de discernir la extensión de ese ‘desarrollo’ de los derechos fundamentales son evidentes, y se dirigen a evitar una extensión del ámbito de las leyes orgánicas ante cualquier materia que, directa o indirectamente, incida o afecte, incidentalmente, en un derecho fundamental. Se trata de evitar que cualquier regulación legal, sólo por el hecho de afectar o incidir, aunque mínimamente, en esos derechos, exija su regulación mediante ley orgánica<sup>530</sup>. Como expuso la STC 6/1982, se terminaría por “convertir el ordenamiento jurídico entero en una mayoría de Leyes orgánicas, ya que es difícil concebir una norma que no tenga una conexión, al menos remota, con un derecho fundamental”. De extender sin mesura el ámbito de las leyes orgánicas, se estaría cuestionando la propia legitimación del legislador ordinario en amplias facetas de la realidad del ordenamiento jurídico.

Aunque suponen una “garantía adicional” (S. 101/1991), los derechos fundamentales no siempre necesitarán ser desarrollados en sentido estricto, considerando normal que la legislación ordinaria incida en ellos (S. 137/1986). En esta última resolución del TC se propugnaba la colaboración internormativa entre la Ley orgánica y la ordinaria cuando aquella confíe a ésta “integrar en algunos extremos sus disposiciones de desarrollo”.

Debemos partir, pues, de la excepcionalidad de ese desarrollo por ley orgánica, en el bien entendido sentido de que su exigencia para el ‘desarrollo’ de los derechos fundamentales debe ser objeto de interpretación restrictiva. En consecuencia, necesitamos desvelar cuál es el concreto significado de la expresión ‘desarrollo’ de un derecho fundamental. De la interpretación que de él se haga dependerá la mayor o menor exigencia de ley orgánica.

El TC, por tanto, es quien nos tiene que ofrecer la pauta a seguir. La STC 101/1991, dijo que las leyes orgánicas “tienen una función de garantía adicional que conduce a reducir su aplicación a las normas que establezcan restricciones de esos derechos o libertades o las desarrollen de modo directo”. Sobre esa referencia a “desarrollar *de modo directo*” (STC 67/1985, de 26 de mayo), el TC se manifiesta partidario de una tesis restrictiva (STC 22 febrero de 1982, y la de 11 de noviembre de 1986).

El f.j. 5 de la STC 140/1986 precisó el alcance de la expresión “desarrollo” legislativo del derecho, considerando como tal “el desarrollo legislativo de un derecho proclamado en abstracto en la Constitución consiste en la determinación de su alcance y límites en relación con otros

---

<sup>529</sup> La STC, de 13 de febrero de 1981, f.j. 4, dice que es excepcional la ley orgánica, y se debe interpretar restrictivamente. Alcanzando al “complemento indispensable para conseguir la plena efectividad de la norma, o bien tan solo referido al desarrollo legislativo directo, y no incidental”.

<sup>530</sup> De lo contrario, se estaría facilitando una cierta ‘petrificación’ de determinadas materias, pues la exigencia de mayoría absoluta del Congreso, atendidos los diferentes momentos políticos vigentes, puede implicar una dificultad, cuando no una imposibilidad, de modificar sectores de la realidad jurídica que por la propia evolución social o por exigencias atrozadoras de la evolución tecnológica, por ejemplo, necesiten de un cambio en su regulación legislativa, al no disponer de la suficiente mayoría parlamentaria. De hecho, la STC 8 abril 1981, en su f.j. séptimo, afirmó que “la Constitución es un marco de coincidencias suficientemente amplio como para que dentro de él quepan opciones políticas de muy diferente signo”.

derechos y con su ejercicio por las demás personas”. Es decir, en palabras de la STC 93/1988, el desarrollo general de un derecho cubriría la regulación de los aspectos esenciales de dicho desarrollo (‘consustanciales’, según la STC 101/1991, de 13 de mayo<sup>531</sup>, f.j. segundo), aunque se produzca en Leyes sectoriales; excluyendo lo que suponga regulación que simplemente afecte a elementos no necesarios, sin incidir directamente sobre su ámbito, alcance y límites. Aunque de estas resoluciones solamente cabe deducir su deslinde respecto de las ordinarias, parece que se debe atender, según las manifestaciones del TC, a la intención del legislador de incidir frontalmente en el derecho fundamental determinando su alcance y límites, también en relación con otro derecho (el desarrollo legislativo ‘directo’ que enunció la STC 6/1982), o si tan sólo supone afectar o incidir de manera tangencial.

Por tanto, vista la consideración excepcional del desarrollo de un derecho mediante ley orgánica, y careciendo de una definición o aproximación aclaratoria de lo que significa ‘desarrollo’, y sus relaciones o deslindes con ‘afectar’<sup>532</sup>, ‘restringir’ o ‘regular el ejercicio’ del derecho<sup>533</sup>, creemos que se produce ese ‘desarrollo directo’, siguiendo a la STC 132/1989,

---

<sup>531</sup> Cfr. la STC 101/1991, de 13 de mayo. Y, en análogo sentido, la STC 132/1989, f.j. 16, que dijo: “Ciertamente, cabe considerar que la regulación de determinados aspectos esenciales para la definición del derecho, la previsión de su ámbito y la fijación de sus límites en relación con otras libertades constitucionalmente protegidas, son elementos necesarios del ‘desarrollo’ normativo a realizar por la Ley Orgánica. Pero, aparte de estos elementos esenciales y necesarios, la Ley Orgánica puede ampliar el contenido del derecho de que se trate, o bien puede remitir a leyes ordinarias la regulación de aspectos que no resulten decisivos o capitales en su configuración, o, finalmente, puede optar por no incluir en su ‘desarrollo’ aquellos aspectos que el legislador orgánico estime innecesarios o accidentales. En cualquier caso, no es posible estimar que cualquier regulación que en alguna forma afecte al ejercicio de un derecho constituye forzosamente un ‘desarrollo’ del mismo, y, en consecuencia, ha de responder a los requisitos del art. 81 de la CE”. Para concluir que “la regulación de una cuestión no esencial o definitoria del contenido del derecho, sino accidental al mismo, ni puede considerarse ‘desarrollo’, en el sentido del art. 81 CE, ni obviamente, se opone a Ley Orgánica alguna”. Vid., también, las SSTC 160 y 161/1987, 57/1989, y la 127/1994, de 5 de mayo, que exige una regulación orgánica mediante el ‘desarrollo’ de manera directa y en los elementos esenciales para la definición del derecho fundamental, sea regulación general o sectorial del mismo, pero siempre encaminada a contribuir a la delimitación frontal mediante ley del contenido del derecho, lo que supone concretar la norma constitucional que reconoce del derecho, a menudo dotada de considerables dosis de abstracción.

<sup>532</sup> Ante la necesidad de interpretar el significado del verbo ‘afectar’ y deslindarlo del propio de las leyes orgánicas ‘desarrollo’, aunque su pronunciamiento se dirigía a deslindarlo de los Decretos-leyes, la STC 111/1983, de 2 de diciembre, afirmó que “La tesis partidaria de una expansión de la limitación contenida en el artículo 86.1 de la CE se sustenta en una idea tan restrictiva del Decreto-Ley que lleva en su seno al vaciamiento de la figura y la hace inservible para regular con mayor o menor incidencia cualquier aspecto concerniente a las materias incluidas en el título I de la Constitución sin más base interpretativa que el otorgamiento al verbo ‘afectar’ de un *contenido literal amplísimo*; como tan *exigua* base conduce a la inutilidad absoluta del Decreto-Ley, pues es difícil imaginar alguno cuyo contenido no afectase a algún derecho comprendido en el Título I, es claro que tal interpretación, fácilmente reducible ‘ad absurdum’, tampoco puede ser aceptada, ni la aceptó el Tribunal en su sentencia de 4 de febrero de 1983. Entre una y otra líneas interpretativas, *ambas, por extremas, rechazables*, la cláusula restrictiva del artículo 86.1 de la CE (‘no podrán afectar...’) debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el Decreto-ley, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución, ‘del que es posible hacer uso para dar respuesta a las perspectivas cambiantes de la vida actual’, ni permita que por Decreto-ley se regule el *régimen general* de los derechos, deberes y libertades del Título I, ni dé pie para que por Decreto ley se vaya en contra del *contenido o elementos esenciales de alguno de tales derechos*” (las cursivas son nuestras).

<sup>533</sup> El “desarrollo” (art. 81.1), según DE OTTO Y PARDO, I., *Derecho Constitucional. Op. cit.*, págs. 117-118, es algo diferente de la “regulación del ejercicio” (art. 53.1) y de la “afectación” a los derechos del Título I (art. 86.1). En pág. 117, afirma que, para determinar en qué consiste el desarrollo, hay que entender que lo que se desarrolla no es el derecho concreto, sino la norma que lo reconoce. El art. 81 CE no atribuye a la ley regular el derecho, sino desarrollar la norma constitucional. Este problema proviene porque el derecho tiene un

cuando la norma en cuestión especifique y concrete, frontalmente y de manera directa, los puntos básicos que vienen a conformar su contenido, su ámbito y sus límites. El voto particular del magistrado Díaz Eimil a la Sentencia 140/1986, también incide en ello, afirmando que: “A tal efecto, deben distinguirse entre ‘leyes de desarrollo’ y ‘leyes limitativas’ y señalar que las primeras son aquellas que, de manera específica y a su solo objeto, establecen la configuración del derecho o libertad, determinando su contenido, forma de ejercicio y garantías procesales, es decir, constituyen el estatuto general del derecho o libertad que desarrollan, mientras que las segundas son las que inciden de manera negativa con normas que limitan su ejercicio o incluso lo suprimen temporalmente”.

Así pues, y retomando las consideraciones vertidas, una cosa es regular el ejercicio del derecho, que el art. 53 CE deja en manos del legislador ordinario (y que es aludido, por ejemplo, en el art. 18.4 CE, y en las STC 19/1981, de 8 de junio, f.j. cuarto o la 67/1985, de 24 de mayo, f.j. tercero), y otra diferente será el desarrollo ‘directo’ del derecho, que, como ha puntualizado el TC, debe ser utilizado excepcionalmente y viene a suponer el estatuto general del concreto derecho. No obstante, como el deslinde no es fácil y la cuestión sigue sin estar resuelta a priori; sobre todo, en los casos, como analizaremos, donde se puede producir una colaboración entre ley orgánica y ley ordinaria respecto a una misma materia. De momento, uno de los pivotes es la extensión de esa referencia al ‘desarrollo directo’. Desde ahí se debe discernir si, por ejemplo, la regulación en los preceptos de la LGT que ‘afecten’ a uno de los derechos ‘fundamentales’, supone un desarrollo directo o no del derecho, con la necesidad de tramitar esos concretos preceptos por el procedimiento especial previsto para las leyes orgánicas. Éste fue el motivo, según consta en el Diario de Sesiones, para que se abandonase la modificación del art. 141 en la reforma de la LGT de 1995.

### **5.2.2.- LAS RELACIONES LEY ORGÁNICA-LEY ORDINARIA**

No resultando fácilmente perceptible el deslinde entre ambas adquiere importancia aclarar las relaciones entre las leyes orgánicas y ordinarias, e, incluso, las posibilidades de que regulen, cada una, aspectos del mismo derecho. De hecho, la misma ley orgánica o el TC pueden declarar qué preceptos no tienen esa consideración ‘orgánica’ (STC, de 13 de febrero de 1981).

Si el criterio distintivo entre ambas leyes hubiera sido el mayor rango jerárquico de las orgánicas, el escollo resultaría salvado simplemente con hacer prevalecer, en todo caso, esa ley orgánica en el ámbito material competencial que tuviera atribuido, e incluso podría regular materias que se situasen fuera de él. Se produciría, así, una congelación de rango para todo aspecto del derecho o materia que se regulase en una ley orgánica, y para modificarse se exigiría la mayoría cualificada. De todos modos, es posible la existencia de leyes orgánicas parciales, en el sentido de que, en la misma ley, se recojan preceptos con el contenido y la tramitación propia de la ley orgánica y otros que han seguido la ordinaria<sup>534</sup>. Ahora bien, para evitar tentaciones de

---

reconocimiento abstracto en el precepto constitucional. Sobre la diferenciación desarrollo y regulación del ejercicio puede consultarse la *STC 127/1994*. FERNÁNDEZ, T. R., *Las leyes orgánicas y el bloque de la constitucionalidad*. Civitas, Madrid, 1981, pág. 50, afirma que no cabe cualquier regulación sino su “desarrollo directo”, es decir, “regulaciones orientadas a completar la normación básica que se contiene en la propia Constitución”. CHOFRE SIRVENT, J. F., *Significado y función de las leyes orgánicas*. Tecnos, Madrid, 1994, pág. 129, afirma que ‘desarrollo directo’ supone el “desarrollo básico, primero, imprescindible, esto es, como todo contenido y sólo aquel contenido insustituible para dar operatividad al derecho fundamental objeto de desarrollo”.

<sup>534</sup> Las SSTC 6 noviembre 1986, 27 febrero de 1987, atendiendo al art. 27 Constitución, reiterando la doctrina de la STC 13 febrero de 1981, admite la existencia de leyes orgánicas parciales y la posibilidad de que la

ganarse terreno entre ellas, de la redacción del art. 28.2 LOTC se desprende la posibilidad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes que, sin ser orgánicas, invadan competencias a éstas reservadas<sup>535</sup>.

Pero también existen relaciones 'no patológicas' entre ambas leyes, cuando una ley orgánica, que suponga un desarrollo directo y frontal del contenido del derecho, remita a una ley ordinaria la regulación y concreción de algunos de sus aspectos. La STC, de 6 de noviembre de 1986, ha articulado el *principio de colaboración entre ley orgánica y ordinaria*, al establecer que es posible que la ley orgánica llame a la ordinaria "a integrar en algunos extremos sus disposiciones 'de desarrollo' (aunque...), el problema es más bien el de cuál sea el carácter de tal remisión y el de la sujeción que la misma entrañe sobre el legislador ordinario, pues habría de reputarse ilegítimo todo reenvío en blanco o con condiciones tan laxas que defrauden la reserva constitucional en favor de la ley orgánica"<sup>536</sup>. Esta colaboración normativa fue seguida, por ejemplo, en la regulación del contrabando.

Aunque haya sido poca la atención prestada en el ámbito tributario para tratar de discernir esta posibilidad de recoger en una misma ley -v.gr. la LGT-, determinados preceptos orgánicos y otros ordinarios, es posible recoger la opinión de Cubero Truyo contrario a mezclar en un solo cuerpo normativo, preceptos con el carácter de orgánicos y otros que han seguido una tramitación ordinaria. El motivo aducido es la excepcionalidad de esta posibilidad y los severos requisitos que exige, como que existan lazos de complementariedad -entendida en términos de desarrollo- entre el ámbito orgánico y el ordinario; es decir, que el ámbito ordinario incluido en una ley orgánica suponga un desarrollo, un complemento necesario de ese núcleo orgánico para una mejor inteligencia de la misma. Cubero afirma que, teniendo en cuenta que la mayoría de los preceptos serían materialmente ordinarios, no tendría justificación su ubicación en una Ley

---

delimitación de los preceptos de naturaleza orgánica y de naturaleza ordinaria se haga en la propia ley orgánica a través de disposición final, que tendrá naturaleza de orgánica.

<sup>535</sup> También la STC 5/1981, de 13 de febrero, en su f.j. 21, afirma que "si es cierto que existen materias reservadas a leyes orgánicas (art. 81.1 CE) también lo es que las leyes orgánicas están reservadas a estas materias y que, por tanto, sería disconforme con la Constitución la ley orgánica que invadiera materias reservadas a la ley ordinaria" (STC 127/1994, de 5 mayo). Y la STC 76/1983, de 5 agosto, afirmó que la ley orgánica "sólo puede incluir preceptos que excedan del ámbito estricto de la reserva cuando su contenido desarrolle el núcleo orgánico y siempre que constituyan un complemento necesario para su mejor inteligencia, debiendo en todo caso el legislador concretar los preceptos que tienen tal carácter". El escollo más difícil proviene del párrafo final del art. 28.2 LOTC. En él se dispone que, según el art. 81 CE, serán inconstitucionales los decretos leyes, decretos legislativos y otras normas que invadan el ámbito competencial definido para las leyes orgánicas. Pero continúa afirmando que igualmente serán inconstitucionales las normas con rango de ley que "impliquen modificación o derogación de una ley aprobada con tal carácter *cualquiera que sea su contenido*". Esta última referencia a "que sea aprobada con tal carácter cualquiera que sea su contenido" podría ser interpretado como un abandono del criterio competencial para recurrir al jerárquico. LINDE PANIAGUA, E., *Leyes orgánicas*. Ed. Linde, Madrid, 1990 págs. 38-39, lo resuelve diciendo que la expresión 'cualquiera que sea su contenido' hace referencia, como mucho, a que no todo el contenido de la ley orgánica sea el de las materias del art. 81; y la 'aprobada con tal carácter' exige mayoría absoluta, pasando a segundo plano el procedimiento de tramitación y la denominación de la ley.

<sup>536</sup> En este caso de remisión de la ley orgánica a la ordinaria, CHOFRE SIRVENT, J. F., *Significado y función...*, *op. cit.*, pág. 317, aprecia un supuesto de distinción jerárquica, y no competencial, entre ellas. GARRORENA MORALES, A., "Las leyes orgánicas y su espuria naturaleza jurídica", *Revista de Estudios Políticos*, nº 13, 1980, pág. 185, hace referencia a la posibilidad de integrar en ellas tanto el principio jerárquico como el competencial. Y, en cierto modo, también es apreciado así por QUADRA-SALCEDO, "La ley en la Constitución: las leyes orgánicas", *REDA*, nº 24, 1980, pág. 51, al catalogarla como relación 'cuasi-jerárquica'.



orgánica, “ni siquiera por la vía indirecta que admite el Tribunal Constitucional, porque no constituyen un desarrollo sucesivo del desarrollo primario de los derechos fundamentales, condición sine qua non para la vecindad”<sup>537</sup>.

No consideramos conveniente mantener, de entrada y sin mayores análisis, una opinión contraria a esa posibilidad. Aunque la excepcionalidad de la misma, apuntada por el TC, supone una barrera a su aplicación descontrolada, sin embargo, entendemos que será preciso acudir al derecho y la materia concreta, a la regulación pretendida por el legislador, y al grado de incidencia de esas normas que seguirían la tramitación parlamentaria ordinaria respecto de aquellas que supondrían la regulación orgánica de desarrollo del derecho. Así pues, no descartamos ab initio esta posibilidad con la LGT, tanto en el sentido de exigir la tramitación de alguna de sus partes como orgánicas, si de ella se pretendiese el desarrollo directo de alguno de los derechos fundamentales -sin juzgar ahora la conveniencia o no de dicho proceder-, y asumiendo la tramitación ordinaria todos los demás, o bien si se siguiese una tramitación ordinaria de la ley, pero respetando y siguiendo, específicamente, los trámites procedimentales requeridos en aquellos preceptos que supongan ‘desarrollar directamente’ un derecho fundamental.

Respecto a la primera posibilidad, seguimos al profesor Sainz de Bujanda<sup>538</sup>, quien se mostró contrario a la consideración de la LGT como ley orgánica en su conjunto, pues entre las materias a que alude el art. 81 de la CE para ser reguladas con esa mayoría cualificada, no se encuentran las de contenido tributario. Los postulados constitucionales impiden otra interpretación. Todo lo más, el citado profesor se plantea la atribución de esa consideración a determinados preceptos que “rozan ciertos principios y derechos fundamentales”. Y para descartar también en este caso su tramitación con preceptos orgánicos alude a la anomalía que representaría que esas normas “que no tienen un contenido estrictamente tributario fueran declaradas orgánicas, y no tuvieran ese mismo carácter las que, de una manera más directa, regulan el instituto del tributo”. Sin embargo, creemos que la solución debe venir más de desde una interpretación constitucional de los preceptos afectados, tanto el art. 81 como el 53 de la CE, y desde los pronunciamientos del TC para intentar extraer, desde ahí, una solución adecuada<sup>539</sup>.

---

<sup>537</sup> Vid. CUBERO TRUYO, A. M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 84-85. También utiliza el argumento de que la exigencia, en el artículo 81.2 CE, de una votación final sobre el conjunto del proyecto es un argumento añadido para descartar una combinación, sin más, entre materias orgánicas y ordinarias. En el caso de la LGT, sería además una cuestión de incompatibilidad, al no existir “la relación necesaria de encadenamiento lógico tomando como vértice a las materias que podrían ocasionar el carácter orgánico”.

<sup>538</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, F., “Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la LGT”, *CT*, nº 62, 1992, pág. 106 y 107. También RAMALLO MASSANET, J., “Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria”, *CT*, nº 67, 1993, pág. 103 y ss., descarta la exigencia de que la LGT sea orgánica por su vinculación a los derechos fundamentales y libertades públicas, apuntando ni los mismos órganos del Estado estarían de acuerdo en elevar el rango normativo del Código Tributario, pues se dificultaría su modificación y manipulación coyuntural. Sin embargo, creemos que no se trata de elevar el rango normativo, ni procede esa regulación por ley orgánica para toda la LGT. El problema radica, más bien, en discernir la posibilidad de tramitación orgánica únicamente los preceptos que directamente regulasen, mediante su desarrollo, la aplicación de un derecho fundamental en el ámbito tributario.

<sup>539</sup> Eso sí, asumir el normal desenvolvimiento de la potestad legislativa en un sistema parlamentario, como es el español, no debe exigir, más allá de lo estrictamente necesario y razonable, otra mayoría cualificada que la prevista, para los casos usuales, por el mismo articulado constitucional y las legislaciones que lo desarrollen. De lo contrario,

### **5.2.3.- LA LGT COMO LEY CODIFICADORA, Y LA PROBLEMÁTICA ACERCA DEL CARÁCTER ORDINARIO U ORGÁNICO EN LOS PRECEPTOS QUE AFECTEN A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES**

Si queremos analizar la posibilidad de que la aprobación de algunos preceptos de la Ley General 'ordinaria' del ámbito tributario asuman las exigencias procedimentales previstas para esas denominadas 'leyes orgánicas', no podemos desconocer el papel y la posición de la LGT para el ordenamiento jurídico-tributario. En este sentido, Llamas Labella<sup>540</sup>, en un trabajo anterior a la Constitución, analizó la posición en que quedaba la Ley General Tributaria en el sistema de fuentes, trayendo a colación varios pronunciamientos del Tribunal Supremo que, sin llegar a manifestar la existencia de esa clase de leyes, sí que concedían a la LGT y a las diversas Leyes de Reforma del sistema tributario, desde 1940, una "categoría jurídica especial". A ellas les atribuían una nota de "supremacía jerárquica" y más allá del rango de ley ordinaria, "en cuanto les viene atribuida la función de directriz básica de posteriores expresiones normativas de igual o parecido rango".

Ha sido consideración común en la doctrina española reconocer a la LGT aprobada en 1963 el destacado e importante papel cumplido. Protagonismo ensalzado si se observan algunos de sus contenidos atendiendo al peculiar momento histórico en que nació, y el régimen político imperante por entonces. Es decir, cuando todavía no se había planteado la posibilidad de una tramitación cualificada para determinadas leyes en lo atinente a los derechos fundamentales, por ejemplo.

Aun así, la elaboración de esta norma adquirió, en su origen, una vocación de 'sistematicidad' y racionalización<sup>541</sup>, de atribución de altas cotas de seguridad jurídica y decididas garantías, que bien hubieran podido plantear su regulación por ley orgánica desde esa mayor estabilidad que les caracteriza. Esa 'sistematicidad', siendo predicable de cualquier tarea codificadora en la actualidad, en aquel período histórico -pensemos que se dictó el 28 de diciembre de 1963-, era provocada por la necesidad de dotar de soporte dogmático básico, y con pronunciamientos claramente didácticos, a la reforma tributaria que se estaba gestando<sup>542</sup>, y que vería la luz con la Ley de Bases de la Reforma del Sistema tributario de 11 de junio de 1964, y las posteriores legislaciones de cada tributo en 1966 y 1967. En ese sentido, sí que puede afirmarse que de la LGT se pretendía algo más que de una mera ley ordinaria, y que con su vocación codificadora se esperaba una influencia en otras leyes, también ordinarias, que recogieran sus fundamentos dogmáticos y sus orientaciones. El profesor Cortés Domínguez<sup>543</sup>, cuyas afirmaciones han sido

---

si se exagera la concepción formal de las leyes orgánicas, se acaba tergiversando el juego normal de las mayorías políticas, y reafirmando el peligro de congelación de muchas materias del ordenamiento jurídico, al ser aprobadas por dicho procedimiento en un determinado momento en que el juego de las mayorías parlamentarias lo permitiese, en detrimento de otros periodos donde no se gozase de esas mayorías parlamentarias exigidas.

<sup>540</sup> LLAMAS LABELLA, M. A., "La norma jurídica tributaria en la doctrina del Tribunal Supremo: Principios de su institución y ordenación", *REDF*, 1974, pág. 37.

<sup>541</sup> Vid. CERVERA TORREJÓN, F., "El perfeccionamiento formal del ordenamiento tributario. (Una nota de política legislativa)", *REDF*, n° 4, 1974, pág. 913 y ss.

<sup>542</sup> Vid. SOLER ROCH, M. T., "Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España", *REDF*, n° 97, 1998, pág. 7 y ss.

<sup>543</sup> Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*. Civitas, Madrid, 1970, tal y como

recogidas por la doctrina que ha incidido en el tema, ponía de relieve que si la causa principal, entre otras varias, que condujeron a la redacción de una Ley General Tributaria con propósitos codificadores era la de servir de sólida base conceptual y dogmática sobre la que se sostuviesen las concretas reformas tributarias, se producía la ‘paradoja’<sup>544</sup> de que dicho engranaje, de extraordinaria importancia para el conjunto del sistema tributario, estaría situado en la LGT, siendo ésta “una ley ordinaria que no goza, pues, de ninguna competencia especial para poder dictar la futura voluntad del legislador, sino que, por el contrario, está a su merced”.

No se puede olvidar el referente que supuso, para sus contenidos y articulación, la norma codificadora alemana entonces vigente (RAÓ)<sup>545</sup>. Pero tampoco la influencia que en ellos tuvieron las disquisiciones doctrinales y la visión ‘obligacional’ del tributo, originariamente alemanas e italianas y en nuestro país desarrolladas por el magisterio del profesor Sainz de Bujanda, como hemos dejado anotado en otro lugar del trabajo. El sobresaliente papel que, en este terreno, cumplió la LGT en el momento de su alumbramiento no es generalizadamente discutible. Y aún lo es menos porque no era precisamente un sistema democrático el vigente, ni una Constitución la normativa jerárquicamente superior, sino, todo lo contrario. No obstante, con la LGT se asumieron en el ámbito tributario, expresamente, las “raíces liberales, no desaparecidas de la tradición jurídica española en los años de la autocracia”, como señala García Añoveros<sup>546</sup>.

Pero actualmente, junto al concreto problema de la condición de ley ordinaria u orgánica de la LGT, ha sido también un clamor doctrinal la inadecuación de muchas de sus configuraciones y

---

recoge la profesora Soler Roch en la obra citada, pág. 8.

<sup>544</sup> Conocida es la paternidad de la expresión con la que bautizó a la LGT el profesor SAINZ DE BUJANDA, F., “La gran paradoja de la Ley General Tributaria”, *Hacienda y Derecho*, Vol. V, IEPolíticos, Madrid, 1967, pág. 271 y ss., a cuyas argumentaciones nos remitimos.

<sup>545</sup> Además de la experiencia codificadora Alemana de 23 de diciembre de 1919 -la *Rechabgabenordnung*-, y su modificación posterior, todavía vigente, de 16 de marzo de 1976, es posible citar el modelo seguido en los países hispanoamericanos, encarnado principalmente en el Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967. Vid. VALDÉS COSTA, R., “La codificación tributaria en América Latina”, *REDF*, nº 33, 1982, pág. 95 y ss., y el estudio “Alternativas y experiencias de la codificación tributaria en Iberoamérica y España”, en la obra compilada por González García, *Principios constitucionales tributarios*. Universidad Autónoma de Sinaloa-Universidad de Salamanca. México, 1993, pág. 15 y ss. Vid. RAMALLO MASSANET, J., “Condicionamientos constitucionales...”, *op. cit.*, pág. 47 y ss., donde recoge que en las Sextas Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, celebradas en Punta del Este, en 1970, se trató el tema de la jerarquía de esos códigos, mostrándose partidarios, en su resolución primera, de que debían tener “jerarquía superior a fin de asegurar su debida permanencia”. Vid., del profesor RAMALLO MASSANET, J., “La elaboración corporativa del Derecho Tributario en América Latina”, *REDF*, nº 33, 1982, pág. 53 y ss. SAINZ DE BUJANDA, F., “La codificación fiscal”, *Hacienda y Derecho*. T. I. IEPol., Madrid, 1962, pág. 67 y ss., y muy especialmente, “La gran paradoja de la Ley General Tributaria”, *Hacienda y Derecho*. T. V. IEPol., 1967, pág. 265 y ss.

<sup>546</sup> Reconociendo el carácter garantista de la LGT, atendiendo al momento político de su alumbramiento, y, sobre todo, destacando su paternidad académica, que no administrativa -como crítica respecto de las más recientes modificaciones legales que dejan entrever, de este modo, sus particulares concepciones de “lo” tributario-, vid. GARCÍA AÑOVEROS, J., “Comentario al artículo 1 de la Ley...”, *op. cit.*, pág. 13 y ss., donde incide en el carácter vinculante y la aplicabilidad directa de las normas constitucionales -a diferencia de las Leyes Fundamentales del régimen anterior-, y de ahí deduce la improcedencia actual de duplicar en ley ordinaria los principios ya contenidos en la Carta Magna. Vid., del mismo autor, “Una nueva ley general tributaria. Problemas constitucionales”, en la obra colectiva *Garantías ...*, *op. cit.*, pág. 95 y ss., y en “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *REDF*, *op. cit.*, pág. 214 y ss.

contenidos a la nueva realidad jurídico-tributaria. Se escuchan opiniones doctrinales sobre una necesaria reforma de la que había venido siendo pieza clave del engranaje tributario. Además, no es una reivindicación únicamente nacional, sino que también el profesor Lang se muestra partidario de una codificación global para solventar el desarrollo caótico que el Derecho tributario alemán ha venido sufriendo<sup>547</sup>. De todos modos, esa labor codificadora debería concitar las mismas adhesiones que logró despertar la LGT, pero propugnadora ahora del cumplimiento de los contenidos constitucionales, legales y del conjunto de principios que inciden en la materia. Y más aún en estos momentos, cuando parece que cualquier grupo de personas relacionadas con la actividad administrativa debe tener configurado y dedicado para sí un complejo de normas, a modo de estatutos<sup>548</sup>. Ya lo ha puesto de relieve el profesor García Añoveros, para quien “ahora la Administración piensa en lo suyo, en el déficit, en las cuentas, en lo que se escapa. No piensa en los derechos de los ciudadanos, funcionalmente, más que para comprimirlos, o incluso bordearlos. Como, repito, con la patada en la puerta, o aquella pretensión de entrada en el domicilio para embargar sin el previo mandamiento judicial”<sup>549</sup>.

Por tanto, varios son los jalones que inciden en lo que la profesora Soler Roch ha denominado ‘crisis del modelo de 1963’: por una parte, la inexcusable primacía de los contenidos y dictados de la Carta Magna a raíz de su aprobación en 1978, que, además de dejar en una, cuanto menos, incómoda situación preconstitucional al texto legislativo, supuso trasladar el lugar natural de ubicación de las garantías individuales y colectivas a la enunciación constitucional de los derechos fundamentales<sup>550</sup>. Las exigencias procedimentales para la regulación legal de los

---

<sup>547</sup> Vid. LANG, J., “Einkommensteuer -quo vadis?”, *Finanz-Rundschau* 20/93 vom 23-10-93, pág. 664 y ss., citado por GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., “Nuevas tendencias doctrinales en el derecho tributario alemán: un sistema tributario basado en el gravamen del gasto”, *CT*, n° 78, 1996, págs. 77-88.

<sup>548</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., “El estatuto del contribuyente”, *op. cit.*, pág. 645, y también en “¿Estatuto del contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria?”, *QF*, n° 10, 1997, pág. 9 y ss., quien se muestra contrario a una “regulación jurídica de un status del contribuyente como diferente del ciudadano”, pues supondría volver a una especie de feudalización o de ‘estamentos o clases de ciudadanos’. Vid., también, PALAO TABOADA, C., “Lo ‘blando’ y lo ‘duro’ del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 171, 1997, pág. 3 y ss. Y la obra colectiva *El estatuto del contribuyente*. Francis Lefebvre, Madrid, 1998.

<sup>549</sup> Vid. GARCÍA AÑOVEROS, J., “Una nueva ley general tributaria. Problemas constitucionales”, en la obra colectiva *Garantías...*, *op. cit.*, págs. 16-17. Vid. MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 211 y ss., partidarios de una reforma global de la LGT. Pone de relieve RAMALLO MASSANET, J., “El derecho tributario en España...”, *op. cit.*, pág. 170, que “se trata de analizar la parte dogmática de la Constitución desde la perspectiva de los derechos y libertades fundamentales y de los requisitos que las leyes y la actuación administrativa deben cumplir para su adecuación constitucional”.... De hecho, como sigue afirmando, la “preocupación se orienta cada vez más al análisis de las consecuencias que se derivan de los mandatos constitucionales respecto de las garantías individuales del contribuyente frente a las potestades que constituyen el soporte de la actuación de la administración tributaria, así como frente a esa misma actuación”.

<sup>550</sup> Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F., “La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España”, *REDF*, n° 76, 1992, pág. 653 y ss., y también NAVAS VÁZQUEZ, R., “Algunos problemas de la...”, *op. cit.*, pág. 633 y ss. En este concreto punto, varios han sido los estudios que han reflejado y reflexionado sobre la situación. Así, pueden citarse, además de los ya puestos de manifiesto de Soler Roch y de Navas Vazquez, también los de SAINZ DE BUJANDA, F., “Elementos y razones que...”, *op. cit.*, pág. 107 y ss.; RAMALLO MASSANET, J., “Estructura constitucional...”, *op. cit.*, pág. 101 y ss. Vid., PALAO TABOADA, C., “La Ley General Tributaria...”, *op. cit.*, pág. 533 y ss. De hecho, se han quedado en fuera de juego algunas de las instituciones originariamente recogidas en la LGT, no previendo otras situaciones posteriormente aparecidas -como la estructura del propio Estado-, para cuya subsanación se han efectuado puntuales e insuficientes retoques a la LGT en sendas reformas de 1985 y 1995.

derechos fundamentales es uno de los puntos más destacados de esa nueva situación jurídica, cuya problemática se vierte sobre todo el ordenamiento jurídico. A su vez, la reforma del sistema tributario operado, de continuo, desde 1978, y que analiza la profesora Soler Roch<sup>551</sup> tanto en los aspectos sustantivos del derecho tributario como sus contenidos formales, especialmente los procedimientos de aplicación del tributo -que, a su vez, inciden en los mandatos constitucionales que afectan a los derechos de los sujetos- ha provocado esa necesidad de reforma. Como afirma Ramallo Massanet, un “código no puede ser exclusivamente la regulación del llamado ‘estatuto del contribuyente’ sino que también tiene que serlo, si así pudiera llamársele, del ‘estatuto del sujeto activo’”. En definitiva, exige una incursión legal desde el referente que suponen los contenidos constitucionales para que, en el ámbito jurídico tributario, se pueda mantener un equilibrio, no sólo entre los aspectos materiales y formales del tributo, sino también entre las posiciones de los sujetos activos y pasivos en las relaciones jurídicas que de aquel derivan<sup>552</sup>.

Así pues, sobre la LGT se han cernido dudas, en atención, sobre todo, a la posición en el sistema de fuentes que debía adoptar para compaginar esa adecuación a los dictados constitucionales, pero para que continuase siendo, a la vez, la norma vertebradora del ordenamiento jurídico-tributario. Algunos autores, ante la introducción por el art. 81 CE de las leyes orgánicas, creyeron ver en ellas el asidero óptimo para dotar de estabilidad y fijeza a la materia tributaria<sup>553</sup>. No se percataban de que con ellas no se introdujo una nueva categoría normativa con rango superior a la ley ordinaria -aunque inferior, en todo caso, a la Carta Magna-, sino que el deslinde es meramente de competencias materiales y con el efecto de una tramitación del procedimiento de aprobación que exige una mayoría cualificada.

Si se adopta este segundo enfoque, a nuestro parecer el correcto, es necesario convenir con el profesor Sainz de Bujanda en que la materia tributaria no exige, per se, la intervención legislativa orgánica<sup>554</sup>. No opinaba igual Arsuaga Navasqués<sup>555</sup>, quien revalorizaba el papel trascendental a

---

<sup>551</sup> SOLER ROCH, M. T., “Reflexiones sobre la descodificación...”, *op. cit.*, pág. 12 y ss.

<sup>552</sup> Vid. RAMALLO MASSANET, J., “Estructura constitucional...”, *op. cit.*, pág. 103. Idea que también refleja en su trabajo “1974/1978: la evolución doctrinal...”, *op. cit.*, pág. 739 y ss.

<sup>553</sup> Lasarte, en un trabajo publicado al poco de entrar en vigor la Constitución, reclamaba la regulación de las normas tributarias mediante leyes orgánicas con las miras puestas en la exigencia de mayoría absoluta del Congreso para su aprobación. De las leyes orgánicas ensalzaba su “función organizadora”, fortalecedora de la estructura de la pirámide kelseniana, amén de jugar como factor de estabilidad normativa. En la misma obra colectiva, también se lamentaba Pérez Royo del establecimiento por el artículo 81 de la Constitución de un elenco taxativo de las posibles leyes orgánicas, puesto que suponía vedar la posibilidad de dotar de mayor ‘fijeza’ a la materia tributaria; señaladamente a la LGT. Vid., respectivamente, en el volumen colectivo *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, a LASARTE, J., “El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución Española de 1978”, pág. 131, y PÉREZ ROYO, F., “Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional”, pág. 23.

<sup>554</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, F., “Elementos y razones...”, *op. cit.*, pág. 110 y ss. Y nos vienen a la memoria las consideraciones del profesor Sainz de Bujanda cuando aconsejaba “no ofuscarse por un afán exacerbado de originalidad, sino pensar que los esfuerzos realizados hasta el presente son útiles, son indispensables, han plasmado en una actividad doctrinal y jurisprudencial nada desdeñable... Es deseable una nueva Ley General Tributaria caracterizada por el respeto al pasado y el respeto al futuro, es decir, que tenga plena conciencia de que ella no es sino un eslabón en la evolución del Derecho español”. Y de las advertencias del profesor Albiñana García Quintana cuando alertaba del peligro de caer “en la moda de la ‘descodificación’ del Derecho, procurando mantener la tradición normativa en materia tributaria mediante un solo texto legal según nos enseñó el legislador de finales del siglo XIX”. Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Notas para la reforma parcial de la Ley General Tributaria”, *CT*, nº 67, 1993, pág. 7. RAMALLO MASSANET, J., “1974/1978: la evolución doctrinal...”, *op. cit.*,

jugar en el ámbito tributario por las leyes orgánicas, pues “cualquier norma sobre este particular habrá de revestir el rango de ley orgánica”, relegando, en consecuencia, a un ámbito muy restringido a los Decretos-Leyes. Su opinión procedía de extender a todo el Título Primero de la Constitución la reserva de ley orgánica, donde también se sitúa el art. 31 CE.

Otra cosa será analizar los preceptos de la LGT que puedan incidir en la materia para que el art. 81 CE atribuya su desarrollo a la Ley orgánica. La doctrina tributaria ha considerado a la LGT como la ley que “debe aspirar a tutelar de manera suficiente sus derechos, *desarrollando* en todas sus potencialidades los derechos y libertades garantizados por la Constitución, sin cicatería ni mezquindad. Debe pues ser un texto ‘garantista’, siempre que no se de a esta expresión el sentido peyorativo de tutela de los derechos individuales hasta extremos irrazonables. Por el contrario, la meta a que debe aspirar es un justo equilibrio entre esos derechos y el interés colectivo representado por la Hacienda Pública y protegido también por la Constitución”, como afirma Palao Taboada<sup>556</sup>. El profesor García Añoveros<sup>557</sup> puso de relieve que “la LGT no tiene que ser una ley limitativa de derechos. Después de la Constitución, también debe ser una Ley de *desarrollo de derechos*”.

El problema surge al compartir esas opiniones, pero intentar deducir de ahí la regulación en la LGT del derecho de que se trate cuando pueda implicar un ‘desarrollo’ directo del mismo. A esta situación hacía referencia también el profesor García Añoveros<sup>558</sup>. Este autor advertía que determinados derechos, como la inviolabilidad del domicilio, la intimidad, el secreto de las comunicaciones, el de limitación del uso de la informática, etc., podían verse afectados por algunos de los preceptos de la LGT. Y se cuestionaba si la regulación contenida en la LGT que incide en esos derechos constitucionales (que tienen un ‘desarrollo regulador en la LGT’, según el citado autor) debe reunir “la condición de orgánica” en tanto en cuanto “interfieren con las potestades y poderes públicos en virtud de los cuales se establecen y aplican los tributos”. De hecho, el citado profesor se muestra sorprendido al constatar que “esa cuestión no se haya planteado al suscitarse cuestiones relacionadas con la aplicación de algunos artículos de la LGT, singularmente el art. 111 y el 141, entre otros”. Efectivamente, parece ser éste un problema que, por necesitar de una intromisión en razonamientos propios del derecho constitucional, y por no haber recibido un deslinde claro y tajante por el Tribunal Constitucional, ha venido siendo soslayado también doctrinalmente. La reforma de la LGT de 1995 acusó esa situación de

---

pág. 735.

<sup>555</sup> ARSUAGA NAVASQUÉS, J. J., “La Ley General Tributaria en la Constitución”, en el volumen colectivo *Hacienda y Constitución*. IEF, Madrid, 1979, pág. 356, quien, como consecuencia de su opinión, entendía modificado el artículo 141.2 LGT por contradicción con el art. 18.2 CE, al permitir la entrada en fincas o edificios, oponiéndose el dueño o morador, aun con autorización del Delegado de Hacienda. Y en la misma obra colectiva también es significativa la toma de posición de MIR DE LA FUENTE, T., “Incidencia de la Constitución de 1978 en el sistema de recursos administrativos”, pág. 580, cuando considera que el art. 31 CE se encontraba susceptible de protección jurisdiccional en los términos de la Ley 62/1978 de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona.

<sup>556</sup> Vid. PALAO TABOADA, C., “Temas para un debate sobre la regulación de los ‘procedimientos de gestión, recaudación e inspección’ en la nueva LGT”, *CT*, nº 3, 1992, pág. 100.

<sup>557</sup> GARCÍA AÑOVEROS, J., “Una nueva ley general tributaria. Problemas constitucionales”, en la obra colectiva *Garantías...*, *op. cit.*, pág. 120.

<sup>558</sup> GARCÍA AÑOVEROS, J., “Comentario al artículo 1 de la Ley ...”, *op. cit.*, pág. 31 y ss.

incertidumbre, abandonando, a última hora, las modificaciones presentadas y tramitadas respecto del art. 141 LGT en atención a su posible 'carácter orgánico'<sup>559</sup>.

Como con anterioridad hemos reflejado, el profesor Sainz de Bujanda descartó la consideración de toda la LGT como ley orgánica en su conjunto, pudiendo plantearse, en todo caso, la consideración puntual de algunos de sus preceptos<sup>560</sup>. Afirmaba que, "siendo preferible que sean la conciencia social y política, la labor jurisprudencial y la obra científica, realizada por los estudiosos, los factores encargados de generar un clima dentro del cual todos los destinatarios de las normas jurídicas respeten y concedan una cierta primacía a estas leyes vertebradoras del sistema, sin necesidad de atribuirles la calidad de leyes orgánicas". Aunque se pueda pensar que a ese propósito codificador de la LGT, y a la función que esta Ley General está llamada a cumplir en el acervo jurídico tributario, poco ayuda su condición de ley tramitada, y modificable, por el procedimiento ordinario, pues "su posición en la jerarquía de las fuentes no garantiza la estabilidad del ordenamiento, cuyos contenidos no se vinculan a los de aquella", como afirma Escribano<sup>561</sup>.

Evidentemente, ese propósito codificador está siendo ignorado tras la publicación de la Ley 1/1998, pero pretendemos analizar, sin desconsiderar a la LGT como norma que asuma esa vertiente vertebradora y codificadora de la misma, si algunos de sus preceptos deben recibir el carácter de orgánicos cuando regulen cuestiones de los derechos sobre los que incidan las potestades de la Administración tributaria que supongan su desarrollo directo. Esta cuestión sí que puede ser objeto de opiniones diferentes, deducibles, en todo caso, de una interpretación de los contenidos constitucionales y de la traducción que se les quiera dar en el ámbito legislativo, y en nuestro caso concreto, en la LGT.

El profesor García Añoveros<sup>562</sup> se manifiesta partidario de no atribuir a la LGT, al ser ley ordinaria, la función de 'desarrollar' derechos fundamentales, sino la de regular los mecanismos

---

<sup>559</sup> Precisamente, el art. 18 CE, situado en la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título Primero de la Constitución, se encuentra, indudablemente, y aunque se reduzca a la Sección Primera o amplíe hasta la Segunda el ámbito donde se entiendan recogidos los derechos fundamentales, entre los derechos y libertades sobre los que el art. 81 CE hace recaer reserva de ley orgánica cuando se produzca la intervención del legislador para 'desarrollarlos'. El art. 31 CE, al no recoger un derecho fundamental o libertad sino un deber constitucional, aunque modulado en su contenido por los principios de la misma disposición, no le resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 81 CE.

<sup>560</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, F., "Elementos y razones que...", *op. cit.*, pág. 160 y ss.

<sup>561</sup> Vid. ESCRIBANO, F., "El procedimiento tributario...", *op. cit.*, pág. 9. Pueden ser ejemplo válido de cuanto antecede las *STSJ de Madrid de 12 y 16 de diciembre de 1996 (JTA, nº 2, 1997, 1700 y 1701)*, que ponen de relieve, con ocasión de la posible alteración o modificación de una exención o bonificación tributaria mediante ley orgánica, el carácter y contenido de estas normas, afirmando que no son normas de rango superior a las leyes ordinarias, y que no toda prescripción contenida en las mismas tiene carácter orgánico.

<sup>562</sup> GARCÍA AÑOVEROS, J., "Comentarios al artículo 1 de la Ley...", *op. cit.*, págs. 17-18, afirma que "cuando se habla de concreción o desarrollo de principios constitucionales y derechos fundamentales, las leyes ordinarias son, con frecuencia, el medio más adecuado para su limitación, incluso para su neutralización total. Porque, en principio, el legislador ordinario lo que tiene que hacer es aplicar los principios constitucionales, inspirarse en ellos en el desempeño de su función legislativa y respetar los derechos reconocidos en la Constitución". Vid. las afirmaciones de ARSUAGA NAVASQUÉS, J. J., "Consideraciones a favor de la investigación tributaria de las cuentas corrientes", *GF*, nº 6, 1983, pág. 88, quien, al plantearse la necesaria cualidad de la ley que autorizaría esa limitación al derecho a la intimidad, afirma que "ciertos intereses públicos pueden llegar a revestir tal trascendencia

de aplicación de los tributos respetando esos derechos constitucionales. Aun así, y siendo cierto que esa función no es 'exclusiva o típica' de la LGT en cuanto marco jurídico de vertebración del sistema tributario, eso no significa, creemos, que, cuando se aprecie la necesidad de proceder a esa regulación, por ejemplo, para la consecución de fines también constitucionalmente admitidos -que también son los de otorgar protección y garantía a los derechos de los sujetos que con la Administración tributaria se relacionan-, no sólo pueda, sino que deba entrar a regularlo. De todos modos, que el legislador en la LGT deba intervenir en esa regulación de determinados aspectos que incidan en los derechos del sujeto cuando se relaciona con la Administración tributaria no implica afirmar que deban regularse los mismos por Ley orgánica.

Las posibilidades que se abren a esa actuación del legislador son varias: ley orgánica que lo desarrolle, ley ordinaria que regule el ejercicio del derecho, colaboración y remisiones entre ellas. De hecho, Sánchez Serrano<sup>563</sup> no se muestra conforme con esa discusión dicotómica entre la LGT como ordinaria o como ley orgánica. Aunque la LGT contiene normas que afectan, de algún modo, a los derechos fundamentales de los ciudadanos, y que la reforma de la LGT de 1985 y la del 1995 incidieron, en determinados aspectos, en esos derechos, lo que "no cabe admitir es que la LGT pueda o deba contener limitaciones o restricciones de derechos fundamentales". Estando conformes nosotros con esta opinión, aun así todo depende del sentido con que se utilice esa referencia a la limitación o restricción de un derecho. La dificultad no es poca, sobre todo desde la discusión doctrinal constitucionalista atendiendo a si esos límites -directos o indirectos, mediatos o inmanentes- o las restricciones, forman parte o no del contenido del derecho. Sin entrar en esas consideraciones, el problema se traslada, desde la opinión de Sánchez Serrano, a la clarificación y utilización del término 'desarrollo directo' para discernir acerca de la necesidad de ley orgánica o no respecto de la LGT. El pivote que significa, por tanto, ese 'desarrollo directo', y el significado que al mismo se atribuya, condiciona la solución dada al caso.

Si ese desarrollo se identifica con cualquier actuación normativa que afecte o incida en alguno de los aspectos del derecho conduce, por ejemplo, a la opción mantenida por Navas Vázquez, cuando considera que "conferir a la LGT la naturaleza de Ley orgánica no es una cuestión de conveniencia u oportunidad, sino una exigencia constitucional al menos en los aspectos en que dicha ley afecte a los derechos fundamentales..."<sup>564</sup>. Sin embargo, como hemos reflejado, ni es voluntad del TC -por las razones ya apuntadas- ni el juego de los arts. 53 y 81 CE permiten, creemos nosotros, esa extensión de las leyes orgánicas ante cualquier intervención normativa que afecte o roce, aunque levemente, a un derecho fundamental.

En definitiva, las posibilidades de que la LGT pueda entrar a regular aspectos de los derechos fundamentales son tres. Por un parte, entendiendo que esa actuación legislativa únicamente regula el ejercicio del derecho -posibilidad que el art. 53 CE atribuye al legislador ordinario-. De todos modos, y aunque hemos puesto de manifiesto la distinción entre regulación del ejercicio y desarrollo 'directo' del contenido del derecho, según expuso Ignacio de Otto, la dificultad de deslindar entre ambas posibilidades tampoco es cuestión nimia.

---

que su fuerza legitimadora emane de la protección que demanden, convirtiendo en cuestión accesoria la autorización formal de regular materias reservadas a una ley orgánica".

<sup>563</sup> SÁNCHEZ SERRANO, L., Tratado de Derecho financiero..., op. cit., pág. 195.

<sup>564</sup> NAVAS VÁZQUEZ, R., "Algunos problemas de la...", op. cit., págs. 647-648.



Otra solución puede venir si se considera que la regulación que se pretende del derecho en la misma LGT supone su desarrollo 'directo', con lo que deben tramitarse esas disposiciones por el procedimiento especial que se exige para las leyes orgánicas. Un motivo puede alegarse a la hora de no tomar en consideración esta opción, pues, de generalizarse en la práctica, atribuiría a los derechos fundamentales, en su relación con la materia tributaria o cualquier otra, unas peculiaridades diferentes en cada caso, provocando un 'cantonalismo legislativo' de esos derechos en función de la materia de que se trate o del poder público ante quien se halle. Es decir, estaríamos aceptando que ante la materia tributaria los derechos fundamentales se presentan con una eficacia y virtualidad matizada y diferente a la del resto del ordenamiento jurídico en su conjunto, con lo que se alimentaría, aún más, esa 'singularidad de lo tributario' también ante los derechos fundamentales de cualquier sujeto.

Y, una tercera posibilidad puede orientarse a permitir que, una vez establecida una específica ley orgánica de desarrollo directo del derecho en cuestión, se haga referencia a la ley ordinaria para que recoja las puntualizaciones al derecho, en nuestro caso, por motivos fiscales. Esta última posibilidad tiene el inconveniente manifiesto de que se puede llevar a término únicamente cuando exista ley orgánica de desarrollo del derecho concreto. Así ha ocurrido, por ejemplo, con el art. 18.1 CE en su desarrollo por la Ley Orgánica 1/1982 (aunque referida a su 'protección civil'<sup>565</sup>), y las referencias que en la LGT a ella se realizan, por ejemplo en el art. 111.5 LGT. Y también con art. 18.4 CE en su regulación por la Ley Orgánica del Tratamiento Automatizado de Datos 5/1992, en cuyo art. 21.2 hace alusión a los ficheros de la Hacienda Pública, regulando la posibilidad de acceder, rectificar y cancelarlos<sup>566</sup>, con su referencia en el art. 112.4 de la LGT. Sin embargo, no sucede lo mismo con la inviolabilidad del domicilio, pues esta posibilidad de colaboración internormativa entre ley orgánica-ley ordinaria no puede ser plasmada, al no existir

---

<sup>565</sup> Por ejemplo, el art. 8.1 de la Ley 1/1982 remite a la Autoridad competente la posibilidad de sanar las intromisiones ilegítimas en el derecho, siempre que estén previstas por la Ley. Como recoge el art. 111.5 in fine de la LGT, esa autoridad competente es "el Ministro de Economía y Hacienda, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y a sus Delegados Territoriales". GARCÍA AÑOVEROS, J., "Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales", en la obra colectiva *Garantías...*, *op. cit.*, pág. 109, critica que esa Ley orgánica de 1982 vacíe el contenido del derecho a la intimidad constitucionalmente protegido en el art. 18 CE, pues en su art. 2 remite a la ley ordinaria. Y también critica que tanto la LGT como el RGIT hayan reducido a la nada el derecho a la intimidad en sus relaciones con la Hacienda pública, existiendo, únicamente, un refugio y muy limitado en el secreto profesional en informaciones sobre terceros y de datos que no tengan trascendencia tributaria. Además, si se atiende al art. 8.1 de la LO, cuando existan imperativos de orden público ("¿y cuando no los hay en una Ley?"), no hay intimidad protegida.

<sup>566</sup> Como recoge SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho financiero...*, *op. cit.*, pág. 196, el art. 112.4 LGT, en la redacción que le dio la Ley 25/1995, exceptúa de consentimiento del afectado la cesión a la Administración tributaria de los datos de carácter personal que sean objeto de tratamiento automatizado en virtud de obligación legal. Este precepto puede encontrar apoyo en la LORTAD, cuando el art. 11.2.a) permite "una ley que prevea otra cosa". Pero sigue disponiendo el art. 112.4 LGT que tampoco será de aplicación para las Administraciones Públicas el contenido del art. 19.1 de la citada Ley orgánica. Esta derogación en el ámbito tributario, por una ley ordinaria, de lo previamente dispuesto por una Ley Orgánica, sería subsumible fácilmente en lo previsto por el art. 28.2 LOTC". Es destacable que la Disposición Final Tercera de la LORTAD precise qué disposiciones de su articulado tienen rango de ley ordinaria, y, por tanto, podrán ser modificables por sucesivas reformas de la misma ley sin acudir a las mayorías parlamentarias requeridas, o por otras leyes ordinarias, como lo es la LGT. Vienen a ser las referidas a la creación de ficheros (excluyendo la obligación de notificación cuando sean privados y de informar al afectado de la cesión de sus datos por primera vez), o la elaboración del estatuto y funciones de la Agencia de Protección, o el régimen de infracciones y sanciones. Quedan regulados como preceptos orgánicos los referidos al consentimiento, a los derechos de los sujetos y límites, y sobre el flujo transfronterizo de datos.

una específica ley orgánica que desarrolle de modo directo el derecho fundamental del art. 18.2 CE.

Por tanto, el pivote de la cuestión se sitúa en el discernimiento del juego del art. 53 y 81 de la CE, y de la interpretación realizada a ese 'desarrollo directo' del derecho y a la regulación del ejercicio del derecho, respetando el contenido esencial. Ahora bien, explicada ya nuestra opinión, también procede reconocer que es realmente difícil manifestarse a priori, y sin conocer las intenciones del legislador en cada caso concreto, sobre el desarrollo mediante ley orgánica o no de un derecho fundamental. Por contra, será preciso acudir a los pronunciamientos del TC sobre ello o sobre aspectos que puedan ser trasladados a nuestro caso, como así ha ocurrido con la STC 50/1995 respecto a la competencia, procedimiento y alcance de la autorización judicial. Y, en todo caso, analizar la regulación concreta que se pretenda introducir, sin apriorismos, para tratar de elucidar, primero, si una materia no es un derecho sobre el que recae el art. 81 CE, y, en consecuencia, su desarrollo tampoco exige la tramitación especial que acompaña a las leyes orgánicas. Y, después, apreciar si con ella se regula el ejercicio del derecho, o si procede a desarrollar de modo directo la disposición constitucional que contiene el derecho fundamental en cuestión, como ha afirmado Ignacio de Otto. Y, en este último caso, partiendo de la excepcionalidad de esta posibilidad, y de la necesidad de la misma cuando se trate de establecer el contenido, alcance y límites del derecho concreto, según las Sentencias del TC citadas más arriba.

Ante estas posibilidades, y las dificultades surgidas tras este deslinde 'legislativo' -que, casi, más que resolver problemas, 'los eleva de rango', si se nos permite la expresión- se sigue reclamando la sustitución de la LGT "por otra nueva en la que ese tome en consideración el profundo cambio que la Constitución ha supuesto en nuestro sistema jurídico, se adapten los procedimientos (especialmente el de gestión) a las nuevas formas de aplicación de los tributos a que hemos venido aludiendo, y, sobre todo, se incluyan las garantías directas e indirectas de los derechos fundamentales implicados por dichos procedimientos", como ha afirmado Navas Vázquez<sup>567</sup>. Pero, para ésto no hace falta ley orgánica, sino que puede bastar con la ley tramitada ordinariamente siempre que las puntuales garantías supongan una regulación del ejercicio del derecho (art. 53 CE) para garantizar al sujeto la protección que le otorga el derecho constitucional, y, a la vez, lograr la realización efectiva del deber constitucional de contribuir. Si se pretende introducir una regulación normativa que desarrolle, directa y frontalmente, el derecho fundamental, su contenido, alcance y límites, debe utilizarse la tramitación prevista por el art. 81 CE. Analizaremos la regulación que la LGT y que sus reglamentos de desarrollo aportan, destacando, en todo caso, que resulta improcedente cuanto ocurrió con el art. 39.3 del RGIT y la concreción que pretendía, en una norma de su rango, del concepto y la extensión de 'domicilio' -que fue anulado por la STS de 22 de enero de 1993-. Sobre el resto de posibilidades de regulación legal, ordinaria u orgánica, acudiremos a los pronunciamientos del TC. Aunque, quizá, una nueva orientación comienzan a asumir, desde la publicación de la Sentencia 49/1999, de 5 de abril, las exigencias derivadas de la necesidad de ley que concrete y satisfaga al titular del derecho en su disfrute, y a la Administración en el saber a qué atenerse en el ejercicio de sus potestades. De no ser por la introducción en nuestro ordenamiento constitucional de la sedicente figura de la 'ley orgánica', estaríamos dando cumplimiento, sin mayores dificultades, a las exigencias del art. 8 del CEDH, y a su interpretación por el TEDH, respecto a la exigencia de regulación legal para una intervención en el derecho al respeto a la vida privada y al domicilio,

---

<sup>567</sup> NAVAS VÁZQUEZ, R., "Algunos problemas de...", *op. cit.*, pág. 649.

en función del bienestar económico de país y siempre que no sea una irrupción arbitraria o injustificada. Y, a su vez, estaríamos en el mismo nivel que los países de nuestro entorno en cuanto a la consideración de la figura del legislador como habilitado para proteger y garantizar los derechos, también 'aunque' se ejerciten ante la Administración tributaria.

De hecho, quizá convenga recoger el ejemplo alemán, donde la intervención del legislador en la esfera de esos derechos, aunque esté por medio la materia tributaria, no es vista con tantos reparos como en España. Así, el parágrafo 413 de la Ordenanza Tributaria alemana, intitulándose expresamente "limitación de derechos fundamentales", afirma que "Los derechos fundamentales a la integridad corporal y a la libertad de la persona (art. 2, ap. 2, de la Ley Fundamental de Bonn), al secreto de la correspondencia, así como al postal y al de las telecomunicaciones (art. 10 Ley Fundamental) y a la inviolabilidad del domicilio (art. 13 Ley Fundamental), quedarán limitados con arreglo a lo dispuesto en esta ley"<sup>568</sup>. Por no citar la remisión expresa que realiza el art. 14 de la Constitución italiana, en su párrafo tercero, a la regulación legal de la entrada domiciliaria ante motivos fiscales -entre otros-; o la detallada normativa legal francesa sobre la entrada en el domicilio y demás locales por parte de los inspectores, donde se puntualiza el iter del procedimiento a seguir y las garantías observables, como analizaremos.

## **6.- LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LA PROTECCIÓN DOMICILIARIA EN LOS PRINCIPALES TRATADOS Y CONVENCIONES RATIFICADOS POR ESPAÑA Y EL PAPEL DEL TEDH Y TJCE**

No podemos sustraernos a realizar, si bien no un minucioso análisis, sí una referencia a los preceptos relativos a los derechos fundamentales -en concreto, a la protección del domicilio y la vida privada-, insertos en los Tratados o Convenios internacionales suscritos por España, y a tratar de desentrañar su eficacia y operatividad en el ámbito interno. Voluntad que se convierte en obligación si tenemos presentes dos exigencias ínsitas en sendos preceptos de la Constitución Española de 1978, a saber: el artículo 96, en virtud del cual dichos Convenios internacionales entran a formar parte del ordenamiento interno propio una vez publicados en el BOE<sup>569</sup>, y el artículo 10.2, en orden a la interpretación de dichos derechos<sup>570</sup>, y que se separa del resto de

---

<sup>568</sup> De la Ordenanza Tributaria alemana de 1977, afirma TIPKE, K., "La ordenanza tributaria alemana de 1977", *REDF*, nº 14, 1977, pág. 359, que, aunque se le ha denominado en ocasiones Ley Fundamental Tributaria (*Steuergrundgesetz*), no merece ese nombre, pues para ello debería determinar los principios fundamentales de la materia, cosa que no sucede, sino que para hallarlos hay que acudir a la Ley Fundamental de 1949. V.gr., no recoge expresamente y con claridad los principios de igualdad y legalidad en la tributación, ni el principio de capacidad económica. En cambio, sí que regula el secreto tributario (par. 30), -aunque fue reformado con la Ley de Reforma Tributaria de 1990-, que no tiene rango constitucional, y a efectos principalmente recaudatorios. A su vez, también recoge un procedimiento de inspección externa, regulado en los párrafos 193-203, que permiten inspeccionar la empresa u oficina, analizando la contabilidad u otros documentos, pudiendo realizarse una 'investigación tributaria' (par. 208) cuando exista sospecha de que ha existido defraudación de impuestos o se pongan de manifiesto hechos tributarios desconocidos.

<sup>569</sup> También COCOZZA, F., *Diritto comune delle libertà in Europa. Profili costituzionali della Convenzione europea dei Diritti dell'uomo*. Giappichelli, Torino, 1994, págs. 45-49, analiza el papel del art. 95 y 96 CE en el modelo español de integración en el sistema de fuentes jurídicas internas del CEDU. Resalta este autor que al ser el CEDU un Tratado internacional, asume una posición suprallegal, supraordenada a la ley, pero, a su vez, infraconstitucional, pues debe, en todo caso, observar una conformidad con la CE. Y afirma que con el art. 10.2 CE se ha dado al CEDU un "estatuto constitucional especial y privilegiado", denominando a esta técnica de protección: '*coordinamento interpretativo a preeminenza convenzionale*'.

<sup>570</sup> El art. 10.2 CE establece que: "las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la

interpretación constitucional. Hemos preferido dedicarles un epígrafe separado para evitar confundir la interpretación del contenido de los derechos realizado por el TC o los órganos jurisdiccionales internos, de la que realizan tanto el *Tribunal Europeo de Derechos Humanos* o el *Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea*, con diferente alcance de cada una, como veremos; aunque con orientaciones cada vez más convergentes con las resoluciones internas.

Así pues, para la interpretación de los derechos fundamentales de nuestra Constitución, amén de su interpretación acorde con el resto del articulado constitucional, también se deberá proceder exegéticamente acudiendo a la Declaración Universal de Derechos Humanos, al Convenio Europeo de Derechos Humanos y a los demás Tratados suscritos por España donde resulten protegidos (STC 21/1981, de 17 de junio). A las manifestaciones del TEDH<sup>571</sup>, de su doctrina interpretativa del contenido de los derechos mencionados, no debemos permanecer ajenos, por ser voluntad del Constituyente expresada en el artículo 10.2 CE; resultando así admitido por el Tribunal Constitucional<sup>572</sup>. Aunque comienza criticarse por algunos autores por percibir un recurso excesivo, que no se espera a agotar las posibilidades hermenéuticas sobre el alcance del derecho desde la misma Constitución<sup>573</sup>.

---

Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los Tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”.

<sup>571</sup> Vid. de RUIZ MIGUEL, C., *El derecho a la protección de la vida privada en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*. Cuadernos Civitas, Madrid, 1994, y *La ejecución de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos: un estudio sobre la relación entre el derecho nacional y el internacional*. Tecnos, Madrid, 1997. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., en el Prólogo a la obra de BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, J. M., *Derecho administrativo y Tribunal Europeo de Derechos Humanos*. Civitas, Madrid, 1996, pág. 17, afirma que el TEDH ha sabido extraer la sustancia y aportar matices y distinciones a los derechos clásicos ‘pro libertate’, cuando éstos, según el autor, parecían haber agotado sus posibilidades de actuación en los sistemas nacionales.

<sup>572</sup> El TC se mostró vacilante en alguna Sentencia, v.gr. la *SS. 26/1984*, f.j. 3, o la *51/1996*, de 26 de marzo, donde declaró que la voluntad manifestada por el art. 10.2 de la CE no convierte, per se, a esos Tratados o Acuerdos internacionales en canon autónomo y exclusivo de la validez de cualquier acto de los poderes públicos ante los derechos fundamentales, sino que será necesario acudir, para discernir sobre ese canon, al precepto constitucional que recoja el derecho o libertad en cuestión. Se trataba de una demanda de amparo que se limitaba a citar un precepto del Convenio. De todos modos, el razonar de esa sentencia no puede ser interpretado como un rechazo implícito a acudir a las disposiciones del citado Convenio, sino que éste será fuente interpretativa que mejora la identificación del contenido del derecho (vid. *SSTC 120/1990; 214/1991 y 77/1995*, entre otras). Sin embargo, en otras muchas el TC acepta (v.gr. *SSTC 5/1981; 62/1982; 23/1983; 114/1984; 99/1985; 176/1988 y 139/1989*, así como en el *Auto 96/1981*) la necesidad de acudir a la doctrina emanada por el TEDH por ser requerido así en virtud del artículo 10.2 de la CE para la interpretación de dichos derechos fundamentales. Numerosas han sido las resoluciones del TC que han acudido a la cita de preceptos de los Tratados Internacionales, como el Convenio de Roma de 1950; v.gr., la *STC 45/1989*, sobre la declaración tributaria y la familia, la *STC 143/1994*, de 9 de mayo, sobre el tratamiento de datos a efectos fiscales; o la *STC 50/1995*, 23 febrero, sobre entrada domiciliaria ante la inspección tributaria, y recientemente la *STC 59/1999*, de 6 de abril, f.j. quinto, sobre secreto de las comunicaciones. También el TS se ha pronunciado sobre la importancia de los Tratados internacionales, como en las Sentencias de 15 de diciembre de 1994 (Ar. 10153) y 28 diciembre de 1994 (Ar. 10321), y en el Auto de 7 de marzo de 1995 (Ar. 182).

<sup>573</sup> En este sentido, MEDINA GUERRERO, M., *La vinculación negativa...*, op. cit., pág. 19, alineándose con el ATC 68/1996. Este autor considera que se está produciendo una fascinación o “inflación” de la doctrina del TEDH, y cita, como ejemplo del riesgo que ello puede llegar a suponer, la *STEDH López Ostra vs. España*, donde, de acogerse su doctrina, podría elevarse a la condición de derecho fundamental al medio ambiente (art. 45 CE), pues dicha Sentencia lo recaló en la protección del domicilio en el art. 18.2 CE.

Así, el CEDH se convierte en fuente de interpretación de esos derechos desde la constitucionalización de los mismos y de su contenido desde los preceptos constitucionales concretos y desde una interpretación unitaria y conjunta de la Carta Magna. El artículo 60 del propio CEDH dispone lo siguiente: “Ninguna de las disposiciones del presente Convenio será interpretada en el sentido de limitar o perjudicar aquellos derechos humanos y libertades fundamentales que podrían ser reconocidos conforme a las leyes de cualquier Alta Parte Contratante o en cualquier otro Convenio en el que ésta sea parte”. En nuestro caso, y a salvo de las interpretaciones que, de los derechos de la Constitución o del Convenio, hagan los órganos legitimados, la Carta Magna recoge, en su Título I, el conjunto de derechos proclamados por el Convenio.

La STC 50/1995, de 23 de febrero, ante la entrada domiciliaria por órganos de la Inspección de los Tributos, apuntó el “valor orientador para la comprensión de los derechos fundamentales que la Constitución confiere a la Declaración Universal de Derechos Humanos y a los Tratados internacionales sobre la materia ratificados por España (art. 19.2 CE), más allá de su incorporación como normas al derecho interno, hasta configurar de alguna manera el canon de constitucionalidad, aun cuando sin carácter autónomo (SSTC 28/1991, 36/1991 y 64/1991)”. El profesor García de Enterría<sup>574</sup> se muestra partidario de la directa aplicación del Convenio en el derecho español en virtud del efecto directo que poseen sus disposiciones a raíz de la incorporación automática que resulta de su ratificación el 26 de septiembre de 1979. Posibilidad importante, pues algunos de los derechos de nuestra Carta Magna no disponen de la regulación normativa que detalle su contenido y alcance, pudiéndose recurrir, en su caso, a esas normas internacionales o convencionales y atender, a falta de mayores especificaciones internas, a la interpretación de los Tribunales, internos y supranacionales<sup>575</sup>.

En este sentido, es cuestión diferente la interpretación que de ellos haga tanto el TC como el TEDH, y la eficacia que despliegan las sentencias de este último. Aunque con alguna que otra manifestación divergente por parte de nuestro TC español<sup>576</sup>, la lectura e interpretación que de

---

<sup>574</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Valeur de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l’homme en droit espagnol”, en *Mélanges en honneur de Gerard J. Wiarda. Protections des droits de l’homme: la dimension européenne*. Ed. F. Matscher, München, 1988, pág. 223, y en la obra realizada con FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho administrativo. Op. cit.*, pág. 69, le atribuye “valor propio de Derecho interno y aun interpretativo de las normas constitucionales sobre la materia”.

<sup>575</sup> La STC 254/1993, de 20 de julio, se mostró favorable a la posibilidad de aplicar directamente el Convenio del Consejo de Europa sobre protección ante el tratamiento automatizado de datos personales, de 28 de enero de 1981 (ratificado por España el 27 de enero de 1984), aun cuando no se había dictado la norma interna que desarrollase el citado Convenio; sólo se contaba con el art. 18 y 105 CE, pues no se había dictado en ese momento la LORTAD 5/1992. Esta STC 254/1993, de 20 de julio, f.j. 6, afirmó que “los textos internacionales ratificados por España pueden desplegar ciertos efectos en relación con los derechos para configurar el sentido y alcance de los derechos recogidos en la Constitución”. Rodríguez Piñero formuló un voto particular en sentido contrario al de la mayoría favorable, afirmando que “la existencia del Convenio por sí misma no puede implicar un efecto directo e inmediato que obligue a los poderes públicos a su ejecución prescindiendo de la necesaria intermediación legislativa, como efectivamente ha hecho la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre”.

<sup>576</sup> Así, la Sentencia del TC 245/1991, de 16 de septiembre, abrió una brecha sobre la posibilidad de reconocer efectos anulativos de las sentencias emanadas por órganos jurisdiccionales internos por ser contrarias a la lectura de ese derecho realizada por la citada jurisdicción europea. Dijo textualmente la Sentencia: “Desde la perspectiva del Derecho internacional y de su fuerza vinculante (art. 69 CE), el Convenio de Roma de 1950 ni ha introducido en el orden jurídico interno una instancia superior supranacional en el sentido técnico del término, de revisión o control directo de las decisiones judiciales o administrativas internas, ni tampoco impone a los Estados miembros unas

los derechos realice el TEDH podrá ser aportada y hecha valer ante las instancias nacionales como criterio de interpretación del contenido del derecho<sup>577</sup>. Interpretación que, a su vez, depende, como es obvio, del contenido constitucionalmente declarado de cada derecho, de su adecuación al resto de preceptos constitucionales, o de su redacción en el Convenio. Y ahí se sitúa la problemática que analizaremos con posterioridad, sobre todo a raíz de conocidas Sentencias de este TEDH sobre los artículos 6 y 8 del Convenio, respecto a que desplieguen sus efectos en el ámbito de los procedimientos administrativos tributarios, sea el de gestión o el sancionador<sup>578</sup>.

### **6.1.- LOS TEXTOS INTERNACIONALES Y EUROPEOS DE PROTECCIÓN DEL DOMICILIO Y DE LA VIDA PRIVADA**

La voluntad de proteger la vida privada y domiciliaria se ve reflejada en la referencia expresa en las principales declaraciones solemnes. De hecho, aunque se observa fácilmente, pues la originaria *Declaración Universal de Derechos del Hombre de 1789* no recogió expresamente este derecho, puede deducirse implícitamente de su artículo VII. Sin embargo, en la *Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948*, en su artículo 12, se exhorta: "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". Así, conscientes de la amplitud y cierta indefinición de la proclamación efectuada, no resulta difícil apreciar que el pivote de esa protección se sitúa en la no injerencia, o mejor, en la proscripción de su arbitrariedad, y declara el derecho del sujeto que se considere lesionado a recibir protección legal, a que el ejercicio del derecho se regule mediante ley. No menciona la intervención de la autoridad judicial, aunque ésta puede ser una de las medidas introducidas precisamente por esa ley.

---

medidas procesales concretas de carácter anulatorio o rescisorio para asegurar la reparación de la violación del Convenio declarada por el Tribunal (...). El Convenio no obliga los Estados miembros a eliminar las consecuencias del acto contrario a la obligación jurídica internacional asumida por el Estado. El Convenio no obliga a dar efecto interno a las Sentencias del Tribunal Europeo mediante la anulación de la autoridad de cosa juzgada y de la fuerza ejecutoria de la decisión judicial nacional que dicho Tribunal haya estimado contraria a la del Convenio".

<sup>577</sup> La cuestión no es baladí si tenemos en cuenta que, por ejemplo, el propio TC, S. 28/1991, de 14 de febrero, dijo que ni siquiera en uno de los casos del art. 10.2 CE, el Tratado en cuestión se convertiría por sí mismo en medida de la constitucionalidad de la ley que se analiza, "pues tal medida seguiría estando integrada por el precepto consuetudinario definidor del derecho o libertad, si bien interpretado, en cuanto a los perfiles exactos de su contenido, de conformidad con el tratado o acuerdo internacional". Sin embargo, las Sentencias del TEDH no pueden conllevar la declaración de nulidad de las resoluciones judiciales internas (al modo de una casación o apelación) ni la de los actos de los poderes públicos que el mismo declare contrarios al CEDH. La virtualidad de esas resoluciones está limitada a aportar criterios interpretativos del contenido y vicisitudes de esos derechos, así como, en su caso, inducir y orientar la modificación legislativa interna que haya producido esa lesión en el derecho del sujeto, o a la reparación económica infringida.

<sup>578</sup> En la importante Sentencia Funke, el TEDH reconoció la aplicación a los procedimientos tributarios del derecho protegido en el art. 6 del Convenio, como derecho a no declarar contra uno mismo, aplicable también ante la prevención de la evasión fiscal (la Comisión, por el contrario, se había manifestado con anterioridad en el sentido de entender que no se producía una violación del art. 6 del CEDH teniendo en cuenta, principalmente, los rasgos característicos de los procedimientos inspectores en materia de finanzas y negocios). En esta Sentencia del TEDH se apoya GARCÍA AÑOVEROS, J., "Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales", en la obra colectiva *Garantías...*, op. cit., pág. 108, para considerar aplicable el derecho a no confesarse culpable en los procedimientos administrativos tributarios, y no sólo cuando exista un riesgo indirecto de condena penal, sino también cuando lo sea por una sanción administrativa ante una infracción administrativa. No obstante, remitimos su análisis a un posterior capítulo.

Uno de los catálogos más importantes nacidos en el seno del Consejo de Europa para aproximar a los países europeos en la protección del “imperio del Derecho y el principio en virtud del cual cualquier persona que se halle bajo su jurisdicción ha de gozar de los derechos humanos y de las libertades fundamentales” –art. 3 del Estatuto del Consejo de Europa- es el Convenio Europeo de Derechos Humanos. En lo que a nuestro estudio más interesa, el artículo 8 del CEDH<sup>579</sup>, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, dispone: “1.- Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. 2.- No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y libertades de los demás”.

Es indudable el relevante papel que adquiere este CEDH tras la enunciación, en el artículo F.2 del Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht de 1992, del respeto y la protección por la Unión Europea a los derechos “tal y como se garantizan en el Convenio”. Este precepto del Convenio especifica esa prohibición de injerencias ‘arbitrarias’ que realizaba la Declaración Universal de 1948, a nuestro juicio, de una manera más adecuada, sistemática y favorable para la efectividad del derecho proclamado. Así, exige tanto la previsión legal de la actividad objeto de la injerencia -exigencia de cualificación formal que incida en el libre ejercicio del derecho por el sujeto- como que se constituya en una medida necesaria para el bienestar económico o la protección de los derechos y libertades de los demás, entre otras muchas causas -enumerando, pues, las exigencias materiales-. Sin embargo, es destacable también que no se exige la intervención judicial como requisito que permita realizar esa injerencia; mientras que, como es sabido, sí que resulta comúnmente previsto en las Cartas constitucionales nacionales -aunque con matizaciones de unas a otras, v.gr. la italiana o alemana-. Alguna de estas referencias puede llegar a suponer una rebaja en el grado de protección del derecho; reducción que, al introducirse por vía legislativa y de manera diferente en cada país, podrá producir un grado de protección no equivalente. No olvidemos tampoco que la regulación establecida por la Constitución española será, en todo caso, un contenido a respetar inexcusablemente, donde, además, se mencionan taxativamente la autorización judicial, el consentimiento o el delito flagrante.

---

<sup>579</sup> Cfr. en el *Boletín de Jurisprudencia Constitucional* de 1981, pág. 61 y ss. Sobre el artículo 8 del CEDH, donde se reconoce el derecho al respeto de la vida privada, se ha afirmado en varias sentencias que “constituye uno de los derechos fundamentales protegidos por el ordenamiento jurídico comunitario”, tal y como explícitamente reconoció la STJCE, X vs. Comisión de 5 de octubre de 1994, As. C-404/92, Rec. 1994, pág. 4737 y ss., y ya se había reconocido también en la S. Comisión vs. Alemania, de 8 de abril de 1992, As. C-62/80, Rec. 1992, pág. 2527 y ss. DRZEMCZEWSKI, A., *Le droit au respect de la vie privée et familiale, du domicile et de la correspondance*. Conseil d'Europe, Estrasburgo, 1985. Cfr. también BUQUICCHIO DE BOER, “Tax Matters and the European Convention on Human Rights”, *Taxation and Human Rights*, IFA, Congress Seminar Series, vol. 12, Deventer, Kluwer, 1988, pág. 69 y ss.; GEST, “La Convention et l'action des autorités fiscales”, *Droit et pratique du commerce international*, 1991, págs. 546-550; MELCHIOR, M., “Rapport sur la jurisprudence relative à l'article 8 de la Convention”, en VV.AA., *Jornadas: Jurisprudencia europea en materia de derechos humanos*. Gobierno Vasco, Vitoria, 1991, pág. 199 y ss. El derecho de propiedad es considerado en el Convenio como equiparado al resto de los derechos en él recogidos; sin embargo, en la Constitución española no está situado en la Sección 1ª del Capítulo II. Este derecho a la propiedad fue incorporado a la CEDU por el Protocolo adicional que entró en vigor el 18 de mayo de 1954, con los siguientes términos: “Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho internacional”.

Del CEDH se desprenden límites formales y materiales para la Administración pública<sup>580</sup>, puesto que, a la par que impone a ésta deberes típicamente abstencionistas -como el de observar y respetar lo establecido por el Convenio-, también se establecen obligaciones positivas para esos poderes públicos de realizar las actuaciones necesarias para dotar de efectividad a los fines del Convenio; es decir, para conseguir el efectivo ejercicio de los derechos y libertades que el CEDH recoge y protege. Desde el CEDH también se pueden deducir obligaciones para los poderes públicos, y, por ende, la Administración tributaria, pues, si ésta tiene por misión la consecución del interés público, éste también está conformado por el de respetar y garantizar los derechos y las libertades, y propugnar el bienestar económico del país.

El artículo 17 de los Pactos Internacionales sobre los Derechos Civiles y Políticos, que adoptó la Asamblea General de la ONU en 1966, y que las Cortes Españolas ratificaron el 5 de marzo de 1977, se pronunció del siguiente modo: “No podrá intervenir arbitrariedad o ilegalmente la intimidad familiar, hogar, correspondencia de nadie, ni podrá atacarse ilegalmente su honor o reputación. Toda persona tiene derecho a ser protegida por la ley contra la intervención o ataque”. Añade este precepto, a la arbitrariedad en la intervención, su ilegalidad. Además, se observa la referencia que hace al hogar, en vez de al domicilio, con lo cual la problemática sobre su aplicación a locales comerciales, empresas, etc., resulta eludida por este precepto, y se refiere únicamente a la intimidad familiar, que recoge, como es lógico, tanto la personal como la que se desenvuelve en el seno de una familia. La protección ante esa intervención arbitraria o ilegal - con lo que exige la regulación legal del derecho- se concibe como un derecho que deberá ser protegido también mediante norma legal.

El art. F.2 del Tratado de la Unión Europea<sup>581</sup>, firmado en Maastricht en 1992, establece: “La Unión respetará los derechos fundamentales garantizados por la Convención Europea para la protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 así como los derivados de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, como principios generales del Derecho comunitario”. Es evidente que el precepto transcrito va dirigido a los Estados miembros, declarando la obligación de respeto a los Derechos y Libertades fundamentales recogidos en el CEDH y los que se deriven de las tradiciones comunes de las Constituciones de los Estados miembros. Estos derechos y libertades serán catalogados como principios generales del ordenamiento jurídico comunitario, pero en el sentido de que no son, en sí mismos, principios generales, sino el contenido de alguno de ellos (STICE Stauder)<sup>582</sup>. De hecho, y aunque no se encuentren expresamente recogidos en su

---

<sup>580</sup> Vid. SÁNCHEZ-CRUZAT, J. M., *Derecho administrativo y Tribunal Europeo de Derechos Humanos*. Civitas, Madrid, 1996, pág. 26.

<sup>581</sup> España forma parte de la Unión Europea, y ratificó el 29 de diciembre de 1992 el Tratado de la Unión Europea, que fue adoptado en la ciudad de Maastricht el 7 de febrero de 1992. En consecuencia, el citado Tratado y la normativa comunitaria forman parte del ordenamiento jurídico español. Sobre este artículo F.2, vid. el comentario de CONSTANTINESCO, V., KOVAR, R., SIMON, D., *Traité sur l'Union Européenne. Commentaire article par article*. Economica, París, 1995, págs. 84-88. De todos modos, no se trata de un catálogo de derechos fundamentales, en sentido estricto, y con visos de preceptividad, sino más bien de un manojito de derechos explícitos en una declaración lindante, en este punto, en la eficacia programática, pues el art. L del Tratado de Maastricht excluye este art. F.2 del control jurisdiccional por el TJCE en cuanto a la política exterior y de seguridad común y a la cooperación en el tercer pilar europeo, los ámbitos de justicia y asuntos de interior.

<sup>582</sup> Vid. RUIZ-JARABO, D., “Técnica jurídica de protección de los derechos humanos en la Comunidad Europea”, *Revista de Instituciones Europeas*, 1990, pág. 174 y ss., analiza la singularidad de estos principios



articulado, deben ser aplicados y respetados por la jurisprudencia del TJCE como parámetro de validez y criterios de interpretación de las normas comunitarias y de los actos procedentes de sus instituciones, como analizaremos.

El *Tratado de Amsterdam*, firmado el 2 de octubre de 1997, en vigor desde el 1 de mayo de 1999 al haber sido ratificado por todos los Estados miembros (art. 14.2), ha modificado el Tratado de la Unión Europea así como los Tratados Constitutivos, introduciendo alguna novedad significativa, pero sin articular sistemáticamente un catálogo expreso de derechos<sup>583</sup>. Este Tratado pretende reforzar la dimensión garante de los derechos desde la previsión de las medidas para promover y sancionar<sup>584</sup> las vulneraciones graves de los “principios de libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y el Estado de Derecho”(art. 6). En este Tratado se hace referencia expresa a la recepción de la protección de los derechos socioeconómicos por el acervo comunitario. Únicamente, apuntar que el art. 287 del Tratado otorga una protección especial al secreto profesional y empresarial, prohibiendo a los funcionarios y agnetes comunitarios que divulguen informaciones que, por su naturaleza, puedan estar amparadas por esos secretos.

## **6.2.- LA INTERVENCIÓN DEL TEDH Y DEL TJCE EN LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. LA NUEVA CORTE PERMANENTE EUROPEA DE LOS DERECHOS HUMANOS**

Reflejado el tenor literal y algunas de las notas más características de los principales Textos convencionales supranacionales a los que España ha prestado su ratificación, analicemos ahora la interpretación que de sus preceptos relativos a la intimidad y la inviolabilidad del domicilio han realizado instancias judiciales también supranacionales, específicamente el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. Aunque tienen una misión diferente uno y otro, aportan unos pareceres dignos de análisis, y que han sido los grandes valedores y casi ‘creadores y moldeadores’ de una protección de los derechos en el ámbito comunitario (la denominada solución ‘pretoriana’, a la falta de catálogo expreso).

---

generales del derecho comunitario en tanto que son normas jurídicas superiores con carácter informador, que conforman y transforman el sistema, cuya función más concreta es la de “servir de medio o vehículo para la protección de los derechos fundamentales”.

<sup>583</sup> En los *Tratados originarios* constitutivos de las Comunidades Europeas (CEE, CECA y EURATOM) no se recogía ni una referencia genérica ni un catálogo explícito alusivo a los derechos fundamentales. Únicamente se recogían una serie de libertades (como la de no discriminación por motivos de nacionalidad, o la libre circulación de personas, mercancías y cosas) pero puramente instrumentales para los fines de esos Tratados. Su alusión aparece, por vez primera, en el Preámbulo del *Acta Única Europea de 1986*, estableciendo expresamente que los Estados firmantes se muestran “decididos a promover conjuntamente la democracia, basándose en los derechos humanos reconocidos en las Constituciones y leyes de los Estados miembros, en el Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos y las libertades fundamentales y en la Carta Social Europea, en particular la libertad, la igualdad y la justicia social”. Circunstancia que será seguida por el *Tratado de Maastricht de 1992*, haciendo mención del respeto de “los derechos humanos y de las libertades fundamentales y del Estado de Derecho”.

<sup>584</sup> Se permite que el Consejo -Jefes de Estado y Gobierno-, por unanimidad, previa propuesta de un tercio de los Estados miembros o de la Comisión y previo dictamen conforme, que, además, será vinculante, del Parlamento Europeo -aprobado por dos tercios de la mayoría de sus componentes- determinar si un Estado miembro incumple grave y reiteradamente esos principios. Si así lo decidiera, el Consejo -Ministros de Asuntos exteriores- podrá aprobar, por mayoría cualificada, la suspensión de derechos determinados a dicho Estado, también el de que su representante en el Consejo pierda del derecho de voto. Medidas que podrán ser revocadas por el Consejo cuando así lo decida en función de un cambio de situación. Art. F.1 TUE y 236 TCE.

No es necesario dedicar muchos argumentos a destacar el papel del *TEDH* en la protección de los derechos humanos, según estableció el art. 19 del mismo Convenio. La S. del TC 31/1994, f.j. 6, lo dice por nosotros: “Este Tribunal no puede dejar de ser sensible a las tendencias tanto de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos como a las de otros Tribunales Constitucionales Europeos”. De hecho, este Tribunal ha caracterizado los derechos fundamentales como contenidos en los “principios generales del derecho comunitario” derivados de la tradición jurídica de los Estados miembros. La eficacia de sus resoluciones y la trascendencia de sus interpretaciones despliega sus efectos en el ámbito interno, conduciendo incluso, al decir de Häberle, a una “europeización de los Tribunales Constitucionales nacionales”, que deberán proceder a la comparación jurídica también en la aplicación de los derechos fundamentales internos.

La problemática se ciñe, pues, a establecer los efectos jurídicos que producen las Sentencias del TEDH y el alcance de sus resoluciones en materia de derechos y libertades. La dificultad de la tarea asumida por el TEDH proviene de la necesidad de interpretar los derechos recogidos en el CEDH o sus 11 Protocolos, dos Acuerdos y cuatro Convenios (donde se recogen los derechos sociales), e ‘integrar’ sus lagunas. Pero sabiendo que sus resoluciones se van a convertir en parámetro de interpretación con efectos a la hora de perfilar el contenido de los derechos recogidos en el ordenamiento jurídico interno, que entre las Constituciones de los Estados adheridos al mismo, en ocasiones, existen diferencias manifiestas, y que los Tribunales Constitucionales internos realizan también sus propias exégesis de los derechos recogidos constitucionalmente, por mucho que no desconozcan esas resoluciones del Tribunal de Estrasburgo. De ahí que los pronunciamientos de éste último tiendan a ser amplios o ‘generosos’, para, en la medida de lo posible, resolver el caso concreto y aportar unas líneas interpretativas que, sirviendo a los Tribunales internos, no supongan un precedente interpretativo demasiado angosto<sup>585</sup>, ni otorguen menor protección al derecho que la concedida por la Carta Magna interna. Como dictó la STC 36/1991, de 14 de febrero, en el f.j. quinto, aunque el art. 10.2 CE “no da rango constitucional a los derechos y libertades internacionalmente proclamados en cuanto no están también consagrados por nuestra propia Constitución, pero obliga a interpretar los correspondientes preceptos de ésta de acuerdo con el contenido de dichos Tratados o Convenios, de modo que en la práctica este contenido se convierte en cierto modo en el contenido constitucionalmente declarado de los derechos y libertades que enuncia el capítulo 2 del título I de nuestra Constitución”.

Otra cuestión es la eficacia jurídica interna de esas resoluciones del TEDH; es decir, si son inmediatamente ejecutables en el ordenamiento interno. Estas Sentencias tienen un carácter, tildado por la misma STC 245/1991, de 16 de diciembre, de “meramente declarativa, sin efecto

---

<sup>585</sup> Buen ejemplo de ello puede ser una de las primeras Sentencias emanadas del *TEDH* sobre la inviolabilidad del domicilio, *el caso Gillow*, dictada el 24 de noviembre de 1986 (vid. en *BJC* n° 82, 1988, págs. 209-235). El motivo de su cita en este momento reside en que se trajo a colación la libertad de residencia de los Sres Gillow al ser los titulares del domicilio, girando particularmente la inviolabilidad del domicilio en torno a la seguridad personal y a la libertad de desplazamiento. Solución que traía causa del supuesto enjuiciado, concretamente las leyes de una Isla dependiente de la Corona británica que imponía restricciones a la ocupación de las viviendas, cuando, como ocurrió en el caso, los demandantes se habían ausentado durante un tiempo. En este caso, y atendiendo a las características del caso enjuiciado, el TEDH no recurre a la vida privada para proteger el domicilio, sino a la necesidad de la medida, entendiéndolo que “el concepto de necesidad implica una exigencia social imperiosa; y, sobre todo, la medida tomada debe ser proporcionada con la legítima finalidad perseguida; ... el bienestar económico de Guernesey ha de equilibrarse con el derecho de los demandantes al respeto de su “domicilio”, importante para su seguridad y su bienestar personal”.

directo anulatorio interno, ni ejecutoriedad a cargo de los Tribunales españoles”. El art. 50 del Convenio también establece que “si la decisión del Tribunal *declara* que una decisión tomada o una medida ordenada por una autoridad de una alta parte contratante se encuentra entera o parcialmente en oposición con obligaciones que se derivan de la presente Convención, y si el derecho interno de dicha parte sólo permite de manera imperfecta borrar las consecuencias de esta decisión o medida, la decisión del tribunal concederá, si procede, a la parte lesionada una satisfacción equitativa”. Es decir, que el mismo Tribunal podrá conceder, previa declaración de compatibilidad o no entre la decisión o medida interna adoptada con algún derecho protegido por el Convenio, y siempre que no se pueda reparar en el derecho interno totalmente esa lesión, una satisfacción equitativa. Ésta, en su caso, podrá representar una obligación de indemnización por parte del Estado al particular u otra medida que repare el daño causado –quizás también, como es lógico, pueda implicar una posterior modificación legislativa a tenor de la interpretación dada por el TEDH-. Por tanto, su competencia se ciñe a declarar, sin que tengan valor de genuino título ejecutivo, esa compatibilidad o no con los derechos protegidos, pero sin poder llegar a anular la ley, la sentencia judicial o el acto administrativo causante de la lesión por ser manifiestamente contrario al CEDH. Aunque el art. 53 del Convenio establezca que los Estados firmantes “se comprometen a conformarse a las decisiones del Tribunal en los litigios en que sean parte”, e incluso el art. 54 encargue al Consejo de Ministros la vigilancia de su ejecución. Esas sentencias, por tanto, obligarán jurídicamente a los Estados signatarios del Convenio, pero no asumen fuerza ejecutoria. Otra problemática muy unida a ésta es el momento en que puede acudir a este Tribunal de Estrasburgo, pues se exige haber agotado todos los recursos internos para poder acudir al TEDH; es decir, que el Tribunal Supremo, en su caso, tienen que haber dictado sentencia firme y, cuando así corresponda, el TC también se debe haber pronunciado o bien no admitiendo el recurso de amparo o denegándolo con posterioridad a su interposición<sup>586</sup>.

Destaquemos brevemente la reciente modificación normativa que ha ensalzado más, si cabe, el papel que este Tribunal ha realizado y debe seguir prestando en la protección de esos derechos -y no del órgano cuasi-jurisdiccional en que se había convertido la Comisión Europea de Derechos Humanos-. Así, se ha llevado a cabo una reforma de los mecanismos de protección previstos por el CEDH, y que recaen en el TEDH, en virtud de un nuevo Protocolo nº 11 al Convenio para la protección de los Derechos Humanos por el Consejo de Europa, que entró en

---

<sup>586</sup> Vid., por ejemplo, la S. del TEDH de 6 de diciembre de 1988, caso Bultó, donde se condenó a España por violación del derecho a la tutela judicial efectiva, cuando ya se había dictado sentencia firme en España, en cuyo caso, una vez obtenida la resolución favorable del Tribunal de Estrasburgo, se dirigieron a la Audiencia Nacional para que declarase nula la sentencia anterior, ya firme, y se suspendiese la pena de privación de libertad que ya estaban cumpliendo. La petición llegó hasta el TS, que consideró imposible la “ejecución de la sentencia del TEDH en el sentido de anular una sentencia firme dictada por el TS (...) pues ello supondría introducir una instancia judicial internacional superior para suspender la ejecución de sentencias firmes y con ello ‘inventar’ un nuevo motivo de revisión”. Pero esa resolución judicial fue objeto de recurso de amparo ante el TC, quien, por Auto de 18 de julio de 1990, suspendió la ejecución de la condena impuesta por el TS (para que los excarcelados no volviesen a prisión), manifestando que la declaración del TEDH “es, sin duda, vinculante en la actualidad para el Estado Español y, por tanto, para todos sus órganos”. En la STC que resolvió ese recurso de amparo, la S. 245/1991, de 16 de diciembre, estimó parcialmente el amparo, declarando nulas las Sentencias de la AN y del TS, y, aunque elude pronunciarse sobre la eficacia ejecutiva interna de las Sentencias del TEDH, sí que dice que esas sentencias son resoluciones “meramente declarativas, sin efecto directo anulatorio interno, ni ejecutoriedad a cargo de los Tribunales españoles”. Esta Sentencia tiene un voto particular de Gimeno Sendra que considera un peligroso precedente esa auto-atribución por el TC de las tareas de legislador así como de ejecutor de las Sentencias del TEDH.

vigor el 1 de noviembre de 1998 -pues exigía la ratificación de todas las partes del Convenio-<sup>587</sup>. Esta reforma establece una nueva *Corte Permanente europea de Derechos Humanos*, que viene a sustituir a la Comisión y a la Corte europea anterior, con la intención de reforzar la eficacia de la protección a esos derechos. Las novedades -arts. 15 a 56 del Convenio-, en lo que a nosotros más interesa, inciden, de modo especial, en la posibilidad de presentar directamente al Tribunal una demanda por “toda persona física, toda organización no gubernamental o todo grupo de particulares”<sup>588</sup> por presunta violación por una de las Altas Partes contratantes de los derechos reconocidos por el Convenio o sus protocolos ante el citado Tribunal (arts. 33 y 34), instaurando nuevas vías de recurso. Aunque las exigencias para la presentación de la demanda ante el TEDH no se han modificado -art. 35: haber agotado previamente todas las instancias nacionales y que no hayan transcurrido más de seis meses desde la adopción de la decisión definitiva en el ámbito interno-, sí que cobra protagonismo la tramitación del enjuiciamiento del asunto por el Tribunal, y la ulterior posibilidad de recurso. El Tribunal sigue siendo competente -art. 41-, en caso de que aprecie violación de un derecho protegido en el Convenio o sus Protocolos, para acordar la satisfacción equitativa de la lesión por el Estado. Pero no se ha previsto en el articulado del Protocolo, la posibilidad de que el Tribunal pueda adoptar medidas provisional para evitar la frustración de la solución, sin que pueda entenderse siempre satisfactoria dicha satisfacción equitativa. La decisión de la Corte podrá ser recurrida ante una Gran Sala -compuesta por 17 jueces-, siempre que se presenten circunstancias excepcionales apreciables por 5 jueces, cuya resolución sí tendrá carácter definitivo<sup>589</sup>.

---

<sup>587</sup> Vid. el Protocolo nº 11 -que reestructura el mecanismo de control establecido por el Convenio, y que establece un nuevo Tribunal Permanente de Derechos del Hombre-, firmado en Estrasburgo el 11 de mayo de 1994. Instrumento de Ratificación española de 16 de diciembre de 1996 (BOE nº 152, de 26 de junio de 1998). Cfr., también, el Reglamento del Tribunal, de 4 de noviembre de 1998. Vid., sobre este Protocolo, entre otra bibliografía, CALADO OSUNA, A., “El Protocolo de enmienda número 11 al Convenio Europeo de derechos Humanos”, *Revista de Instituciones Europeas*, vol. 21, nº 13, 1994, págs. 943-965, SCHERMERS, H. G., “The New European Court of Human Rights”, *Common Market Law Review*, nº 35, 1998, págs. 3-8, y SCHUTTER, O., “La nouvelle Cour européenne des droits de l’homme”, *Cahiers de Droit Européen*, nº 3-4, 1998, págs. 319 a 352.

<sup>588</sup> Resaltemos que, con el sistema vigente con anterioridad, las personas físicas, organizaciones no gubernamentales o grupos de particulares que se considerasen lesionados en algún derecho protegido por el CEDH, podían acudir a la Comisión, pero no directamente al Tribunal, excepto si el Estado causante de la lesión era parte del Protocolo nº 9 (España no lo era), y se cumplían los requisitos exigidos por él. Con anterioridad a la reforma, era la Comisión la encargada de emitir un informe, que se sometía al parecer del Consejo de Ministros del Consejo de Europa, y, además, se encargaba esa Comisión de verificar su cumplimiento posterior-, salvo que se elevase el asunto ante el Tribunal.

<sup>589</sup> No habiéndose llegado a un acuerdo en procedimiento amistoso que, según el art. 38, debe llevarse a cabo previamente, una vez presentada la demanda, el Tribunal, por medio de su Secretaría, solicitará las informaciones pertinentes, y adjudicará el asunto a un Juez-Ponente, que, a su vez, presentará el caso ante un Comité de 3 jueces que admitirá o inadmitirá -en este caso, por unanimidad- definitivamente -y sin posterior recurso- la demanda. Si la demanda es admitida, se remite el asunto a una Sala del Tribunal que, de nuevo, se pronunciará sobre su admisibilidad o no, aunque en esta ocasión por mayoría de los 7 jueces componentes. En caso de inadmisión, no cabe ulterior recurso. Si la demanda es admitida, se inicia su instrucción, una de cuyas fases es la proposición de un acuerdo amistoso que permita, además, salvaguardar esos derechos. Si no se consigue, el Tribunal, mediante sentencia, dictaminará sobre la violación o no de alguno de los derechos que garantiza el Convenio, proponiendo, a su vez, la medida que permita la satisfacción de la pretensión de restauración en el goce del derecho. Esta Sentencia será obligatoria para los Estados, recayendo en el Consejo de Ministros la obligación de controlar su ejecución efectiva -art. 46.2-. De manera excepcional -art. 43-, existe la posibilidad de que en un plazo de tres meses sea recurrida esa Sentencia del Tribunal ante una Gran Sala -formada por 17 jueces-. De nuevo se volverá a enjuiciar sobre la admisibilidad o no de esa demanda y la lesión por aplicación o interpretación de un derecho del Convenio o

### **- 6.2.1.- PRONUNCIAMIENTOS DEL TEDH Y DEL TJCE ANTE EL DERECHO AL RESPETO A LA VIDA PRIVADA Y AL DOMICILIO**

Así pues, el TEDH ha tratado en diversas ocasiones la cuestión de la entrada y registro domiciliario y el respeto a la vida privada, realizando una tarea hermenéutica sobre ambos derechos que ha dado como resultado unas sentencias que otorgan, en determinadas ocasiones, mayor amplitud si se la compara con la protección otorgada al derecho en las Cartas Constitucionales de los Estados miembros -v.gr. la extensión del domicilio, la interpretación sobre el respeto a la vida privada o su atribución a las personas jurídicas-. Este Tribunal, en la *Sentencia Chappell*<sup>590</sup>, de 30 de marzo de 1989, entendió que la emisión de una orden de registro en un domicilio (en el caso enjuiciado se trataba de un local comercial, un video-club, utilizado, a su vez, como vivienda) suponía una injerencia en el derecho del artículo 8.1 del Convenio. Sin embargo, no se pronunció acerca de la necesidad de una autorización judicial previa, ni delimitó el alcance objetivo de este derecho; es más, en esta concreta resolución accedió a la justificación de la orden de registro en atención a que dicha medida era proporcionada con la finalidad perseguida -la eventual utilización de las pruebas en un posterior proceso civil-.

Ante este Tribunal llegó también la impugnación de la posibilidad que establecía el ordenamiento aduanero francés de visitar y registrar el domicilio o locales empresariales en asuntos relacionados con el tráfico aduanero de mercancías, dictándose las *Sentencias Funke, Crémieux y Mialhe vs. Francia*, todas el 25 de febrero de 1993<sup>591</sup>. Sin embargo, antes de

---

de los Protocolos, pero, en este caso, centrándose en la concurrencia de esas circunstancias excepcionales -lo hará un Colegio de 5 jueces-. La ejecución y firmeza de la Sentencia de instancia cuando este Colegio dicte la inadmisibilidad de este último recurso. Si declaran admisible este recurso, la Gran Sala se pronunciará, como última instancia, con carácter ya definitivo -art. 44-.

<sup>590</sup> La Sentencia del TEDH *CHAPPELL*, de 30 de marzo de 1989, Serie A, vol. 152-A, nº 51, y cfr. *BJC* nº 122, 1991, págs. 83-102, arguyó unas argumentaciones y mantuvo unos resultados, a nuestro entender ciertamente más que discutibles. En ella, se confió la ejecución y supervisión de la orden de registro (como medida cautelar para preservar las pruebas que, en su caso, se podían presentar en el proceso) a los abogados de la parte que demandante que había solicitado el registro, no a un juez independiente. Se suponía correcta la actuación del abogado y la supeditaba a la gravedad de las sanciones, en caso de actuación incorrecta. Esta resolución atendió, muy específicamente, al caso concreto planteado, y no tanto a extraer unos principios generales.

<sup>591</sup> Vid., como ejemplo, las Sentencias del TEDH *FUNKE v. France*, Serie A, vol. 256-A, nº 50 y 51; *CRÉMIEUX v. France*, Serie A, vol. 256-B, nº 33 y 34 y *MIAILHE v. France*, Serie A, vol. 256-C, nº 31 y 32, todas ellas con fecha 25 de febrero de 1993 (vid. *BJC*, nº 183, 1996, págs. 214-218). En ellas, los tres demandantes alegaban que las inspecciones y las incautaciones llevadas a cabo por las autoridades aduaneras francesas violaban lo dispuesto por el artículo 8, siendo aplicables dichas afirmaciones a las inspecciones realizadas por las autoridades tributarias. Vid. una referencia de las mismas en FROMMEL, S. N., "El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?", *RDFHP*, nº 236, 1995, pág. 467 y ss. En las *Sentencias del TEDH, Niemetz vs. Alemania*, de 16 de diciembre de 1992, Serie A, vol. 251, y la *Sentencia Funke, Crémieux, Mialhe y Dobbertin vs. Francia*, de 25 de febrero de 1993, Serie A, vol. 256, se adoptó un concepto extensivo de vida privada, pues el art. 8 CEDH no cubriría únicamente la esfera íntima de las relaciones personales, sino también el derecho del individuo a relacionarse con sus semejantes. Así, las nociones de vida privada, domicilio y la correspondencia protegen también las actividades profesionales o comerciales, y a los locales donde éstas se realicen o ejerciten. De este modo, también será domicilio el lugar donde una persona reside o ejerce su profesión habitual. Resulta importante destacar la referencia que realiza la Sentencia a esa necesidad de orden judicial que lo autorice. También se puede acudir a las Sentencias del TEDH de 18 de febrero de 1991 -caso Moustaqim, la de 26 de marzo de 1992 -caso Beljoudi-, y la de 25 de marzo de 1993 -caso Castello-Roberts- para atender al tratamiento de la vida privada y las relaciones comerciales y profesionales; así como a la Sentencia de 26 de marzo de 1987 -caso Leander- y la de 7 de julio de 1989 -caso Eriksson- sobre los datos de carácter personal.

exponer la doctrina sentada por el TEDH en esta Sentencia, quizás convenga traer a colación la previa resolución de la *Comisión Europea de Derechos Humanos, Hardy-Spirlet v. Belgium*<sup>592</sup>, de 7 de diciembre de 1982, cuando actuaba de filtro de los recursos de los particulares ante el TEDH, adoptando una línea diferente que, con posterioridad, sería revocada por la Sentencia Funke. Así, la *Resolución de la Comisión Hardy-Spirlet contra Bélgica* puso de manifiesto, por vez primera -aunque sin aceptar la demanda planteada al considerarla 'manifiestamente infundada'-, la relación entre los datos privados y las necesidades de información en el ámbito tributario, analizando la virtualidad de los arts. 6 -derecho a no confesarse culpable<sup>593</sup>- y 8 del CEDH. Y dictaminó que una autoridad tributaria puede legítimamente requerir al individuo una lista de sus gastos para ser utilizada en una liquidación tributaria, aunque constituya una interferencia en su intimidad, siempre que dicha medida sea 'conforme con la ley' y, además, proporcionada y 'necesaria para el bienestar económico de Bélgica'.

Sin embargo, el *Tribunal Europeo de Derechos Humanos, affaire Funke v. France, de 25 de febrero de 1993*, As. 82/1991, consideró al Estado francés infractor del artículo 8 del CEDH. Concretamente, en este caso se planteaba el problema de si los agentes de la Administración de aduanas podían entrar en un domicilio, sin disponer de autorización judicial que les legitimase, y realizar un registro para conseguir documentos que les permitiesen perseguir una infracción penal o administrativa. Todo ello enmarcado en la norma recogida en el Código Aduanero francés, que autorizaba a esos funcionarios a realizar sus investigaciones en domicilios particulares u otros edificios e, incluso, a entrar en ellos si el sujeto se negaba a autorizarla, pudiendo exigir, con una finalidad fiscal, toda clase de documentos. Amparándose en esta norma tres inspectores de Aduanas y un oficial de policía judicial entraron en el domicilio del Sr. Funke para investigar sus operaciones financieras en el extranjero, inquiriéndole sobre sus cuentas bancarias, sus operaciones económicas, incautándose de cheques, facturas y otros documentos. Los magistrados del TEDH consideraron que era una problemática que caía de lleno en el art. 8 del Convenio, y que, por tanto, debían proceder a analizar si la entrada, y la incautación subsiguiente, estaba amparada en alguna de las medidas justificativas del precepto citado; es decir, si se podía hablar de una entrada domiciliaria prevista por la Ley, si respondía a un fin legítimo y si se podía considerar una actuación necesaria.

El Estado Francés dirigió sus alegaciones hacia la inexistencia del requisito de la necesidad de actuación de la autoridad judicial previa a la entrada en el domicilio en el art. 8 del Convenio, bastando con un control judicial a posteriori. De este modo, pretendían salvar así la norma interna francesa, que tampoco exigía para la intervención administrativa el previo consentimiento judicial. Quizá convenga recordar que el art. 66 de la CF, y la lectura que de él ha realizado el Consejo Constitucional francés, se presenta en unos términos similares a los del art. 18.2 CE a la hora de exigir la autorización judicial, pero remitiendo a la regulación legal.

El TEDH, aunque era consciente de la necesidad de recurrir a las visitas y registros domiciliarios para determinar la prueba material de los delitos fiscales, no obstante, en el caso juzgado afirma que "en ausencia de mandato judicial, las restricciones y condiciones previstas por la ley y subrayadas por el Gobierno parecían demasiado amplias e indeterminadas para que

---

<sup>592</sup> Vid. BAENS, E. de, autor de la ponencia belga en la obra colectiva, "La protección de la confidencialidad en materia fiscal". *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. LXXVIb. Barcelona, 1991, págs. 196-197.

<sup>593</sup> Derecho que también fue analizado en la *Sentencia del TEDH Orkem S.A. vs. Comisión Europea*, As. 374/87, de 18 de octubre de 1989.

las injerencias en los derechos del recurrente fueran estrictamente proporcionados al fin legítimo perseguido”. Este Tribunal hace una reflexión dirigida a pronunciarse sobre el fondo pero tratando de evitar, en todo momento, los puntos más conflictivos, que asumen una diversa orientación en cada legislación nacional. De hecho, aun manifestando su consideración receptiva hacia el pronunciamiento del Consejo Constitucional francés, de 29 de diciembre de 1983, que realizó una lectura del precepto constitucional pivotando sobre la intervención judicial previa a la dación de autorización tuitiva, no lo utiliza como argumento para su resolución, sino que acude, para ello, a las expresas cláusulas limitativas del art. 8 del CEDH. De este modo, es la previsión de consecución del bienestar económico del país, el sustento para considerar la legitimidad de la entrada domiciliaria de los agentes tributarios en actuaciones de lucha contra el fraude fiscal. Pero especificando que, en todo caso, deben ser respetadas las limitaciones expresas que recoge el art. 8 del CEDH, pues, como afirma el Tribunal, los Estados “pueden estimar necesario recurrir a ciertas medidas, como visitas domiciliarias y registros, para establecer la prueba material de delitos de cambio y perseguir exitosamente a los autores. Pero es necesario que su legislación y su práctica en la materia ofrezcan garantías adecuadas y suficientes contra los abusos”.

Por tanto, no es posible un reconocimiento abierto de la posibilidad de realizar cualquier investigación tributaria domiciliaria, sino que ésta podrá desarrollarse por las autoridades administrativas siempre y cuando resulten autorizadas por una norma legal, sean, además, medidas evidentemente necesarias, y se ejerciten de modo proporcionado entre la medida a adoptar y la gravedad de su ejercicio en función de la trascendencia del fin pretendido. El TEDH estimó que esas medidas limitadoras no se cumplieran por la legislación francesa al otorgar a los órganos administrativos “poderes muy amplios; (pues) disponía de competencia para apreciar por sí sola la oportunidad, el número, la duración y la amplitud de las operaciones de control. En la ausencia sobre todo de un mandato judicial, las restricciones y condiciones previstas por la Ley y subrayadas por el Gobierno aparecen como demasiado laxas y con lagunas para que las injerencias en los derechos del demandante fueran estrictamente proporcionadas al fin legítimo buscado”.

Esta argumentación le permite llegar a una resolución garante del derecho protegido sin tener que recurrir a razonamientos que le hubieran ceñido al caso concreto y al análisis de la legislación francesa, asumiendo orientaciones que no son comunes a todos los ordenamientos jurídicos nacionales. Recurre al auxilio, por el contrario, de los principios generales admitidos, como la necesidad de que la medida provenga de los órganos parlamentarios, y que se observe escrupulosamente el principio de proporcionalidad.

El TEDH, en la misma resolución, aprovecha para manifestarse favorable a la aplicación del art. 6 del Convenio ante la negativa del Sr. Funke a la exigencia administrativa de presentación de los extractos de las cuentas bancarias que tenía en entidades bancarias extranjeras y la imposición de una multa dineraria<sup>594</sup>. En este sentido, aprecia el Tribunal que dicha negativa por

---

<sup>594</sup> Tiene un voto particular del juez Vilhjálmsón en sentido contrario a la opinión mayoritaria, y que acoge el parecer expresado por la Comisión, por seis votos contra cuatro, de considerar inexistente la violación del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Sobre la importancia de esta sentencia, al ser la primera donde este Tribunal europeo asume la protección de los derechos humanos en el ámbito de los procedimientos administrativos tributarios, vid. SOLER ROCH, M. T., “Deberes tributarios y derechos humanos”, *RTT*, n° 30, 1995, pág. 106; y el comentario editorial de FALCÓN Y TELLA, R., “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”, *QF*, n° 22, 1995, pág. 5 y ss. El caso enjuiciaba la entrada en el domicilio del Sr. Funke por las autoridades tributarias francesas en busca de información

el sujeto resulta amparada en la improcedencia de exigirle que se confiese culpable, pues resulta protegido por el derecho a la presunción de inocencia. Este derecho, y el de no autoincriminarse, resultarían conculcados, según el Tribunal, de poder coaccionar, bajo la amenaza de apertura de un procedimiento sancionador en su contra, en caso de incumplimiento, a la aportación por él mismo de los elementos de prueba de las infracciones cometidas: "Las particularidades del régimen aduanero no sabrían justificar un tal atentado al derecho de todo acusado, en el sentido autónomo que el artículo 6 atribuye a este término, de callarse y no contribuir a su propia incriminación", según palabras del Tribunal. Por tanto, esta relevante Sentencia del TEDH destila, en coherencia con sus manifestaciones más destacadas, la influencia de los derechos y libertades tanto a los procedimientos administrativos investigadores, a salvo de posteriores análisis, como a los sancionadores. Pero ésta última afirmación será puntualizada con posterioridad.

En otra resolución, el caso *Niemetz vs. Alemania*<sup>595</sup>, de 16 de diciembre de 1992, el TEDH afirmó que, aun habiéndose dictado una orden judicial que autorizaba el registro, era tan genérica, inconcreta y poco garante de las garantías procesales suficientes, que se convertía en una medida desproporcionada para conseguir el objetivo de prevención del delito. También enjuició la inclusión de las relaciones profesionales en el derecho que protege el respeto a la vida privada, pues se trataba de un registro practicado en un despacho de abogados, amparándose en una orden del Tribunal del Cantón de Munich. El Tribunal realiza una interpretación amplia y extensiva tanto de la vida privada como del domicilio. Así, se manifestó partidario de incluir, en cierta medida, esas relaciones profesionales o comerciales dentro del respeto a la vida privada, como corolario del derecho del individuo a entablar relaciones con sus semejantes. Según opinión del Tribunal, constituiría una restricción desmesurada limitar la vida privada a un círculo íntimo donde cada sujeto pudiese dirigir su vida personal libremente, pero estableciendo una separación tajante entre ese círculo y el mundo exterior. En este sentido, afirmó que "uno puede realizar en su caso actividades ligadas a una profesión o al comercio, y en su despacho o en un local comercial, actividades de orden personal". Y, además, excluir esas relaciones profesionales del ámbito protegido por el art. 8 del CEDH podría suponer la injerencia arbitraria de los poderes públicos en ellas. Sobre el ámbito incluido en el domicilio, sitúa también a los despachos profesionales.

También se planteó ante este Tribunal una demanda, que condujo a la *Sentencia López Ostra, dictada el 9 de diciembre de 1994*. En ella se condenó a España ante la pasividad de nuestras autoridades por no remediar las molestias causadas a los vecinos de Lorca por una depuradora de aguas residuales. La resolución se basaba en el derecho al respeto del domicilio, y no en su inviolabilidad ante actuaciones de poderes públicos de intromisión en él. Nos interesa destacar de esta resolución la amplitud otorgada a esa exigencia "de respeto" a ese derecho acudiendo al art. 8 del CEDH, manifestándose como una protección más amplia y superadora de la que otorga

---

sobre cuentas bancarias en Alemania, y le impusieron una sanción de 50 francos al día hasta que presentase los documentos. El TEDH resolvió por abrumadora mayoría -8 votos contra 1- que el Estado francés debía pagar a la viuda del Sr. Funke -ya fallecido- 50.000 francos por el daño moral infringido y 70.000 por las costas del proceso. Vid DASSESSE, M., "Human rights, European Law and Tax Law: The implications of the Judgements of the Court of Human Rights in re Funke and of the European Court of Justice in re Corbiau", *EC Tax Review*, nº 3, 1994, pág. 87.

<sup>595</sup> El Tribunal consideró desproporcionada la entrada en el despacho ante el pretendido delito de injurias que se achicaba, y que fue el que provocó el registro de la correspondencia en el despacho profesional. Vid. *BJC*, nº 183, 1996, págs. 198-200.



el precepto constitucional español al declarar su inviolabilidad<sup>596</sup>. Y, para ello, puso de relieve una vertiente de los derechos reconocidos en el Convenio que nos interesa destacar. Así, entendió que, de los preceptos del Convenio, en particular del art. 8, se deduce, no solamente una actitud abstencionista de los poderes públicos hacia el derecho en cuestión, sino que, además, son exigibles actuaciones positivas de los poderes públicos para lograr la consecución efectiva de esos derechos, debiendo adoptar las medidas adecuadas y proporcionales para ello. En el caso enjuiciado, tenía claro el Tribunal que “atentados graves al medio ambiente pueden afectar al bienestar de una persona y privarle del goce de su domicilio, deteriorando su vida privada y familiar”. Para resguardar debidamente ese ámbito domiciliario, sin dejar de atender a las exigencias del bienestar del conjunto de los ciudadanos, el TEDH trata de descifrar la manera de conseguir un equilibrio o compaginación de ambos intereses que permita la más coherente satisfacción conjunta. Y, analizadas las circunstancias producidas en el supuesto, considera que “no ha habido justo equilibrio entre el interés del bienestar económico de la ciudad de Lorca (al permitir el funcionamiento de una depuradora de residuos altamente contaminante), y el goce efectivo por la demandante del derecho al respeto de su domicilio, de su vida privada y familiar”.

También es posible acudir a las Sentencias dictadas por el *Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea*, con sede en Luxemburgo<sup>597</sup>, pero partiendo de que este TJCE actúa cuando se presenta una disquisición sobre cuestiones de Derecho comunitario europeo –destacadamente, sobre interpretación y validez de actos procedentes de las instituciones comunitarias o de disposiciones comunitarias-, y, en nuestro caso, cuando éste pueda afectar a un derecho fundamental. De manera que el TJCE es competente para decidir si las Instituciones de la Unión Europea -no los Estados miembros- respetan o no los derechos fundamentales (art. 46 del Tratado en relación con el art. 6.2). Se evita así la configuración como un recurso individual ante el TJCE similar al del TEDH.

---

<sup>596</sup> La S. del TEDH de 9 de diciembre de 1994, López Ostra contra España, analiza, aunque tangencialmente, el tema de la protección de la vida privada, en conexión con la protección del medio ambiente. Se trataba de una denuncia presentada por una ciudadana española ante la pasividad administrativa por la emisión de olores procedentes de una depuradora de aguas residuales activa sin licencia administrativa, que incidían en el derecho de la recurrente a vivir en su domicilio en condiciones de dignidad. La alegación del derecho a la inviolabilidad domiciliaria ante los tribunales internos no obtuvo reconocimiento judicial, afirmando el TS que “no se había producido violación de la Constitución, (pues) ningún agente había penetrado en el domicilio del interesado”. Tampoco el TC se mostró favorable a las tesis de la demandante de amparo, no llegando, siquiera, a pronunciarse sobre el tema, inadmitiendo el recurso presentado, pues no le veía sustento constitucional.

<sup>597</sup> El TJCE se ha referido, en numerosas ocasiones, al CEDU al tratar de los derechos fundamentales, en vez de acudir a las Constituciones de los Estados miembros. Y cuando ha recurrido a éstas lo ha hecho deduciendo una especie de ‘media europea’. Este proceder suscita dudas a BALDASSARRE, A., “La tutela comunitaria dei diritti...”, *op. cit.*, pág. 83, pues tanto los Tribunales Constitucionales europeos como los tribunales en Estados Unidos han ido mucho más lejos en materia de derechos fundamentales de lo que en principio permite el CEDU. Pero la crítica del mencionado autor italiano a la impronta deducida de las resoluciones del TJCE no acaba ahí, sino que, además, hace hincapié en la utilización por el TJCE de un lenguaje y de razonamientos más propios de Tribunales inferiores. En la *Sentencia TJCE Stauder*, dictada el 12 de noviembre de 1969, As. 29/69, Rec. 1969, pág. 419 y ss., se apercibió, por vez primera, de que los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho comunitario, y que el TJCE está llamado a respetarlos. Es decir, que existen unos derechos fundamentales protegidos en el ámbito comunitario contenidos en los principios generales del Derecho comunitario, aunque no todos ellos contengan, a su vez, derechos fundamentales. La doctrina asumida por el TJCE en esta Sentencia ya fue adelantada por PESCATORE, P., en su estudio “Les droits de l’homme et l’intégration européenne”, *Cahiers de Droit Européen*, nº 6, 1969, pág. 656 y ss.

De esa particularidad trae causa el tránsito experimentado por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en las diversas fases seguidas para el reconocimiento de la protección de los derechos fundamentales. La evolución experimentada por el TJCE en sus apreciaciones sobre la protección de los derechos fundamentales discurrió, desde una primera fase inhibicionista, hacia otra más proteccionista de esos derechos. Y precisamente ante una alegación de la aplicabilidad del respeto a la vida privada ante la obligación de que, en los bonos para recibir mantequilla, constase expresamente el nombre del individuo. Resolvió la cuestión prejudicial el TJCE con la Sentencia Stauder, de 12 de noviembre de 1969, haciendo uso de los principios generales del Derecho Comunitario. El TJCE dijo que no se vulneraban “los derechos fundamentales de la persona, contenidos en los principios generales del ordenamiento jurídico comunitario, cuyo respeto ha de asegurar el Tribunal”. Además, asumiendo una actitud, la de proteger ante todo los fines del mercado común, que ha merecido contundentes críticas doctrinales. Son destacables, por su decisiva importancia al provenir del TJCE y pronunciarse ante lábiles cuestiones lindantes con los derechos fundamentales, las Sentencias Stauder -que también versó sobre la intimidad y dignidad de la persona- y la Internationale Handelsgesellschaft<sup>598</sup>, que apuntó, como novedad, que la protección de los derechos fundamentales resulta inspirada en las “tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros”<sup>599</sup>, reconociendo un nuevo papel a las disposiciones de los Tratados<sup>600</sup>. A partir de la década de los setenta, los derechos fundamentales

---

<sup>598</sup> La Sentencia del TJCE dictada el 17 de diciembre de 1970, As. 11/70, Rec. 1970, pág. 1125, vino a establecer la necesidad de acudir a las tradiciones constitucionales comunes a efectos de la protección de los derechos fundamentales. También la STJCE *Liselotte Haver c. Land Rheinland-Pfalz*, de 13 de diciembre de 1979, As. 74/79, Rec. 3727, afirmó que el TJCE “está obligado a inspirarse en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, para que las medidas que sean incompatibles con los derechos fundamentales recogidos en esas Constituciones sean inaceptables en la Comunidad”. Simplemente queremos reflejar la dificultad de delimitar el parámetro tan difuso citado jurisprudencialmente, y que acaba entendiéndose por referencia, tanto al conjunto de los sistemas constitucionales de los Estados miembros, como a su interpretación por los órganos jurisdiccionales. El Abogado General (Rec. pág. 1149) afirmó en sus conclusiones que “los principios fundamentales de los derechos nacionales... (contribuyen a conformar) ese sustrato filosófico, político y jurídico común a los Estados miembros a partir del cual se extraiga de manera pretoriana un Derecho Comunitario no escrito, uno de cuyos fines esenciales es precisamente el de asegurar el respeto de los derechos fundamentales del individuo”.

<sup>599</sup> AJA, G., “Aspetti problematici della tutela dei diritti fondamentali nell’ordinamento comunitario”, en *Nuove dimensioni nei diritti di libertà. Scritti in onore di P. Barile*. Cedam, Padova, 1990, pág. 625, explica esa remisión a las ‘tradiciones constitucionales comunes’ como fuente de inspiración para el TJCE, porque, a la hora de acudir a las normativas nacionales en materia de derechos fundamentales, concretamente Gran Bretaña no tiene una Constitución escrita, y, además, en cada Estado la tutela de determinados derechos fundamentales puede presentar un grado diferente. De todos modos, la explicación de estas dos circunstancias no sanan que la referencia sea impropia, pues no acertamos a ver nosotros la comunidad de las tradiciones constitucionales de los Estados miembros, y menos todavía teniendo en cuenta la dificultad para conciliar una categoría propia de ‘derechos fundamentales comunes’, pues existen países, v.gr. Italia, donde esa categoría no es reconocida como tal, sino que lo son todos los derechos reconocidos constitucionalmente. No obstante, con esa referencia se ha querido ver que el TJCE debe procurar la defensa del derecho fundamental como standard máximo de protección; es decir, que se proteja el derecho fundamental en el máximo grado que asuma, aunque sea en una de las Constituciones de algún Estado miembro.

<sup>600</sup> La reacción de los TC, particularmente del alemán e italiano, a partir de la década de los setenta, fue bastante contundente. Antes de iniciar la etapa proteccionista de los derechos fundamentales, el TJCE consideraba que las disposiciones constitucionales de los Estados miembros no podían condicionar la validez ni aplicación del Derecho comunitario en virtud de sus principios de primacía y efecto directo, y los TC internos pretendían entrar a analizar el Derecho secundario europeo “en la medida (solange) en que no está asegurada una protección suficiente de los derechos fundamentales en la Comunidad”. Vid., las SSTC italiano *Frontini* (1974) y *Granital* (1984), y del TC alemán *Solange I* (dictada en 1974; en la Sentencia del TC alemán 37, 271. En ella, el TC alemán afirmó que los

se consideran normas no escritas y que son parte integrante del ordenamiento comunitario, atendiendo a esas tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros.

Así, la *STJCE Nold*<sup>601</sup> hizo referencia a que “los derechos fundamentales son parte integrante de los principios generales del derecho, de los cuales esa garantiza su observancia”; y recurre a los Tratados internacionales para la identificación de esos principios generales, citando, por vez primera de manera expresa, el CEDH. Por tanto, el TJCE se había decantado por el reconocimiento de unos principios generales del derecho con efectividad y vigencia para el acervo jurídico comunitario; ampliando éste más allá del Derecho comunitario originario y el derivado. Además, al no recogerse en los Tratados Fundacionales ninguna disposición relativa a los derechos y libertades, los sitúa como contenido de algunos de los heterogéneos principios generales del derecho, y convirtiéndose así en materia vinculante para el mismo Tribunal de Luxemburgo<sup>602</sup>.

---

tribunales nacionales resultan vinculados a los derechos fundamentales constitucionales cuando están aplicando derecho comunitario) y *Solange II* (de 1986; STC alemán 73, 339. En ésta, sin embargo, ya entendió que los derechos fundamentales podían estar protegidos de manera suficiente en el ámbito comunitario, siempre que respeten esos derechos fundamentales el standard constitucional interno que los haga eficaces, en cualquier caso). Sobre la decisión *Solange II*, puede verse BAÑO LEÓN, J. M., “Los derechos fundamentales en la Comunidad Europea y la competencia del juez nacional”, *REDA*, n° 54, 1987, pág. 277 y ss.

<sup>601</sup> *STJCE Nold*, de 14 de mayo de 1974, As. 4/73, Rec. 1974, pág. 491 y ss.. Dijo el TJCE que no se había vulnerado el artículo 14 de la Ley Fundamental de Bonn puesto que se respetaba el contenido esencial. Y también se refirió a la importancia “de los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos del hombre a los cuales los Estados miembros han cooperado o se han adherido”, para determinar su contenido y su alcance (Rec. pág. 508), así como a la improcedencia de que el TJCE admita “medidas incompatibles con los derechos reconocidos y garantizados por las Constituciones estatales”. Sobre este punto, también se había pronunciado con anterioridad PESCATORE, P., “The protection of Human Rights in the European Communities”, *Common Market Law Review*, 1972, pág. 73 y ss. El TJCE, en la Sentencia de 8 de abril de 1992 también se refiere a que las restricciones en los derechos del art. 8 CEDH deben responder a “objetivos de interés general perseguidos por la Comunidad”, y no pueden constituir, “en lo que respecta al fin perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte a la propia esencia de los derechos garantizados”.

<sup>602</sup> La S. Nold, aunque no tan directamente como la *Stauder* -que se pronunció sobre la intimidad y la dignidad humana-, también hizo referencia al libre desarrollo de la personalidad, al reconducir a él las libertades económicas y de mercado que se hallan en el suelo de la estructura comunitaria. A su vez, facilitó la relación entre esas libertades aplicables al mercado común -que según la Sentencia “no son derechos fundamentales”-, y muchos de los derechos constitucionalmente protegidos internamente, como el de propiedad, libertad de establecimiento y de comercio, etc.; y, además, de todo el acervo comunitario con esos principios generales en cuyo seno se sitúan los derechos fundamentales, aunque siempre desde la independencia del Derecho comunitario respecto del interno y de esos principios de primacía y efecto directo. De ahí la concepción del ordenamiento jurídico comunitario que, despegado de todo positivismo literalista, se conforma “como un sistema de normas y principios, como un sistema de valores y objetivos”, y no una mera fuente formal de derecho, como con acierto ha subrayado Falcón y Tella. De ahí la indudable importancia de esos principios generales comunitarios para el ordenamiento financiero. Vid. FALCÓN Y TELLA, *Introducción al...*, *op. cit.*, pág. 43, asumiendo postulados de Pierre PESCATORE, “Los principios generales del Derecho como fuente del Derecho comunitario”, *Noticias CEE*, n° 40, 1988, pone de relieve que ese acervo comunitario (o *acquis communautaire*) se concibe, no tan sólo como una mera yuxtaposición de fuentes formales de las que proceden las normas aplicables, pues “no se agota en las normas escritas, sino que abarca todo lo que a títulos diversos ampara la actuación comunitaria, y especialmente los principios expresados por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo”. Destacar su opinión contraria a la concepción del Derecho comunitario con un fundamento distinto al de las Constituciones de los Estados miembros, pues en ellas se basan los Tratados y las normas de Derecho derivado. Principalmente en la *Internationale Handelsgesellschaft*, como adecuación de los medios a los fines sin limitar más de lo estrictamente necesario la libertad de actuación y que sponga la satisfacción, a su vez, del interés general; de donde colige CASADO OLLERO, en la obra colectiva *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario*. Tat, Granada, 1987, pág. 51 y ss., la conexión con la

Con la *STJCE National Panasonic*<sup>603</sup>, de 26 de junio de 1980, se reconoció que los órganos comunitarios deben respetar el CEDU, pues sus normas materiales constituyen un parámetro para la valoración de la legitimidad de los actos comunitarios. Esta Sentencia se pronunció sobre la aplicabilidad del derecho a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas, tras la verificación in situ efectuada para descubrir prácticas restrictivas de la competencia. Para su resolución acude a las cláusulas del art. 8 del CEDH. Con posterioridad, fueron las Sentencias del TJCE<sup>604</sup>, *Orkem vs. Comisión, de 18 de octubre de 1989*, la *Dow Benelux Nv vs. Comisión, de 17 de octubre de 1989*, y la *Sentencia Hoechst ag vs. Comisión, de 21 de septiembre de 1989*, las que profundizaron en la posibilidad de que los derechos protegidos por el CEDH pudiesen ser alegados ante ese Tribunal, pues los entendía como principios generales del Derecho comunitario procedentes de las comunes tradiciones constitucionales, y se pronunció también sobre la titularidad del derecho por las personas morales. El TJCE alegó que “el objeto de protección de este artículo (8 del CEDH) abarca el ámbito del desenvolvimiento de la libertad personal del hombre y no puede, por tanto, extenderse a los locales empresariales... (no existiendo, además,) jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre esta cuestión”. El TEDH se pronunció en la *Sentencia Niemietz v. Germany*, de 16 de diciembre de 1992, extendiendo la protección a un despacho de abogados, y refiriéndose después expresamente a los locales comerciales en las citadas Sentencias de *Crémieux y Mialhe*. No coincide la doctrina que propugna el TJCE con la que asume el TEDH en cuanto a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas.

La Sentencia Hoechst se decantó por entender que los “sistemas jurídicos 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”, rechazando, en consecuencia, dicha extensión de la protección. De todos modos, alertó que “cuando la Comisión se propone llevar a cabo, con el concurso de las autoridades nacionales, actuaciones de

---

necesidad de dar cumplimiento al principio de igualdad de tratamiento.

<sup>603</sup> Con la *Sentencia National Panasonic*, As. 136/79, Rec. 1980, págs. 2033-2070, recogió las manifestaciones del Tribunal sobre la protección de los derechos fundamentales en el ámbito comunitario, pero haciendo hincapié, al tratarse del derecho al respeto a la vida privada, en la aplicación del CEDH, y tratando de discernir su aplicación o no a las empresas (vid. las Conclusiones del Abogado General Warner, Rec., 1980, pág. 2067). En el caso enjuiciado, los inspectores de la Comisión, sin esperar a la presencia del abogado solicitado por el representante de la empresa, procedieron a inspeccionar (con el respaldo del art. 14.3 del Reglamento del Consejo nº 17/1962 en aplicación de los artículos 85 y 86 del Tratado CEE para asegurar de la libre competencia, donde no se mencionaba la necesidad de mandamiento judicial para dichos locales) e incluso incautar los documentos de la sociedad en sus locales (art. 14.1.d del Reglamento citado), así como un maletín. Vid., ROZAS VALDÉS, J. M., “La inviolabilidad del domicilio...”, *op. cit.*, pág. 51 y ss., así como GÓMEZ-REINO CARNOTA, E., “Las facultades de investigación de la Administración y los derechos fundamentales, con especial referencia al Derecho de la competencia”, *Infomación Comercial Española*, nº 650, 1987, pág. 33 y ss.. Este último autor entiende que la autorización judicial exigida en derecho interno debe respetarse, y, en todo caso, atribuirse la posibilidad de dictarla, ante actuaciones de órganos de la Comisión europea, o bien al TJCE o bien al juez nacional.

<sup>604</sup> Vid., las Sentencias *Orkem*, As. 374/87; *Dow Benelux Nv.*, As. 85/87, Rec. 1989, pág. 3237, y la *Sentencia Hoechst ag.*, As. 46/87 y 227/88, Rec. 1989, pág. 2859. Analiza el TJCE la posibilidad de que las empresas estuviesen realizando prácticas restrictivas de la competencia, y la actuación de los órganos inspectores de incautación de documentos, fotocopias y accediendo a los despachos de las empresas, e incluso a una agenda personal de un representante de la empresa Dow Ibérica, aunque esos representantes habían consentido la verificación, la interpretación del concepto y la consiguiente inviolabilidad del domicilio que realiza el TJCE es muy restrictiva. Vid. MATIA PORTILLA, F. J., “Derecho comunitario y Derecho nacional: la protección de la inviolabilidad del domicilio”, *RGD*, nº 573, 1992, pág. 5137 y ss.

verificación sin la colaboración de las empresas afectadas, está obligado a respetar las garantías de procedimiento previstas a tal efecto por el Derecho nacional". A su vez, afirmó que "las intervenciones de los poderes públicos en la esfera de actividad privada de cualquier persona, sea física o jurídica, han de tener un fundamento legal y estar justificadas por las causas previstas en la ley, y, en consecuencia, dichos sistemas prevén, con diferentes modalidades, una protección frente a las intervenciones que fueren arbitrarias o desproporcionadas. La exigencia de esta protección debe ser, por tanto, reconocida como un principio general del Derecho comunitario"<sup>605</sup>. Por tanto, el TJCE, en esta primera sentencia y en las posteriores Dow Benelux, Chemical y otros, realiza una interpretación más restrictiva<sup>606</sup> del art. 8 del Convenio, no aplicando, pues, el standard máximo de protección de los derechos.

Como no se dispone de una declaración expresa de los derechos fundamentales protegidos en el ámbito comunitario, y no se conocen a priori qué derechos fundamentales resultan protegidos en el ámbito comunitario ni sus contenidos, el TJCE acude, en sus resoluciones, al principio de proporcionalidad. La Sentencia Hauer, de 13 de diciembre de 1979, As. 44/79, apuntó la eficacia y utilidad de ese principio de proporcionalidad para la protección de los derechos fundamentales ante las instituciones comunitarias. Estableció tres reglas básicas que limitaban, no sólo la aplicación de normas comunitarias sino, incluso, el proceso de creación de las mismas<sup>607</sup> ante

---

<sup>605</sup> En la S. del caso Hoechst, tras el estudio y las conclusiones presentadas por el Abogado general Sr. Jean Mischo, el 21 de febrero de 1989, respecto de la protección otorgada en los ordenamientos nacionales de los Estados Miembros (vid. en *Rec.* 1989-8, pág. 2.892), se reconoce que "el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio es común a las tradiciones constitucionales de los Estados miembros", y que, al encontrar también protección en el CEDH, "en consecuencia, el derecho a la inviolabilidad del domicilio debe ser considerado como uno de los derechos fundamentales cuyo respeto han de garantizar todas las instituciones de la Comunidad". Se puso también de manifiesto la problemática referida a la protección de los locales empresariales de las personas jurídicas, indicando que la Constitución irlandesa y la de los Países Bajos no preveían su protección, limitándola al de las personas físicas, y, aunque tampoco el Convenio lo resuelve expresamente, se apuntó la línea favorable a su protección, puesto que "en la mayor parte de los Estados miembros, en cualquier caso, la inspección de los locales empresariales está sometida, en virtud de leyes especiales, a requisitos de forma y procedimiento más o menos estrictos". Esta Sentencia Hoechst incidió en la diferencia entre derechos fundamentales y principios generales del derecho comunitario.

<sup>606</sup> Apuntamos, simplemente, la problemática que se presenta en el ámbito comunitario sobre la eficacia del CEDH, puesto que éste no es, formalmente, parte del Derecho comunitario ni vincula a la UE, sino que para la jurisprudencia comunitaria puede servir como elemento inspirador, pero no vinculante. De ahí que, como se ha puesto de manifiesto en muchas ocasiones, el TJCE realiza unas interpretaciones del contenido del CEDH sui generis y bastante autónomas. Lo que, evidentemente, no es una situación alabable. Vid. *Informe del TJCE* de 28 de marzo de 1996 sobre "La adhesión de la Comunidad al Convenio Europeo para la Protección de los derechos humanos y las libertades fundamentales", As. 2/94, *Rec.* 1996, pág. 1759. Es el Parlamento Europeo el que más veces se ha manifestado partidario de dicha adhesión. Cfr., primero, con la *Declaración de derechos y libertades de 12 de abril de 1989* sobre la adhesión al CEDH. El 22 de noviembre de 1990 (DOCE C 324, de 24 de diciembre de 1994, pág. 219), donde propuso añadir un catálogo de derechos al Tratado. Y en el *Dictamen* de 13 de marzo de 1996 (DOCE C 96, de 1 de febrero de 1996, pág. 76 y ss.) donde se muestra partidario de adherirse al CEDH, y además de reunir los derechos relativos a la ciudadanía europea en un primer Capítulo del Tratado, como una Declaración de Derechos fundamentales, con disposiciones sobre ejercicio de derechos de los ciudadanos y residentes en la Unión Europea.

<sup>607</sup> Los recelos doctrinales a esta extensión del principio de proporcionalidad desde su ámbito más propio -el Derecho administrativo-, hasta allegarlo al control sobre el legislador, han sido puestos de relieve por MEDINA GUERRERO, M., *La vinculación negativa...*, *op. cit.*, pág. 137 y ss., quien afirma que, el análisis sobre esa proporcionalidad en sentido estricto, en tanto que discernimiento sobre el interés público o no de la medida a adoptar, encierra un puro decisionismo político, al igual que el análisis de la adecuación del medio utilizado al fin perseguido.

derechos fundamentales. Así, se exige que toda medida que afecte a los derechos fundamentales resulte justificada por la consecución de un objetivo de interés general de la Comunidad; a su vez, que esa medida sea proporcionada al fin que se pretende conseguir, es decir, que exista “una relación razonable entre las medidas... y el objetivo perseguido por la Comunidad”; y, también, que se respete el derecho afectado utilizando, en su caso, los medios menos gravosos para el derecho, evitando que la intervención a realizar sea desmesurada e intolerable –juicio de proporcionalidad en sentido estricto-.



**CAPÍTULO IV.- LAS POTESTADES DE LA  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ENTRADA,  
RECONOCIMIENTO Y REGISTRO ANTE LA  
PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DEL DOMICILIO**





## **CAPÍTULO IV.- LAS POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ENTRADA, RECONOCIMIENTO Y REGISTRO ANTE LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DEL DOMICILIO**

### **1.- ENCUADRE SISTEMÁTICO. LA IMPORTANCIA DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA CONSTITUCIÓN PARA LA ADMINISTRACIÓN, LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO Y LA POSTERIOR SANCIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS. SU REFLEJO EN LOS DERECHOS FUNDAMENTALES**

Es preciso comenzar esta parte del trabajo reflejando la influencia que ha transmitido la entrada en vigor de la Constitución a la concepción y al papel de la Administración pública y, por ende, la tributaria<sup>1</sup>. También en este punto la presidencia de las reflexiones debe ser ostentada por la Constitución. Así, desde su análisis, y el de las disposiciones legales y reglamentarias sobre las que aquélla despliega su eficacia, debemos realizar un estudio trabado para deducir las consecuencias jurídico-tributarias. Solamente atendiendo a la vertiente constitucional de las cuestiones que se presentan ante la entrada domiciliaria por los órganos de la Administración tributaria, y, desde ahí, aproximándonos a la regulación que aporta la LGT y los reglamentos que la desarrollan, estaremos en condiciones de analizar críticamente la problemática que se vierte sobre el ámbito tributario<sup>2</sup>. Precisamente, los mayores problemas que apreciamos provienen de la posición que se adopte desde su lectura en clave constitucional, así como de la interpretación que, tanto jurisprudencial como doctrinalmente, se realice; léase, bien jurídico protegido por el derecho, domicilio de las personas jurídicas, compaginación derecho fundamental-deber de contribuir, regulación por ley ordinaria-orgánica, aplicación de principios penales y derechos del art. 24 CE al ámbito administrativo sancionador, y su compaginación con los deberes de colaboración en el procedimiento de comprobación durante una entrada domiciliaria.

Si el autoritarismo germánico y las Revoluciones francesa e inglesa<sup>3</sup> constituyeron hitos trascendentales en la evolución del Derecho público, con la promulgación de una Carta Magna

---

<sup>1</sup> Teniendo en cuenta, como afirmó, VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., "Hacienda Pública y Administración Pública", *op. cit.*, pág. 105, que "la Hacienda Pública, en cuanto ordenamiento jurídico, constituye "una unidad independiente de Derecho objetivo (según SANTI ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, 2ª ed., Florencia, 1951, pág. 42) a lo que se denomina Derecho Financiero, que se integra en el ordenamiento jurídico complejo que es el Estado". A su vez, la Hacienda pública utiliza a la Administración pública, "como instrumento de gestión, como medio de actuación, por lo que ambos ordenamientos (el financiero y el administrativo) aparecen coordinados en el sentido de que la Hacienda pública actúa a través de órganos y procedimientos administrativos".

<sup>2</sup> Puntualizaríamos, por tanto, la consideración de FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 18, cuando entiende posible separar ese análisis de la actuación inspectora tributaria desde el marco constitucional, para abordarlo desde la estricta legalidad. Al menos, tratándose de la facultad de entrada domiciliaria de los arts. 133 y 141 LGT, consideramos que dicha escisión es prácticamente imposible, pues la mayoría de las soluciones se remiten a un juicio de constitucionalidad y a la lectura que, de muchas de esas cuestiones, ha realizado el TC.

<sup>3</sup> Sírvanos recordar ahora la distinta evolución liberal alemana y la revolucionaria francesa, con el papel de la ley en cada uno de estas concepciones. Así, en el momento revolucionario francés se producía la hegemonía de la ley, manifestación y fuente de la voluntad popular, protegiendo la libertad inicial de los sujetos, a la que la Administración resultaba sometida desde su papel de mero brazo ejecutor de la misma, y necesitada del auxilio expreso de la previsión legal para poder actuar, resultando positivamente vinculada a la misma. El artículo 9 de la Constitución francesa de 1793 establecía que "La Ley debe proteger la libertad pública e individual contra la

vinculante, en nuestro caso la Constitución de 1978, se ha producido una inevitable revisión de las instituciones básicas del Derecho administrativo y las del ámbito tributario; no sólo en nuestro país sino también en los de nuestra área de influencia jurídica.

Precisamente, con la aprobación de la Carta Magna española de 1978 se aprecia una reordenación de las funciones de los distintos poderes públicos, comportando un nuevo entramado de relaciones y una reubicación de posiciones entre el ciudadano y la Administración, en una preclara evolución desde su origen liberal<sup>4</sup> -donde se manifestaba la tradicional dicotomía Administración-ciudadano-, para dirigirse a sistemas jurídicos basados en la idea de colaboración o cooperación, tan arraigada y necesaria cuando entra en liza la "función promocional del Derecho" -bautizada, como ha quedado reflejado, por Bobbio-. A partir de entonces, resulta legitimada y encauzada la actuación de los poderes públicos para la consecución efectiva de ciertos intereses sociales, asumiendo la Administración, también la tributaria<sup>5</sup>, una nueva posición en el entramado jurídico-promocional constitucional<sup>6</sup>. A esta

---

opresión de los que gobiernan". Sin embargo, el discurrir liberal alemán en este punto siguió otros derroteros, marcados por la existencia de un poder monárquico absoluto y asfixiante, hasta el punto de condicionar el conjunto de poderes. Únicamente, para la libertad o la propiedad se requería de la intervención de la Asamblea, estamental eso sí, que legitimase las intervenciones administrativas en esos celosos ámbitos. Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo. op. cit.*, pág. 50 y ss. Sin embargo, como también recoge GÓMEZ CABRERA, C., *Discrecionalidad...*, *op. cit.*, pág. 83, durante el Siglo XIX se intercambian las visiones sobre el papel de la ley en esos países. Francia resulta proclive a la vinculación negativa de la ley, salvo en el cuasi-sagrado tema de los derechos fundamentales donde se mantiene una vinculación positiva. En Alemania, a su vez, se irá estableciendo progresivamente una vinculación positiva a la ley (positive Bindung), sobre todo en el tema de las intromisiones relacionadas con la libertad y propiedad. De hecho, como afirmó GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Revolución francesa y Administración contemporánea*. Taurus, Madrid, 1984, pág. 28 y ss., procede de Montesquieu, Locke y Rousseau la exigencia de una sola ley, igual para todos y reflejo de la voluntad general, protectora de la libertad individual; de unos mismos Tribunales para todos y encargados de trasladar a la realidad la aplicación de esa ley; y de una Administración que, sometida a la ley, vele por el mantenimiento del orden público. Vid., en Italia, OTTAVIANO, V., "Poteri dell'amministrazione...", *op. cit.*, pág. 922. Vid. ALLEGRETTI, U., *Amministrazione Pubblica e Costituzione*. Cedam, Padova, 1996, pág. 3 y ss. Cita este autor la expresión de Silvio Spaventa: "la libertà oggi deve cercarsi non tanto nella costituzione e nelle leggi politiche, quanto nell'amministrazione e nelle leggi amministrative". De la época liberal proceden los principios de imparcialidad y 'buon andamento', junto con categorías léxicas como acto administrativo, interés legítimo, entes o sujetos administrativos destinados a satisfacer el interés público -como todo aquello que se refiere al Estado-. También en el ámbito del Derecho administrativo se ha apreciado la exigencia de caminar hacia puntos de convergencia comunes mediante el enfoque comparado. Así lo ha expresado, por ejemplo BARNÉS, J., "Introducción: hacia el Derecho Público Europeo", en la obra colectiva *El procedimiento administrativo en el Derecho Comparado*. Civitas, Madrid, 1993, págs. 31-56, quien pone de relieve la importancia que para el TJCE han asumido principios como el de legalidad de la acción administrativa, el derecho a un proceso debido, el principio de igualdad, proporcionalidad, seguridad jurídica, etc.

<sup>4</sup> LASARTE ÁLVAREZ, J., "Notas para la historiografía...", *op. cit.*, pág. 7 y ss., analizó la obra de los administrativistas en las primeras décadas de 1800, poniendo de relieve el peculiar trasfondo ideológico subyacente en las concepciones 'liberal-burguesa' española del momento, y su concepto, también particular, de la Administración, fruto de la formación que arrastraban. El aparato burocrático se encontraba al servicio del Estado burgués; es más, mediante él se pretendía su afianzamiento. La aportación doctrinal en esa época, en lo que a nosotros más interesa, fue bastante escasa.

<sup>5</sup> Vid. SÁINZ DE BUJANDA, F., "Teoría jurídica de la exención tributaria", en *Hacienda y Derecho, op. cit.*, pág. 402 y ss.; así como GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "Sobre los límites del poder de policía general y del poder reglamentario", *REDA*, n° 5, 1975, pág. 213. Vid., también, RODRÍGUEZ BEREJO, A., en *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 11. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., en el Prólogo a la cuarta edición de *Ordenamiento Tributario español*. Civitas, Madrid, 1985, pág. 10, afirma que: "...el derecho del fisco a obtener los ingresos tributarios establecidos en las leyes no es, desde luego, ni el más importante ni el primero de los derechos que

superación del “planteamiento liberal de la gestión tributaria como proceso en el que se enfrentan y contraponen el contribuyente individualizado y la Administración” se refirió la Exposición de Motivos de la LGT allá por 1963.

Por tanto, la adopción de un enfoque o perspectiva que parte de los dictados constitucionales nos va a proporcionar una nueva manera de entender y configurar la posición de la Administración tributaria<sup>7</sup>, y muy especialmente cuando desarrolla las tareas de comprobación e investigación, liquidación, de recaudación tributaria y, en su caso, de imposición de sanciones administrativas. De tal manera que, incluso, se podría tildar de ilógico que una parte del ordenamiento jurídico, destinado a regular esas relaciones Administración-ciudadano, no resultase imbuido en su totalidad de los principios que en la Carta Magna se recogen (Vid. STC 178/1989, de 2 de noviembre, f.j. tercero). En definitiva, no se puede afirmar que hasta la Administración no llegaran los valores y principios constitucionales.

La evolución experimentada tras esa concepción ‘constitucional’ de la Administración, también la tributaria, avanza pareja a la revisión de los sistemas tributarios, desde la reforma de 1997-78, y a las potestades atribuidas a los órganos administrativos tributarios que actúan, procedimientos mediante, para conseguir la aplicación efectiva del deber constitucional de contribuir desde la implicación de un amplio número de sujetos. Sirva apuntar solamente, en este momento, que los aspectos más sobresalientes de esa actuación administrativa tributaria, que puede incidir en la esfera de derechos constitucionales del sujeto al imponerle obligaciones y deberes variados e incisivos, discurrirá marcada por la nueva configuración de las potestades de comprobación e investigación desde las características de ser de ‘control’ y ‘eventual’ frente a la omnipresencia y omnipotencia administrativa anterior, pero desarrollándose muy cerca del sujeto<sup>8</sup>. Adquiere significativa importancia abordar, por tanto, un estudio con la temática de fondo de los principios constitucionales y derechos fundamentales, especialmente la inviolabilidad domiciliaria -con sus secuelas que inciden en la intimidad-, cuando estos derechos, y aquellos principios, pueden resultar afectados ‘negativamente’ por esa regulación normativa de aplicación del tributo y su ejercicio efectivo por los órganos de la Administración tributaria; o,

---

debenos defender”. Vid. CASADO OLLERO, G., “Esquemas conceptuales y dogmáticos...”, *op. cit.*, pág. 373.

<sup>6</sup> Durante el S. XX, la Administración asumirá progresivamente un papel casi protagonista en la consecución de los objetivos trazados constitucionalmente. Se ha desplazado también, en cierto modo, la preeminencia de la ley hacia los órganos judiciales que son los encargados de vigilar al legislador pero, también, a la Administración Pública. Sin embargo, esta visión no ha sido unánimemente aceptada por la doctrina administrativista más destacada, existiendo dos diferente orientaciones. Así, según PAREJO ALFONSO, L., *Crisis y renovación en el Derecho Público*. CEC, Madrid, 1990, pág. 73 y ss., con argumentos basados en la lógica del Derecho promocional, la actual Administración, con los fines y objetivos constitucional y legalmente trazados, necesita mayores ámbitos de libertad para una actuación ágil y eficaz. Por otra parte, FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., “Juzgar a la Administración contribuye también a administrar mejor”, *REDA*, n° 76, pág. 518 y ss., se muestra partidario de otorgar un papel más destacado a los jueces en esa tarea de frenar los abusos de poder a que conducen esos ámbitos de discrecionalidad administrativa.

<sup>7</sup> LOZANO SERRANO, C., “La actividad inspectora y los principios constitucionales”, *Impuestos*, n° 9, 1990, pág. 231.

<sup>8</sup> MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pág. 386 y ss.

incluso, sus consecuencias se reflejan también en el procedimiento administrativo sancionador tras la nueva regulación<sup>9</sup>.

Se observa, además, una regulación normativa obtusa, que últimamente se encamina, tras la generalizada crítica sobre la orientación asumida por la reforma de la Ley 10/1985 de la LGT<sup>10</sup>, hacia unos perfiles más garantistas para la amplia base de sujetos que se relacionan con la Administración tributaria y a los que se aplica ese “Derecho de los procedimientos tributarios”<sup>11</sup>.

De manera paralela al ensanchamiento de la función de control de los órganos administrativos tributarios, y a la ampliación del objeto, hechos y sujetos sobre los que recae el ejercicio de la potestad de control, se eleva la importancia de los deberes de colaboración del propio sujeto (soportando la entrada domiciliaria y auxiliando a la Inspección) o de terceros<sup>12</sup>, así como la incidencia de la ingente cantidad de información puesta en manos de la Administración tributaria, así como las posibilidades de su intercambio, tanto ante otras Administraciones internas o foráneas, como ante los órganos judiciales<sup>13</sup>. Y, de manera correlativa, aflorarán

---

<sup>9</sup> En este sentido, y por citar sólo un ejemplo, se ha dictado una nueva regulación, legal -Ley 1/1998 (art. 34)- y reglamentaria -RD 1930/1998-, del procedimiento de imposición de sanciones administrativas en el campo tributario. De entre las novedades, destaca la ‘pretendida’ separación, ínsita en su propia finalidad, entre lo que es propiamente la instrucción de un procedimiento de comprobación e inspección instaurado para lograr la efectividad del deber de contribuir (que supone el grueso de la regulación de los procedimientos en la LGT), y la imposición de sanciones tributarias según la infracción realizada y la culpabilidad probada del sujeto (que no recibe sus principales aportaciones normativas, sin embargo, de la Ley General en el ámbito tributario).

<sup>10</sup> Muchos fueron los pronunciamientos doctrinales sobre esta Ley de reforma de la LGT. Como ejemplo, GARBERI LLOBREGAT, J., “Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la LGT”, *RPJ*, nº 19, 1990, pág. 193 y ss., afirmó que, pese a estar en sintonía con el tratamiento de la materia en Derecho comparado, se rechazó esta ley debido a la “latente intención de adoptar una determinada política legislativa severa de represión del fraude fiscal a través de la implantación de algunas medidas de índole coactiva y sancionadora, en cuya puesta en práctica podía llegarse al límite -si no traspasarlo- del respeto a los derechos fundamentales de los ciudadanos”. Vid. GARCÍA AÑOVEROS, J., “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, en la obra colectiva *Garantías...*, *op. cit.*, pág. 99, quien calificó esta Reforma de 1985 como el paralelo tributario, “pero mucho más acentuado, de la llamada Ley Corcuera o de la ‘patada en la puerta’”. Vid. las críticas tajantes del mismo autor en “Las reformas fiscales”, *op. cit.*, pág. 527. En Francia, también se tuvo que pronunciar el Conseil Constitutionnel a raíz de la ampliación y reforzamiento, introducido por las leyes de finanzas de 1983 a 1985, de los medios de información y control de la Administración fiscal, dejando inermes a los contribuyentes. De hecho, el mismo Conseil Constitutionnel, en la Decisión, de 29 de diciembre de 1983, declaró no conforme a la Constitución la primera tentativa de legalización del derecho de visita domiciliaria y de incautación en materia de impuestos directos y sobre la cifra de negocios. En 1986-1987, se intentó una mejora en las relaciones entre la Administración fiscal y el ciudadano, creándose una comisión al efecto, e intentando un mejor encuadre jurídico de la actividad administrativa. Vid. MOLINIER, J., “L’évolution du régime des procédures fiscales de 1983 à 1987”, *RFFP*, nº 22, 1988, pág. 101 y ss., donde analiza la correlación entre la evolución de los procedimientos administrativos tributarios y el sustrato político de los gobiernos que las proponen.

<sup>11</sup> MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 383.

<sup>12</sup> PÉREZ ROYO, F., y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la LGT*. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 374, encuentran fundamento a esos deberes de colaboración de terceros, no en el deber de contribuir del art. 31 CE, sino en el deber de solidaridad. De este modo pretenden destacar el acomodo de esos deberes de colaboración de terceros con el principio de capacidad económica.

<sup>13</sup> Otro tema unido al expuesto es la problemática relativa a la posibilidad de que los agentes tributarios accedan a las sentencias judiciales para conocer y constatar los datos con trascendencia tributaria; tal y como establece el art.

mayores puntos de fricción de tutela y protección con los derechos constitucionales, destacadamente en nuestro caso, el derecho a la inviolabilidad domiciliaria, pero también el derecho a la intimidad y el recogido en el artículo 18.4 CE, al haberse generalizado la utilización de un tratamiento informático de la información, y sus relaciones con el deber de sigilo que recae en los funcionarios<sup>14</sup>.

Sin embargo, no todos los problemas con raigambre constitucional, como cabía esperar, se han solucionado con dicha puntual reforma o con las generales dictadas con anterioridad, tanto por Leyes de Presupuestos, como por modificaciones ad hoc. Muchas de las objeciones planteadas ante concretas regulaciones jurídico-tributarias cosecharon sonados pronunciamientos del TC, al obviar, en muchos casos, lo que no eran sino exigencias constitucionales, siempre con la intención de reforzar la posición de la Administración.

---

112.3 de la LGT -en redacción dada por la Ley 25/1995- los Juzgados y Tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, respetando, en todo caso, el secreto de las diligencias sumariales, cfr. art. 37.7 del RGIT. Vid. la STS de 16 de abril de 1998, donde ha declarado ajustada a Derecho esa posibilidad de acceso personal y directo por los agentes debidamente autorizados -que, según el TS, es una de las lecturas posibles del término 'facilitar' recogido en el precepto legal citado: hacer fácil o posible una conducta-. Pero especificando los datos que pueden ser objeto de conocimiento para salvaguardar así el derecho a la intimidad protegido en el art. 18 CE. El TS también se encarga de puntualizar que, por el mero hecho de tener acceso a esas resoluciones judiciales para el ejercicio de sus funciones, no se produce una invasión ilegítima en el derecho a la intimidad. Ésta se produciría, en su caso, con la publicación de esos datos, destacando la condición de funcionarios públicos sobre los que recae el deber de obediencia y los de sigilo y cautela (art. 7 RGIT). Cfr. el art. 3.h) y el 18 de la Ley 1/1998.

<sup>14</sup> Así es puesto acertadamente de relieve por MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 395 y ss. De hecho, produce cierta desazón que, desde su tratamiento y desde la utilización conjunta de los varios canales de información de que dispone la Administración, se llegue a tener una radiografía completa de cada uno de nosotros. Cuando no, el que llegue a caer en manos de sujetos privados que no se ven sometidos a la obligación de sigilo y cautela, sancionado legalmente y que recae sobre todo funcionario. El art. 111 LGT establece algunas de esas limitaciones al uso y alguna de las garantías y cautelas puestas al amparo del contribuyente. Así lo puso de relieve la STC, de 26 de noviembre de 1984, al afirmar que el sigilo "ha de ser estricto y completo ya que está especialmente protegido porque la infracción del deber de guardarlo será considerado siempre falta disciplinaria muy grave, sin perjuicio de las responsabilidades civiles y criminales que pudieran recaer". También se plantea el deber de colaboración de la Administración tributaria con la Administración de Justicia, que, en general, aparece recogido en el art. 118 de la CE, y en el art. 17.1 LOPJ. Pese a ello, la Administración tributaria parece ser inmune al deber de colaboración con los tribunales civiles que, al ejecutar sus sentencias, requieren su cooperación en orden a encontrar bienes sobre los cuales proceder a la traba. Simplemente, vid. el art. 133 LGT, y la Ley 51/1997, de 27 de noviembre, de Reforma de la Ley de Enjuiciamiento Civil en materia de ejecución, y la posterior modificación de aquél por la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y "otras normas tributarias", añadiendo un apartado h) al art. 113 que dispone "La colaboración con los Jueces y Tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa, en la que previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria". Vid., también, el *Convenio de colaboración entre el CGPJ y el Ministerio de Economía y Hacienda* para la cesión de información tributaria por la AEAT a los Juzgados y Tribunales, publicado en el BOE de 6 de agosto de 1998, por Resolución de 28 de julio de 1998 de la Presidencia de la AEAT. También se firmó un *Convenio de colaboración entre la Agencia Tributaria y el Consejo General del Poder Judicial*, el 27 de mayo de 1998. *Resolución de la Presidencia de la AEAT, de 23 de junio de 1998* (BOE, de 22 de agosto de 1998), por la que se creaban las oficinas de comunicación con los Juzgados y tribunales de Justicia en el ámbito de las delegaciones de la Agencia, y se regula su funcionamiento. Vid. MARTÍN QUERALT, J., "La ejecución de sentencias en el orden contencioso-administrativo", *TF*, nº 94-95, 1998, pág. 3 y ss.

## 1.1.- LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y LA NORMATIVA APLICABLE A LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Las soluciones, de *lege data y ferenda*, a muchos de los problemas que se presentan en esas relaciones entre efectividad del deber de contribuir y derechos constitucionales de los ciudadanos ante actuaciones de la Administración tributaria deben buscar respuesta en las fuentes normativas adecuadas. Así, además de reiterar la aplicabilidad inmediata de los preceptos y mandatos constitucionales, si el Derecho tributario tiene la misma filiación que ese mayor marco normativo que es el Derecho público, el grueso de la regulación aplicable, las instituciones jurídicas y los procedimientos que para su aplicación se desarrollan, debieran ser, si no estrictamente coincidentes -atendiendo a muy puntuales diferencias entre ellos<sup>15</sup>-, sí que generalizadamente comunes.

Acogemos la opinión que propugna la efectividad de la aplicación de esas orientaciones metodológicas, configuraciones dogmáticas y garantías administrativas, también a la fase aplicativa del tributo mediante el procedimiento administrativo que desarrolla sus funciones<sup>16</sup>, pues no “puede tampoco admitirse el carácter incondicionado de los poderes y funciones atribuidas a los órganos públicos”, como argumentó el profesor Martín Queralt<sup>17</sup>. Se procedería, en consecuencia, a la eliminación del criterio de la recaudación como el interés especialmente perseguido por las normas tributarias, para cohonestar los procedimientos tributarios con la idea y valor de justicia que se desprende del Texto Constitucional. Precisamente, ese ‘interés público a la recaudación tributaria’ es el causante de las especiales características diferenciadoras -algunas irrazonablemente justificadas- de esa parte del Derecho tributario respecto del procedimiento seguido en el Derecho administrativo, como analizaremos.

Y esa orientación tendría una fácil traducción práctica si, tanto en los análisis doctrinales como en la regulación normativa y en los pronunciamientos jurisprudenciales, se tendiese, más correctamente, a analizar la configuración jurídica de esas potestades administrativas tributarias desde su orientación constitucional -sean derechos, sean deberes-, y su proclamación en la normativa administrativa, procediendo a regular sus condiciones de ejercicio para acoger las finalidades constitucionales y reflejar un escrupuloso respeto de los derechos de los ciudadanos. Parece, sin embargo, que la opción tomada recientemente por el legislador, mediante la promulgación de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del contribuyente, ha sido la

---

<sup>15</sup> Pero sin llegar, evidentemente, a esa ‘especial situación de sujeción’ propugnada por la STC 76/1990 y reiteradas por otras posteriores, para el administrado-contribuyente respecto de la Administración. El Derecho tributario, como rama del Derecho público, únicamente se cualifica respecto al Derecho administrativo, en todo caso, por determinados aspectos de la materia que regula, y no por los sujetos a los que se aplica.

<sup>16</sup> Ha sido una necesidad reiteradamente apuntada, por ejemplo, por el profesor Martín Queralt, que el sustrato de los principios y derechos aportado al ámbito administrativo por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, acabe impregnando los cimientos del Derecho tributario. Vid., por todos, MARTÍN QUERALT, J., “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, *TF*, nº 32, 1993, y en la Editorial intitulada “Derechos y garantías del contribuyente... y de la Hacienda Pública”, *TF*, nº 78, pág. 4 y ss., donde se muestra partidario de la integración del contenido de la Ley 1/1998 en la LGT mediante la técnica de la refundición legislativa. Vid. ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 67.

<sup>17</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., “La división de funciones en...”, *op. cit.*, pág. 13.

fragmentación y compartimentación<sup>18</sup>, cada vez se hace más flagrante, pues ya disponíamos de una norma codificadora propia, como la LGT. Ley 1/1998 que, por lo demás, no hace sino limitarse, en buena parte de su articulado, a repetir la protección de derechos y garantías ya reconocidos en la Ley que regula el procedimiento administrativo común, la Ley 30/1992, y sin ánimo de exhaustividad; pues, como afirma su art. 1.2, los derechos protegidos por dicha Ley “se entienden sin perjuicio de los derechos reconocidos en el resto del ordenamiento”. Sin embargo, esa progresiva ‘especialización’ del discurrir de las actuaciones de los órganos administrativos en el terreno tributario ha recibido un nuevo empuje mediante la modificación de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992 por el art. 2 de la Ley 4/1999, ensalzando la particularidad de los procedimientos administrativos en el ámbito tributario<sup>19</sup>; esa “perenne singularidad de lo

---

<sup>18</sup> De este modo, se reconoce que, en las relaciones entre los ciudadanos y la Administración, se asoma, con más inquietud para aquéllos, el conjunto de potestades atribuidas legalmente a ésta, y que tienen una incidencia directa en el conjunto de derechos y libertades, individuales y sociales. En realidad, en esta Ley 1/1998, además de las normas que atienden a esas relaciones entre Administración y ciudadano -proclamando derechos de éstos, e implicando consecuentes deberes de aquélla-, también se recogen disposiciones -art. 2 en su apartado primero y 4- dirigidas a los poderes normativos en el ámbito tributario, que tan sólo podrán tener vigencia y vincular al legislador si no contradicen a los preceptos constitucionales. A su vez, otros afectan a la Administración tributaria -el Capítulo II sobre información y asistencia a los acuerdos previos de valoración, el Capítulo tercero en lo atinente a la devolución de ingresos indebidos, el capítulo sexto en la suspensión, etc., o en la obligación de publicar los textos normativos vigentes, especificando las normas derogadas por la ley aprobada, que, por cierto, incumple esta misma Ley-. Vid. la crítica de FALCÓN Y TELLA, R., “El estatuto del contribuyente (I): crítica de la concepción del Derecho tributario como un Derecho estatutario”, *QF*, nº 6, 1996, págs. 6-7. En realidad, lo que subyace es una huida de los principios jurídico-públicos e, incluso, de los principios constitucionales. Vid., también, PALAO TABOADA, C., “La Ley General Tributaria...”, *op. cit.*, pág. 536. Vid., asimismo, las objeciones de FERREIRO LAPATZA, J. J., “¿Estatuto del Contribuyente o Estatuto de la Administración tributaria?”, *QF*, nº 10, 1997, pág. 10 y ss. Vid., sobre este tema, la STS, de 22 de enero de 1993, así como las del TSJ Galicia, de 18 de octubre de 1996 (JT 1286, 1996), y también la Resolución del TEAC, de 23 de noviembre de 1995 (JT 1718, 1995). La S. del TS citada afirmó que: “se perpetua en el tiempo, por tanto, tal supletoriedad de las normas administrativas de carácter general respecto de los procedimientos de la Administración tributaria. No obstante, la nueva Ley 30/1992 ofrece la particularidad de regular conjuntamente el régimen jurídico de las Administraciones Públicas y el procedimiento administrativo común, lo que significa que la supletoriedad establecida en la DA 5ª concierne sólo a éste, pero no al RJAP”.

<sup>19</sup> Establece ahora esa Disposición Adicional que “1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley. En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria”. Parece querer eludir el contenido del art. 9.2 de la LGT y el art. 3 del RGIT, donde se hace reclamo de la supletoriedad de las disposiciones generales del Derecho administrativo en el ámbito tributario. Vid. las SSTS de 12 de diciembre de 1997 y la de 18 de julio de 1998. De hecho, la STS, de 4 de diciembre de 1998, aunque dictada cuando estaba tramitándose la reforma de 1999 de la Ley 30/1992, hizo referencia a su nuevo contenido, considerando que establecía un “texto más contundente” en el camino de entender el carácter supletorio a las normas del procedimiento administrativo común respecto de las del procedimiento tributario. Esta Sentencia afirma que, “aunque administrativos ambos, el ámbito del Derecho tributario tiene unas particularidades propias que, en ciertos aspectos, le separan del sistema administrativo general”, considera que la citada Disposición Adicional “no puede para nada considerarse contraria al precepto constitucional citado, sin perjuicio de que en el terreno de la doctrina científica, y en términos de ‘lege ferenda’, pueda patrocinarse -y aun desearse- la existencia de un procedimiento administrativo único y omnicompreensivo, exento de particularismos, del que la realidad práctica tanto dista por el momento”. Vid., también, TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Procedimientos tributarios y...”, *op. cit.*, pág. 699, quien cita las STS de 5 y 11 de febrero de 1998.



tributario”<sup>20</sup> criticada por el profesor Martín Queralt, afirmando que “el Derecho tributario es, antes que nada, Derecho. Las normas y procedimientos tributarios son, por encima de todo, normas y procedimientos ayunos de toda singularidad, cuya única especialidad les viene dada por razón de su contenido..., el status del contribuyente es el mismo que puede predicarse de cualquier ciudadano que se encuentra frente al ejercicio por parte de la Administración que le afectan individualmente”<sup>21</sup>.

## **2.- LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA FUNCIÓN DE SERVIR CON OBJETIVIDAD LOS INTERESES GENERALES: DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y DEL DEBER DE CONTRIBUIR**

Así pues, la Constitución y sus dictados van a condicionar la posición jurídica de la Administración pública, también la tributaria, a raíz del mandato atribuido a la misma por el art. 103 CE de “servir con objetividad a los intereses generales”<sup>22</sup>, de ejercer esa función tuitiva de los intereses generales sometida a la Ley y al Derecho -también el art. 7.1 del RGIT para la Inspección de los Tributos-, y que viene a definir y vincular, junto con el resto valores y de principios constitucionales, “el estatuto constitucional de la actuación de la Administración Pública”<sup>23</sup>. Todo junto supone, como ha remarcado el profesor Martín Queralt<sup>24</sup>, “situar el

---

<sup>20</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., “La aplicación de la Ley 30/1992...”, *op. cit.*, también en el trabajo “Interpretación de normas...”, *op. cit.*, pág. 56. En otra editorial intitulada “Escribir en el agua...”, *TF*, nº 85, 1997, pág. 3, volvía a insistir en la necesaria penetración de los contenidos de la Ley 30/1992 en el ámbito tributario.

<sup>21</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., “Las cosas son como son”, *TF*, nº 63, 1996, pág. 4.

<sup>22</sup> Tanto el art. 103.1 CE -en cuanto a la exigencia de servicio al interés general con objetividad-, y el art. 103.3 CE -en su referencia a la imparcialidad-, son preceptos que dirigen la actuación de la Administración. Actuación que, modulada por esos principios constitucionales, debe resultar sometida, siempre y en todo caso, ‘a la Ley y al Derecho’; es decir, a los dictados del poder legislativo, pero también a los valores materiales y principios que inspiran y dirigen el ordenamiento jurídico en general. La Ley 4/1999, que incidió en numerosos preceptos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, modifica el art. 3, introduciendo, junto a los principios generales que ya constaban en el precepto, que la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales, y que su actuación se dirigirá por los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho. Añade que deberá respetar los principios de buena fe y de confianza legítima; puntualizando también que actuará, cuando se relacione con los ciudadanos, según los principios de transparencia y de participación. Sobre la exigencia de la objetividad e imparcialidad en la actuación administrativa, vid. NIETO, A. “La Administración sirve con objetividad los intereses generales”, en *Estudios sobre la Constitución española. vol. III. Libro-homenaje al profesor García de Enterría*. Civitas, Madrid, 1991, pág. 2185 y ss. Así, el artículo 3.1 de la Ley 30/1992 recoge los principios que podrían considerarse rectores de toda la actividad administrativa. También la Constitución Italiana, en su art. 97, apela al “buon andamento e imparzialità dell’Amministrazione”. MOSCHETTI, F., “Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino”, *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*. Cedam, Padova, 1984, págs. 73-74, analiza la aplicación de los principios de legalidad (art. 23 CI), imparcialidad (art. 97 CI) y coherencia (art. 3 CI), que propugna la no utilización del ‘accertamento’ como medio sancionador. LICCARDO, G., “Introduzione allo...”, *op. cit.*, pág. 30, considera que la actividad administrativa pública debe desarrollarse autoritariamente con las solas garantías de imparcialidad, transparencia y sujeción al control jurisdiccional. Vid. BERSANI, G., *L’accertamento tributario nella fase di accesso al domicilio del contribuente e di deroga al segreto bancario*. Giappichelli, Torino, 1996, sobre la aplicabilidad de la Ley italiana nº 241/1990 al ámbito tributario; especialmente a la obligación de motivar los actos administrativos.

<sup>23</sup> Vid. PAREJO ALFONSO, L., “La eficacia como principio jurídico de actuación de la Administración Pública”, *Documentación Administrativa*, nº 218-219, 1989, págs. 15 y ss., especialmente, en este punto, pág. 22. Vid., esta orientación en la reforma de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

<sup>24</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., “La primacía del derecho en las relaciones entre la Hacienda Pública y los

ordenamiento jurídico regulador de la Hacienda pública en el marco del ordenamiento jurídico que, con carácter general, regula las relaciones entre el Estado y los ciudadanos, desestimando las siempre innatas tendencias de todo aparato administrativo a configurarse, para sí mismo, un ordenamiento sectorial, privativo y exclusivo, alejado e incontaminado del que con carácter general rige a los restantes ámbitos”. Eso supone cuestionar y poner en entredicho “los añejos y otrora evidentes privilegios de la Administración, definidora y ejecutora a la sazón del Derecho,...., y, en fin, como titular de potestades ‘exorbitantes frente’ al administrado”<sup>25</sup>.

Pero, además de atender a esos preceptos constitucionales que, específicamente, recogen los principios de eficacia y de servicio objetivo a los intereses generales consagrados constitucionalmente con el objetivo de modular el papel y la función de la Administración pública, debemos evitar un acercamiento solitario a los mismos que no tome en consideración el resto de disposiciones constitucionales que, de alguna u otra forma, inciden en la Administración tributaria, su posición y sus tareas. Se evita así el peligro de que cale en la conciencia de los ciudadanos y de los operadores jurídicos -y no digamos de la propia Administración pública-, la creencia partidaria de restringir, paulatinamente, la libertad de los individuos para tratar de ganar en eficacia de la acción administrativa<sup>26</sup>. De hecho, el art. 9.2 CE también permite una relectura de la Administración que, más allá de permanecer en todo caso extramuros de la esfera que representarían los derechos fundamentales, le exige una actuación fehaciente y positiva para servirlos, remover los obstáculos que impidan la plenitud de su ejercicio, y promover las condiciones que permitan su efectividad.

Así lo entendió la STC 50/1995, fj 5, en su análisis sobre la inviolabilidad del domicilio ante una inspección tributaria, considerando que el art. 18 CE, relacionado con el art. 87.2 LOPJ – recientemente suprimido por la LO 6/1998, de 13 de julio, “pretende conciliar la inviolabilidad del domicilio y la eficacia de la actividad de la Administración, exigible también constitucionalmente (art. 103), como con otras palabras hemos reconocido en alguna ocasión anterior”. Coincidimos con la sentencia en otorgar la trascendencia debida a ese principio constitucional de eficacia de la actuación administrativa de comprobación e investigación o de recaudación tributaria, más aún cuando, como ya reflejó el profesor Pedraza Bochons, con ella se tiende a la efectividad de otro principio constitucional, como el de la igualdad en la imposición mediante la aplicación de la ley tributaria. Sin embargo, su exaltación desmedida puede olvidar esa debida conciliación con los derechos fundamentales del obligado ante la Administración tributaria, convirtiéndose, por el exceso, en uno de los ‘deberes estatutarios’ de la Inspección

---

contribuyentes”, *Discurso leído en la Solemne apertura del Curso 1995-1996*. Universidad de Valencia, Servei de Publicacions, Valencia, 1995, pág. 11. Vid., también, CASADO OLLERO, G., “Aspectos constitucionales del...”, *op. cit.*, págs. 1143-1173.

<sup>25</sup> Vid. LOZANO SERRANO, C., Prólogo a la obra de Alguacil Marí, P., *La retención a cuenta en el ordenamiento español*. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 25. Y también en la obra citada *Consecuencias de la...*, *op. cit.*, pág. 21.

<sup>26</sup> ESCRIBANO LÓPEZ, F., “La aplicación de la LPAC en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario”, *RTT*, nº 27, 1994, pág. 30, lo considera “principio instrumental implícito en la noción constitucional de servicio al interés general”. Por eso, es necesario incidir en la posición vicaria de la Administración y en su instrumentalidad; es decir, destaca que no puede dejar de mirar de frente y a los ojos a los derechos de los ciudadanos, y a las exigencias sociales del Estado. A ambas partiendo de la centralidad de la persona. Así lo ponen de manifiesto también GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de...*, *op. cit.*, pág. 20, y GARCÍA DE ENTERRÍA, E., en *Hacia una nueva...*, *op. cit.*, pág. 27.

de los Tributos<sup>27</sup>. En todo caso, hay que tener bien claro, como ha expuesto García Añoberos<sup>28</sup>, que “no es que los derechos impliquen una Administración tributaria ineficaz, sino que ésta tiene que buscar su eficacia, y conseguirla, dentro del espacio que dejan los derechos públicos subjetivos de los ciudadanos”.

## **2.1.- LAS POTESTADES FUNCIONALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EL INTERÉS FISCAL A LA RECAUDACIÓN Y SU COMPAGINACIÓN CON LOS DERECHOS FUNDAMENTALES**

Si atendemos a la Administración tributaria, tal y como puso de relieve el profesor Martín Queralt<sup>29</sup>, ésta tiene la peculiaridad de ser titular de poder normativo y de una amplia gama de potestades y situaciones activas frente al administrado, contribuyente o no. Pero, al mismo tiempo, es destinataria de un determinado modelo de conducta hacia éste<sup>30</sup>. La Administración debe realizar las funciones públicas que le han sido encomendadas desde la misma Carta Magna, y afirmadas desde los postulados legales, en interés de la colectividad, utilizando para ello los ‘medios jurídicos’ atribuidos expresamente por la Ley. El carácter que prima y cualifica la actuación de la Administración en el ámbito tributario, haciendo uso de esos ‘medios jurídicos’, es su *instrumentalidad*<sup>31</sup>. Es decir, destaca su condición de órgano administrativo que, previos los trámites procedimentales oportunos recogidos en la Ley, ejerce sus potestades, también legalmente atribuidas, para conseguir unas finalidades de interés colectivo. Son poderes

---

<sup>27</sup> Vid., respectivamente, PEDRAZA BOCHONS, J. V., “La ordenación temporal de las actuaciones de la Inspección de los Tributos”, *REDF*, n° 73, 1993, pág. 40, y DELGADO PACHECO, A., “Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones”, *Impuestos*, 1986-II, pág. 216. Vid., asimismo, sobre el principio constitucional de eficacia administrativa y sus proyección al campo tributario, especialmente en las intervenciones de los órganos administrativos, RAMALLO MASSANET, J., “1974/1978: la evolución doctrinal...”, *op. cit.*, pág. 742. Sobre el principio de eficacia administrativa en su aplicación a la actividad comprobadora e inspectora tributaria se refirió la STC 110/1984, y las Sentencias TC 22/1984; 66/1984; 237/1991 y 148/1993, de 29 de abril, así como los Autos del TC 458/1988; 930/1988 y 1095/1988. Fue la STC 178/1987, de 2 de noviembre, la que desglosó y analizó las virtudes de dicho principio, realizando una lectura del mismo como principio servicial, dirigido a la consecución del conjunto de valores y principios constitucionales.

<sup>28</sup> Vid. GARCÍA AÑOBEROS, J., “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *REDF*, *op. cit.*, pág. 234.

<sup>29</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., “La potestà tributaria”, *op. cit.*, pág. 141.

<sup>30</sup> Y le exige que “se integre en la sociedad a la que sirve como el instrumento que promueve las condiciones para que los derechos constitucionales del individuo y de los grupos en que se integra la sociedad sean reales y efectivos”, como afirma CASADO OLLERO, G., “Tutela jurídica y garantías...”, *op. cit.*, pág. 149. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de...*, *op. cit.*, pág. 58, afirman que, al ser los derechos fundamentales la esencia del régimen constitucional, cuando se trata de protegerlos “nada es trivial e inimportante”, como afirmó la STC de 21 de febrero de 1986, y la interpretación de las normas legales debe ser favorecedora de ese valor superior (S. de 16 de febrero de 1988).

<sup>31</sup> SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho financiero...*, *op. cit.*, pág. 42, destaca la función instrumental de la actividad financiera y, quizás más aún, de la actividad administrativa no financiera, es decir, de la actividad administrativa gestora de los tributos y tendente a conseguir la aplicación de las normas tributarias y conseguir la recaudación. De hecho, el profesor VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Hacienda Pública...”, *op. cit.*, pág. 106, también afirmó que “la dirección y el fin de la actividad administrativa de gestión financiera están predeterminados en el ordenamiento financiero, porque es éste el que ha de aplicarse a través del ordenamiento administrativo. De aquí deriva la naturaleza esencialmente ejecutora de la actividad administrativa de gestión financiera”. Vid., asimismo, MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho Financiero...*, *op. cit.*, pág. 465.

delimitados legalmente en su alcance y contenido, y que además tienen fijado su ejercicio para la consecución de un fin general determinado, de ahí que se hayan catalogado no a la luz de un derecho de la Administración sino como *potestades-función*, en tanto que deber para la propia Administración de consecución de los intereses comunitarios que sobrepasan su interés particular como órgano<sup>32</sup>.

Considerando a las potestades ejercidas en el procedimiento de comprobación e investigación o de recaudación tributaria como potestades funcionales (STC 26 abril 1990), lo que se refleja es su viabilidad para ejercitarse vicariamente en la consecución objetiva de intereses que la superan y para cuya consecución ha sido creada. Es decir, son poderes-deberes entendidos en el sentido de que su ejercicio se encamina sólo a la consecución del interés general para el que fueron creadas por el ordenamiento y han sido puestas en manos de la Administración, pero también, aunque de modo necesario, cuando ese interés general o común así lo requiera -en nuestro caso, una contribución justa al Erario público mediante el ejercicio de potestades comprobadoras y recaudadoras para la efectiva aplicación del tributo- como reflejó en su día el profesor Pedraza Bochons<sup>33</sup>.

Con esta visión se aúnan y compaginan, en ese pretendido equilibrio, el entendimiento de la actuación administrativa tributaria como instrumental para la consecución de los objetivos constitucionales y legales mediante el ejercicio de unas potestades funcionales. De manera que, como establece el art. 53.2 de la Ley 30/1992, el contenido de sus actos deberá ajustarse a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico y será determinado y adecuado a los fines de aquéllos. En caso de producirse la desviación en la consecución de los fines cuyo logro tiene encomendado, o de soslayarse tanto los dictados legales en la actuación administrativa como los principios o derechos protegidos, se posibilita la actuación y control por parte de los Tribunales (art. 106.1 CE).

---

<sup>32</sup> Vid. DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, J. M., "Potestades administrativas y poderes constitucionales: en torno al proceso de juridificación del poder", *REDA*, 1983, pág. 410, del mismo autor *La actividad de la Administración*. Tecnos, Madrid, 1983, y en *Las potestades administrativas*. Tecnos, Madrid, 1986; así como NÚÑEZ PÉREZ, G., "La actividad administrativa de comprobación tributaria", *REDF*, nº 3, 1987, pág. 58 y ss. Con posterioridad, asimismo, JUAN LOZANO, A. M., *La inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 23 y ss. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y RAMÓN FERNÁNDEZ, T., *Curso de Derecho Administrativo*. *Op. cit.*, pág. 440 y ss. Sobre las acepciones del término, vid. MODUGNO, F., "Funzione", *Enc.Dir.*, Vol. XVIII. Giuffrè, pág. 301 y ss., para quien el término 'función' indica el cumplimiento de una tarea, de una obligación. Es un término, tal y como indica el autor, que en su significado originario está unido con el órgano con competencia para desarrollar una determinada actividad, con lo cual, lo que tiene relevancia no es tanto el sujeto, persona física o jurídica, titular del órgano que ejerza la actividad, sino la relación entre esa actividad y el órgano, actividad que se ejercerá mediante una potestad o un poder.

<sup>33</sup> PEDRAZA BOCHONS, J. V., "Ordenación temporal de...", *op. cit.*, pág. 41. Vid., también, GARCÍA DE ENTERRÍA y RAMÓN FERNÁNDEZ, T., *Curso de Derecho Administrativo*, *op. cit.*, pág. 445. PALAO TABOADA, C., "La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites", *GF*, nº 45, 1987, pág. 135; JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, págs. 26-27; y, también, GÓMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad de...*, *op. cit.*, pág. 153 y ss., donde afirma que su configuración como potestades-función no significa que sean poderes-deberes de ineludible ejercicio siempre y en todo momento. Son potestades administrativas ejercitadas para satisfacción de intereses generales distintos de los propios del aparato administrativo, que sólo pueden ejercitarse para ese fin del que traen causa, y siempre que ese fin así lo exija.

### 2.1.1.- LA IMPORTANCIA DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Así, en un Estado que se configura como Estado de Derecho, sobre el legislador recae la responsabilidad de decidir si a la Administración Pública se le atribuyen esas potestades, y entre ellas las de ejecutar sus actos administrativos sin recurrir al auxilio judicial y la de adoptar medidas cautelares<sup>34</sup> para asegurar la finalidad de la actuación administrativa -en nuestro caso, sea el buen término de la actividad de inspección tributaria, sea la realización del crédito tributario, para el cumplimiento efectivo del deber de contribuir-, pero siempre respetando, por encima de todo, los derechos fundamentales del sujeto.

Este principio de legalidad debe ser entendido como vinculación positiva de la Administración al Derecho<sup>35</sup> -en mayúsculas-, y en la limitación que supone que la potestad administrativa ejercitada debe tener su fundamento en la ley; aunque pueda tener ciertos, pero medidos, ámbitos de discrecionalidad para el desarrollo de su función<sup>36</sup> en orden a ese principio de eficacia.

A la Administración tributaria le han sido atribuidas mediante ley, y así deberá seguir ocurriendo, un haz de potestades públicas que, en atención a los dictados constitucionales y, en el ámbito tributario, muy especialmente al artículo 31 CE, deben ser efectiva y necesariamente ejercidas para la consecución de esos intereses generales. Así, estas funciones de aplicación del tributo que conlleva el ejercicio de las potestades tributarias, entre las que se sitúan tanto las de

---

<sup>34</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R., "Las medidas cautelares: autotutela administrativa 'versus' intervención judicial", *QF*, nº 3, 1995, pág. 7, donde considera que esa autotutela administrativa no puede suponer una merma adicional de garantías ni la adopción de medidas cautelares desproporcionadas, como sería "utilizar el embargo preventivo y la incautación de mercancías para incentivar el pago o cumplimiento de los deberes formales, o convertir estos instrumentos en una sanción encubierta a presuntos defraudadores". La *Sentencia del TSJ de Valencia, de 20 de enero de 1999*, anuló las medidas adoptadas de embargo preventivo y cautelar de determinados bienes inmuebles, vehículos automóviles y retención de las devoluciones tributarias, al adoptarse incumpliendo las exigencias establecidas en el art. 128 LGT. De hecho, tratándose de una deuda tributaria no liquidada, la Administración tributaria, antes de su adopción, debió obtener la correspondiente autorización del Juez de Instrucción del domicilio del deudor -como recogía la LGT en dicho momento-. Faltaba dicho título previo habilitante -similar, como indica la propia Sentencia en su f.j. tercero, "a la que se produce en los casos de entrada en el domicilio del deudor en los ámbitos de la Inspección o de la recaudación de los tributos"-, que hubiera permitido el control de la autoridad judicial antes de su adopción, pues dicha medida, siendo perfectamente "compatible con la autotutela ejecutiva de la Administración, no lo es con la ejecución del acto administrativo sin que previamente el Juez de Instrucción" se pronuncie sobre su procedencia.

<sup>35</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., "La división de funciones...", *op. cit.*, pág. 6 y ss., donde afirma que se ha realizado una equivocada lectura del principio de legalidad en aplicación a la actividad administrativa, pues se le ha entendido únicamente como el umbral o "quicio fronterizo" que delimitaría la posibilidad administrativa de dictar normas, olvidando su papel como parámetro que vincule la atribución de potestades a la realización efectiva, mediante su ejercicio, de una serie de actividades. De una asimilación, casi incuestionada, de la actividad administrativa principalmente abstencionista, se ha pasado a su papel como conformador activo del orden social mediante la satisfacción de los intereses generales y la efectividad de los dictados constitucionales, sean derechos sean deberes con fundamento en el principio de solidaridad.

<sup>36</sup> Vid., la referencia que GÓMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad de...*, *op. cit.*, pág. 38 y ss., realiza a la función administrativa en un Estado Social, y a la justificación de la discrecionalidad de esa actuación administrativa. Vid., en general, BIRK, D., "Poteri di controllo, accertamento dell'imposta e discrezionalità dell'amministrazione", *L'accertamento tributario nella Comunità Europea. L'esperienza della Repubblica Federale Tedesca*. Giuffrè, Milano, 1997, págs. 79-97.

comprobación e inspección como las de recaudación tributaria, entre otras, no quedan a merced de la voluntad unilateral o discrecional de la Administración, cual derecho subjetivo ejercitable o no a su libre albedrío o parecer<sup>37</sup>. Al contrario, en tanto que potestades públicas establecidas por la ley para conseguir la efectividad de un mandato constitucional o legal, vinculan a la Administración, con caracteres de obligatoriedad en cuanto a su ejercicio y resultado, y exigen su eficaz aplicación cuando, de por medio, se encuentran esos intereses generales tendentes a la aplicación, con visos de generalidad y justicia, del sistema tributario. La STC 23/1997, de 11 de febrero, puntualizó, con esta orientación, que “este Tribunal ha declarado, desde luego, la constitucionalidad de diversas prerrogativas o situaciones de superioridad, en general, a las Administraciones Públicas, pero siempre a partir de la existencia de algún bien o principio constitucional cuya preservación justificara su reconocimiento. Así, respecto de la autotutela, con fundamento en el principio de eficacia (STC 22/1984, 148/1993 y 78/1996) o de los intereses a favor de la Hacienda por el impago de los tributos, para evitar riesgos en el funcionamiento del sistema tributario” (STC 76/1990)”.

Esa autotutela administrativa y el carácter ejecutorio de los actos administrativos, como trasunto del principio de legalidad de los mismos -art. 8 LGT- se observa tanto en las actuaciones de la Administración tributaria de entrada domiciliaria<sup>38</sup>, que inciden directamente en el derecho protegido por el art. 18.2 CE, como en las medidas cautelares reguladas en los artículos 128 y 142.3 de la LGT -recogidas para asegurar el cobro y la determinación de la deuda tributaria, respectivamente-<sup>39</sup>. Ambas situaciones deberán acompañarse de las suficientes garantías

---

<sup>37</sup> La STS de 21 de julio de 1992, f.j. quinto, poniendo de relieve la necesidad de la actuación inspectora, consideró que “sería ingenuo pretender que si estas obligaciones no se cumplen espontáneamente, la Inspección debiera permanecer inerte, ante semejante actitud, sin agotar la escalada de endurecimiento (sic) de que dispone para romper la pasividad o resistencia del obligado”. Vid. GALLO, F., “Discrezionalità nell’ accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell’ ufficio”, *RDFSF*, 1992, págs. 655-669. Vid. ARIAS VELASCO, J., “Las inspecciones eviternas: un riesgo para la seguridad jurídica de los ciudadanos”, *TF*, nº 51, 1995, pág. 44.

<sup>38</sup> Vid. LÓPEZ RAMÓN, F., “Límites constitucionales de la autotutela administrativa”, *RAP*, nº 225, 1988, pág. 89, y SÁNCHEZ MORÓN, M., “El Derecho a la tutela efectiva como límite a la ejecutividad de los actos administrativos (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 1982”, *REDA*, nº 35, 1982, pág. 669, donde, al analizar el principio de ejecutoriedad inmediata de los decisiones administrativas y su origen, afirma: “en cualquier caso está claro que dicho principio de ejecutividad confiere a la Administración una posición de ventaja que puede utilizarse incluso en detrimento de la protección efectiva de los derechos e intereses legítimos de los particulares”. Tanto CHACÓN ORTEGA, L., “La ejecución subsidiaria y la entrada en el domicilio o lugar sujeto a autorización del titular”, *A.A.*, T. II, nº 29, 1989, pág. 1723, como QUINTANA LÓPEZ, T., en “La autorización judicial...”, *op. cit.*, pág. 543 y ss., y también en “Un paso más hacia la delimitación de la inviolabilidad de domicilio en nuestro derecho”, *REALA*, nº 229, 1986, pág. 146 y ss.. Vid. las reflexiones acerca de la exaltación de la eficacia y la eficiencia realizadas por GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”, *QF*, nº 2, 1996, pág. 9 y ss., y por TEJERIZO LÓPEZ, J. M., en “Incidencia de la Constitución de 1978 en las prerrogativas de la Administración Pública”, en *Hacienda y Constitución*. IEF, Madrid, 1979, pág. 602, y en “Las funciones de los órganos de gestión tributaria. Algunas observaciones críticas”, *QF*, nº 3, 1997, pág. 11 y ss. Vid., sobre la intervención “ágil y sumaria” del juez ante la tensión entre privilegio de ejecutoriedad y derechos fundamentales, SOSA WAGNER, F., “Ejecución forzosa e inviolabilidad del domicilio”, *REDA*, nº 14, 1977, pág. 487.

<sup>39</sup> La Ley 4/1999, al art. 72 de la Ley 30/1992, ha modificado las que denomina ‘medidas provisionales’, introduciendo, como novedad principal, un párrafo donde también se permite que, con previsión legal de los supuestos, dichas medidas puedan ser acordadas, de oficio o a instancia de parte, por el órgano competente con anterioridad a la iniciación del procedimiento administrativo, “en los casos de urgencia y para la protección provisional de los intereses implicados”. Esas medidas así adoptadas podrán confirmarse, modificarse o levantarse en el momento de acordar la iniciación del procedimiento, que, en todo caso, deberá producirse en los quince días

jurídicas para el sujeto afectado de manera que esa persecución de la eficacia no eclipse sus derechos y garantías. En este sentido, estas potestades no pueden ser consideradas inherentes a la Administración tributaria, sino que es el mismo ordenamiento tributario el que determina su contenido y alcance en función del fin para el que han sido concedidas<sup>40</sup>. Son, por tanto, “una medida jurídica y no una vía de hecho”<sup>41</sup>, pues, como puso de relieve la *STC 211/1992, de 30 de noviembre*, esta potestad administrativa de autotutela no conlleva, en ningún caso, una autorización de ingreso en el domicilio, sino que será siempre necesaria la intervención judicial, salvo consentimiento del sujeto.

### **3.- EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD ANTE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA Y LA ENTRADA DOMICILIARIA. EL ART. 8 DEL CEDH Y LAS SENTENCIAS DEL TC ESPAÑOL: LEY PREVIA, PERO LEY SUFICIENTE**

En el procedimiento administrativo de aplicación del tributo -entendido como el conjunto de actos dictados o realizados por órganos de la Administración que, aunque individualizables, resultan vinculados entre sí y se encaminan a la consecución de un efecto jurídico común<sup>42</sup>-, la Administración tributaria ejercita potestades funcionales dirigidas a la consecución de fines de interés colectivo. Este procedimiento administrativo, necesariamente regulado por ley -art. 105 CE-, y en cuyo seno se sitúan los procedimientos de aplicación del tributo, garantiza el correcto funcionamiento de la Administración pública, regulando el cauce de actuación a la Administración que convierta en fluida la relación entre actuación administrativa y el ciudadano que, con ella, se relaciona<sup>43</sup>. De este modo, se pretende la consecución, a la par, de la eficacia de

---

siguientes a su adopción. Durante la tramitación del procedimiento, si se produjeran circunstancias que variaran la situación, o que no hubieran sido tenidas en cuenta, podrán modificarse o alzarse. Si en ese plazo no se iniciare el procedimiento, o al iniciarse no se pronunciasen sobre ellas, quedarán sin efecto.

<sup>40</sup> El art. 95 de la Ley 30/1992, afirma que: “Las Administraciones Públicas, a través de sus órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda la ejecución de acuerdo con la Ley, o cuando la Constitución o la Ley exijan la intervención de los Tribunales”. Tal y como el precepto establece, la Constitución, por ejemplo en el art. 18.2 o el art. 18.3 CE, o también la Ley, pueden limitar esa autotutela ejecutiva exigiendo la intervención judicial previa a la ejecución coactiva del acto administrativo. Y el artículo 96.2 del mismo texto legal determina que “si fuera necesario entrar en el domicilio del afectado, la Administración Pública deberá obtener el consentimiento del mismo o, en su defecto, la oportuna autorización judicial”. Vid. BAÑO LEÓN, J. M., “La igualdad como...”, *op. cit.*, pág. 187. Puede consultarse el estudio comparativo entre lo dispuesto en el art. 96.2 de la Ley 30/1992 y el contenido del art. 87.2 LOPJ -anteriormente vigente-, que realiza SANZ GANDASEGUI, F., “La ejecución de los actos administrativos que requieren entrada en domicilio”, *Boletín Informativa del Ministerio de Justicia*, nº 1688, 1993, págs. 144-153.

<sup>41</sup> Vid. el análisis del profesor MARTÍN QUERALT, J., en “Incidencia de la nueva Constitución española en las responsabilidades de la Administración de la Hacienda Pública”, en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*. IEF, Madrid, 1979, pág. 407, y en “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”, *TF*, nº 67, 1996, pág. 4 y ss.

<sup>42</sup> Cfr. la definición de “Procedimiento de la Inspección” de SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero*. Facultad de Derecho, Madrid, 1972, pág. 939, como “el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la acción inspectora”. Sobre la función comprobadora e inspectora, vid. SÁNCHEZ SERRANO, L., “En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos”, *REDF*, nº 3, 1974, pág. 579 y ss., así como CERVERA TORREJÓN, F., *La inspección de...*, *op. cit.*, págs. 9-40. El artículo 153 LGT prevé la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos “dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido”.

<sup>43</sup> Ese cauce formal que se refleja en el carácter de actividad reglada a la inspectora tributaria ha sido denominada por CERVERA TORREJÓN, F., *La inspección de...*, *op. cit.*, pág. 111, “procedimiento formalizado” o

la actividad administrativa transcurriendo por los cauces legalmente establecidos, procedimiento mediante, y respetar, a su vez, la posición jurídica del ciudadano y sus derechos, vetando cualquier posible indicio de indefensión. No conviene olvidar, como advierte el profesor Tejerizo López, que la “colisión entre los derechos y privilegios del Fisco y los derechos individuales se encuentra, más que en las normas que disciplinan la ordenación de los tributos, en las que regulan su aplicación”<sup>44</sup>.

La misma Constitución española de 1978 ha hecho recaer sobre el legislador el peso de la configuración de las potestades tributarias. Pero la importancia de la ley se vierte, a su vez, sobre la Administración, al ser el ente público encargado de ejercitar esas potestades tributarias que, por necesitar de una preservación de los derechos de propiedad y libertad, deben resultar establecidas y delimitadas legalmente. Tal y como desea la Constitución, cualquier actuación administrativa que suponga el ejercicio de una potestad tributaria que afecte a ámbitos tan celosos como la libertad personal y patrimonial de los ciudadanos necesita de una previa habilitación y normación del ejercicio de la competencia por una norma legal. La STC 50/1995, f.j. séptimo, precisamente ante una entrada domiciliaria por la Inspección de los Tributos, afirmó que “la integridad de los derechos fundamentales no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración”. Por tanto, cuando la esfera de derechos del sujeto quede afectada por una intervención administrativa, ésta deberá gozar de la plenitud de respaldo legal, regulando las formas y condiciones de ejercicio de la potestad por la Administración, y del derecho por el sujeto.

También la actividad administrativa de entrada domiciliaria permanece vinculada a esta necesidad de ley. Así fue realzado por el ATC 85/1992, de 30 de marzo, f.j. tercero, afirmando que “es indudable que la entrada en un domicilio particular contra la voluntad de su ocupante sólo puede ser llevada a cabo cuando se encuentra prevista expresamente por una Ley. Esta exigencia de habilitación legal específica mana directamente de la Constitución, dado que la entrada forzosa supone una inmisión (sic) en un ámbito protegido por su art. 18 CE”.

Ahora bien, al igual que no se puede hablar de derechos fundamentales absolutos o ilimitados, tampoco es posible referirse a unas potestades públicas ilimitadas o genéricas, sino que éstas vendrán encaminadas al cumplimiento de determinados fines que la misma ley debe establecer de modo suficiente, delimitando su extensión y regulando su ejercicio por la Administración tributaria; y de manera muy especial, cuando se ejercen muy cerca de los derechos de los sujetos. Sirvan las palabras de la STC 76/1990, cuando ponía de relieve que “el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del debido respeto a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias”.

La exigencia no es sólo de ley previa dirigida, en estos casos, a garantizar los derechos de libertad y propiedad, sino que es, también, exigencia de ley suficiente<sup>45</sup>. Así se desprende

---

de tramitación preestablecida. La Ley General Presupuestaria establece, en su art. 31, que “para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de Derecho público deba percibir, la Hacienda Pública ostentará las prerrogativas establecidas legalmente y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes”.

<sup>44</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Procedimientos tributarios y...”, *op. cit.*, pág. 692.

<sup>45</sup> Como explicó CASADO OLLERO, G., “Tutela jurídica y garantías...”, *op. cit.*, pág. 9, es decir, “exigencia de



también del art. 8 del CEDH, que regula el derecho al respeto de la vida privada. Como hemos analizado, una de las exigencias establecidas en dicho precepto, y que el TEDH fiscaliza en cada caso, es la previsión en una norma legal de la medida que pueda interferir en esa vida privada. De hecho, la Sentencia del citado Tribunal Europeo, caso Funke de 25 de febrero de 1993, a la que hizo expresa mención la STC 50/1995, de 23 de febrero, exigió las garantías suficientes y el control adecuado en cualquier entrada domiciliaria también de inspección tributaria (Cfr. STEDH Huvig y Kruslin, de 24 abril de 1990). El TEDH afirmó que deben plasmarse “nítidamente en las normas que limiten derechos fundamentales, los efectos negativos o perjudiciales para el ciudadano como consecuencia de su conducta”. El pivote para entender que, por ejemplo, una actuación administrativa no ha lesionado ese derecho se sitúa en exigir que no sea una injerencia arbitraria o ilegítima; en la necesidad de la intromisión para el bienestar económico del país o los derechos de los sujetos y, sobre todo, en la regulación legal suficiente de la medida adoptada, y la posterior motivación suficiente de la autorización judicial, en su caso. Resulta evidente que dicha exigencia no se verá satisfecha con la mera atribución de la potestad administrativa en la correspondiente norma legal, procediendo a una remisión del grueso de la regulación a la correspondiente norma reglamentaria.

En España, el ATC 642/1986, en su fj segundo, corrobora la habilitación de la Administración tributaria “también desde el plano constitucional para exigir determinados datos relativos a la situación económica del contribuyente”. Además, analizándose desde la perspectiva de los deberes tributarios que se imponen a los sujetos -entre ellos, el de soportar las actuaciones de entrada domiciliaria por esos órganos-, deberá exigirse la cobertura de ley sobre su contenido y alcance cuando limiten el libre desenvolvimiento de la personalidad (art. 53.1 CE), como han puesto de relieve García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández<sup>46</sup>. De hecho, esa colaboración coactivamente impuesta a los particulares de ingresar cantidades monetarias o de “facilitar a la Administración información, inspecciones y otros actos de investigación” para el cumplimiento de la legalidad, y dar efectividad así a la exigencia constitucional, podrá establecerse “sólo en los casos previstos en la Ley”<sup>47</sup> (art. 39 de la Ley 30/1992).

Pero debe regularse efectivamente por dicha ley, y no suponer, simplemente, una mera habilitación de actuación dirigida a los órganos administrativos, trasladando sus detalles al

---

una suficiente predeterminación y especificación legal del contenido y fines de aquellas potestades públicas que, como las tributarias, inciden en este ámbito legalmente reservado de la libertad personal y patrimonial”.

<sup>46</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo. Op. cit.*, pág. 35. También, GARRIDO FALLA, F., “La inspección como actividad administrativa”, *XXX SEDF*, con el título *El IVA y la Inspección de Hacienda*. IEF, Madrid, 1984, pág. 530, considera que “cualquier obligación que tengan los particulares de informar a la Administración, tanto si la información es de datos propios como de un tercero, tiene que tener una base legal”. También, PALAO TABOADA, C., “La Ley General Tributaria...”, *op. cit.*, pág. 536, afirma que “la Constitución exige la exclusiva en la regulación de las materias que comprende, salvo aquellos aspectos en que ella misma atribuye competencia al poder legislativo, como, por ejemplo, respecto de los derechos y libertades del Capítulo II (art. 53.1)”.

<sup>47</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 19, reclama una modificación de la regulación de los deberes de colaboración contenida en la LGT, recogiendo citas de la doctrina y la Ordenanza Tributaria alemana. Enfoque asumido por dicho cuerpo legal producto de las tesis obligacionistas mantenidas en el mismo. De hecho, como también reflejó SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración...”, *REDF*, nº 25, 1980, pág. 191, la LGT considera a dichos deberes como ‘obligaciones accesorias’ de la obligación tributaria principal si recaen sobre el sujeto pasivo, o bien como conductas derivadas de un deber general si recaen en terceras personas.

reglamento correspondiente, pues la ley debe ser el único marco jurídico válido cuando esas potestades inciden directamente en los derechos de los ciudadanos (art. 53 CE). Precisamente, la regulación normativa de la actuación domiciliaria por los Inspectores de los Tributos -art. 141 LGT y 39 RGIT-, no es un modelo a seguir, si se comparten las anteriores afirmaciones. Se observa fácilmente que el precepto legal, art. 141, se limita a enunciar y otorgar cobertura, mediante ley, a dicha posibilidad de entrada en un domicilio -que además califica como 'particular- sea de un español o extranjero, estableciendo únicamente que "será precisa la obtención del oportuno mandamiento judicial", sin apuntar la más mínima garantía jurídica que no se halle recogida ya en el art. 18.2 CE; por lo demás, directamente aplicable. Por tanto, observamos que la LGT, en este punto, realiza meramente una habilitación de potestad a la Administración tributaria, pero sin adentrarse en la previsión normativa de las garantías jurídicas desplegadas en beneficio tanto del sujeto como de la propia Administración, y, lo que todavía es más censurable, extendiendo reglamentariamente (art. 39 RGIT), como analizaremos, el ámbito de aplicación de la ley, en determinados puntos.

Creemos que debe atenderse, a la hora de enjuiciar la intervención del legislador, tanto a regular las potestades administrativas como el ejercicio de los derechos fundamentales; más aún cuando éstos pueden resultar lesionados por una intervención de los órganos administrativos al no disponer de una regulación jurídica que encauce el ejercicio de esas potestades administrativas, evitando el recurso al auxilio judicial ante su lesión. Se produciría, así, la circunstancia de que el derecho únicamente sería protegido -y nos ayudará a conocer su alcance- cuando fuese lesionado. Se observa que la crisis del principio de legalidad, además de afectar a todo el Derecho público, ha dejado notar sus carencias en el Derecho tributario, principalmente, como ha expuesto Cayón Galiardo<sup>48</sup>, en sus técnicas de garantía del contribuyente frente al Fisco. En Italia, aunque el precepto constitucional que protege el domicilio tiene una redacción bastante diferente de la española, ha afirmado Amatucci que: "la violabilità del domicilio e della residenza è giustificata dalla prevalenza dell'interesse pubblico nella libertà privata, ma postula una riserva assoluta di legge perchè limita eccezionalmente una libertà personale garantita dalla stessa Carta Costituzionale italiana"<sup>49</sup>.

Así pues, trayendo a colación las reflexiones de Rodríguez Bereijo, "la incidencia de los derechos fundamentales en el ámbito tributario adquiere una particular relevancia en tanto límites constitucionales al ejercicio del poder tributario y de las potestades administrativas que el ordenamiento atribuye en orden a la aplicación concreta de los tributos (inspección y comprobación, recaudación...), y que, junto con otros derechos y garantías establecidos en las leyes ordinarias -señaladamente la LGT-, vienen a configurar un auténtico 'estatuto jurídico del contribuyente', con el añadido valor de la protección preferente que el artículo 53.2 de la

---

<sup>48</sup> Vid. CAYÓN GALIARDO, A., "La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria", *REDF*, nº 36, 1982, pág. 567, quien afirma que "aquellos principios jurídicos (principios de legalidad y reserva de ley) constituían el armazón desde el cual se había constituido toda la urdimbre del tejido sobre el que reposaban los derechos del particular y las limitaciones a las potestades tributarias de gestión de los tributos", y que, en la actualidad, "la crisis del principio de legalidad y de la reserva de ley... equivale a aceptar la presencia de un conjunto de potestades de gestión de los tributos que se sitúan fuera o en los límites de los controles tradicionales basados e inspirados en el modelo del control de legalidad como única técnica necesaria para garantizar convenientemente los derechos de los contribuyentes". Únicamente, el art. 10.j de la LGT considera precedente la exigencia de ley que regule la implantación de "inspecciones o intervenciones tributarias con carácter permanente en ciertas ramas o clases de actividades o explotaciones económicas".

<sup>49</sup> AMATUCCI, A., *Trattato di Diritto Tributario*. Cedam, Padova, 1994, pág. 22.

Constitución otorga a los derechos fundamentales y a las libertades públicas”<sup>50</sup>. Sin embargo, la norma que ha nacido, según su propia Exposición de Motivos, especial y específicamente para proteger los derechos y garantías del ciudadano en el ámbito tributario, Ley 1/1998, no ha recogido ninguna disposición al efecto. El motivo, amén de la intención y las direcciones u orientaciones propias del legislador en cada momento, puede haber sido, pues ya contamos con el antecedente de la reforma de la LGT en 1995<sup>51</sup>, el respeto, o mejor dicho casi ‘miedo reverencial’ de proceder, no ya a regular novedosamente, sino ni siquiera a recoger las orientaciones de la doctrina del TC sobre esos derechos.

Ante tal tarea, surgirán dificultades jurídicas y unidas a la realidad cotidiana, y no pocas. Ha sido evidente la caracterización de la regulación de las actuaciones de la Administración tributaria, tanto en actividades de comprobación e inspección como en las de recaudación<sup>52</sup>, por la tensión y polarización entre la defensa de las garantías del contribuyente -que pueden convertirse en sutilezas jurídicas en que ampararse frente a la falta de asunción del deber de contribuir a los gastos públicos como un deber de solidaridad sancionado constitucionalmente-, y los postulados de eficacia y agilidad administrativas, ejercidos bajo el apremio perentorio de las necesidades recaudatorias.

### **3.1.- EL INTERÉS GENERAL Y SU COMPAGINACIÓN CON LOS DERECHOS FUNDAMENTALES ANTE EL EJERCICIO DE LAS POTESTADES FUNCIONALES POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Se puede afirmar, sin temor a equivocarnos, que la Administración tributaria viene constitucionalmente obligada, a resultas del art. 31 CE, a lograr la efectividad del cumplimiento del sistema tributario para alcanzar la justicia constitucional sin menoscabar los derechos de los contribuyentes. Además, la legitimidad constitucional -art. 31 CE- de las potestades de la Administración tributaria ha sido reconocida por el mismo TC en la S. 110/1984, de 26 de diciembre, y la 76/1990, de 16 de abril. Sin embargo, según se desprende de determinados pronunciamientos del TC, precisamente como consecuencia de esa compaginación equilibrada del deber de contribuir con el conjunto de valores y principios constitucionales, ese objetivo adquiere un protagonismo diferenciador y una ‘especificidad’ que, a nuestro parecer, ha servido de excusa para legitimar determinadas posiciones, poco justificadas, de supremacía, cuando no de imperio, de la Administración tributaria. Para ello se ha recurrido a un ‘interés público’ que

---

<sup>50</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario...”, *op. cit.*, pág. 62. Vid. DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, J. M., “Potestades administrativas y poderes constitucionales...”, *op. cit.*, pág. 417.

<sup>51</sup> De hecho, TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Procedimientos tributarios...”, *op. cit.*, pág. 695, considera que esta reforma de 1995 “en no pocos aspectos puede considerarse la continuadora de la Ley de 1985”. Es una reforma que amplió las facultades de obtención de datos con trascendencia tributaria, se ampliaron las facultades de los órganos de gestión, y se reforzaron las potestades de la Administración en materia de recaudación, destacadamente las medidas cautelares provisionales, “aunque con límites no claramente definidos”.

<sup>52</sup> Vid. PEDRAZA BOCHONS, J. V., “Competencia para las liquidaciones derivadas de actuaciones inspectoras”, *Revista Valenciana d’Estudis Autònoms*, nº 1, 1985, págs. 189 y 192. Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., “El estatuto del contribuyente”, *op. cit.*, pág. 647, donde pone de relieve la “progresiva atribución de facultades y de poder a la Administración Tributaria en detrimento de toda noción de equilibrio en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes”, produciéndose una “progresiva inspectorización” de la Administración tributaria. Lo que confirma la “extrema relevancia y no fácil imbricación entre el ‘diritto dell’erario’ y el ‘rispetto di quella sfera di riservatezza individuale’”, tal y como fue puesto de relieve por GRANELLI, A. E., “La tutela del segreto professionale nelle ispezione fiscali”, *Riv. G.F.*, 1980, pág. 465.

en el ámbito tributario adquiere, de este modo, tintes desproporcionados; con él, en definitiva, no se hace sino esconder el verdadero interés subyacente: la hambruna y voracidad recaudatoria. Interés recaudatorio que ha servido de excusa y ha conseguido, en numerosas ocasiones, menguar los derechos y garantías del sujeto<sup>53</sup>. Y para ello, se ejercen unas potestades administrativas, inspectoras o recaudadoras, que deben ser atendidas desde la ubicación constitucional del fin que las legitima.

El diálogo entre protección constitucional de los derechos fundamentales y actuaciones de la Administración tributaria es más que evidente, principalmente desde la potestad de ejecución forzosa de esos actos administrativos para la persecución de un interés general<sup>54</sup>. Este interés general que también supone el íntegro respeto de los derechos fundamentales, y, entre ellos, el que proclama la inviolabilidad del domicilio o la intimidad, y el ejercicio de las actuaciones necesarias para su efectivo desarrollo<sup>55</sup>. El TC, S. 53/1985, de 11 de abril, afirmó tajantemente que “los derechos fundamentales son los componentes estructurales básicos, tanto del conjunto del orden jurídico objetivo como de cada una de las ramas que lo integran”; y, una de ellas, evidentemente, es el Derecho tributario. En consecuencia, no cabe olvidar que el primer interés fiscal es también el escrupuloso cumplimiento de los derechos fundamentales<sup>56</sup>, que no deberá ser traducido únicamente como interés recaudatorio<sup>57</sup>. Como ha afirmado Palao Taboada,

---

<sup>53</sup> Vid. ESEVERRI, E., “Potestades de la Administración y derechos del contribuyente”, *CT*, n° 69, 1994, pág. 19 y ss., así como PALAO TABOADA, C., “La posición del contribuyente...”, *op. cit.*, pág. 47.

<sup>54</sup> Como afirmaba la STC 22/1984, “una vez admitida la conformidad con la Constitución de la potestad administrativa de autotutela, hay en seguida que señalar que la Administración, que a través de sus órganos competentes procede a la ejecución forzosa de actos administrativos, tiene en los actos de ejecución que respetar los derechos fundamentales de los sujetos pasivos de la ejecución.... La regla del respeto de los derechos fundamentales del art. 108 de la LPA, anterior a la Constitución, debe generalizarse a todos los casos de ejecución forzosa por la Administración con mayor motivo después de la entrada en vigor de la Constitución”. El f.j. tercero de esta Sentencia constituye el ejemplo relevante de una argumentación basada en un lograr una línea de equilibrio en un más que movedizo e inestable umbral entre derechos fundamentales y fines sociales. Vid. JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 36 y ss.

<sup>55</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo...* *Op. cit.*, pág. 64, afirman que actualmente “el interés público primario es, justamente, el respeto y el servicio de los derechos fundamentales (...). La articulación de las libertades públicas individuales con el interés general deberá buscarse en el sistema constitucional mismo y en las Leyes Orgánicas que lo desarrollen (art. 81.1), y no en ninguna apreciación subjetiva de los funcionarios”. De ahí que solamente mediante una explícita e inequívoca habilitación mediante Ley formal la Administración pueda intervenir en el ámbito de los derechos fundamentales. La profesora SOLER ROCH, M. T., “Deberes tributarios y derechos humanos”, *RTT*, n° 30, 1995, pág. 102, pone de relieve “el auge o retorno a una concepción garantista del Derecho Tributario, en consonancia con una ideología liberal centrada en la defensa de los derechos individuales frente a los poderes públicos, que se ve reforzada, como veremos, desde las instancias jurisdiccionales europeas”. Por su parte, RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto Bancario...*, *op. cit.*, pág. 41, afirma, que, en la actualidad, “el Estado debe ser un Estado fiscal para poder ser un Estado social y de Derecho”.

<sup>56</sup> Y que, según la STC 69/1996, de 18 de abril, f.j. quinto, “una vez perfeccionada la relación jurídica, cualesquiera que fueren su naturaleza, pública o privada y su origen o fuente, la autonomía de la voluntad o la Ley e incluso aunque fuere el reflejo final del ejercicio de una potestad como la tributaria o la sancionadora, la Hacienda es ya uno de sus sujetos activo y pasivo, sin una posición preeminente ni prerrogativa exorbitante alguna”.

<sup>57</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Hacia una nueva justicia administrativa*. *Op. cit.*, pág. 47, es partidario de ofrecer una relectura de las relaciones entre Administración pública y administrado, basándose en el papel estelar que asumen los derechos fundamentales con la Constitución, lo que ha conllevado, según este autor, el abandono de la mecánica alusión a los intereses generales como superiores. Vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., “Notas sobre la

“comienza, en efecto, a difundirse la convicción de que la justicia en este importante sector de la vida social no depende sólo de una correcta formulación de las leyes tributarias sustantivas, sino también, de manera decisiva, de una regulación de la actividad administrativa y de los recursos contra su ejercicio ilegal que armonice los derechos de la Hacienda y de sus contribuyentes”<sup>58</sup>.

Como ha sido puesto de relieve por la doctrina iuspublicista, los derechos fundamentales son una suma de intereses privados y públicos, pues de lo contrario se realizaría una “interpretación atomizante que coloca al individuo y la comunidad en una relación de medio y de fin”, como reflejó Häberle<sup>59</sup>. Y, constitucionalmente también, se optó por la superación de esa confrontación entre intereses individuales e intereses públicos al recoger, expresamente, unos valores superiores que han supuesto la asunción, en mérito a los principios de justicia que los recogen y hacen efectivos, de una concepción axiológica y, al tiempo, teleológica (como condición para preservar los valores en ella consagrados, STC 18/1981, de 8 de junio) o funcional. Así, se tiende a la consecución de unos fines de interés común que exceden de los particulares del órgano administrativo, sean meramente los de recaudación u otros. Y se legitima, además, una interpretación de la Constitución muy por encima de una mera contraposición de intereses diferenciados -v.gr. entre los protegidos por los derechos fundamentales respecto de actuaciones favorecedoras de los principios rectores de la política social y económica-, para concebirla como un todo armónico (STC 26/1981 y 18/1984) que permita la consecución de los postulados de justicia. Esas normas constitucionales regulan, no el deber o cualquier deber de contribuir, sino un específico y concreto deber de contribuir que debe ser acorde con esos principios de justicia tributaria. Ese deber de contribuir debe ser efectivamente realizado, también si para ello requiere de la intervención de órganos administrativos habilitados legalmente. Esta actuación de la Inspección de los Tributos y de los órganos de recaudación tributaria, por tanto, debe adecuarse a Derecho, constitucional y legal, pues, como afirma el profesor Pedraza Bochons<sup>60</sup>, si “con ella se lesionan los intereses de los obligados tributarios, se está lesionando el interés común a cuyo servicio debe estar la Administración por imperativo constitucional”.

De hecho, aun siendo importante, ese ‘interés fiscal a la recaudación’ no recoge por sí sólo el conjunto de los resultados que debe conseguir la Administración tributaria, en general, y esas actuaciones administrativas inspectoras o recaudadoras tributarias en particular, por mucho que se haya pretendido elevarlo a criterio que informa las regulaciones y actuaciones administrativas

---

función administrativa en la Constitución Española de 1978”, en la obra sobre *La Constitución Española de 1978*, dirigida por PREDIERI, A. y GARCÍA DE ENTERRÍA, E., Civitas, Madrid, 1980, pág. 681, puntualiza que al argumentarse que “la Administración sirve a los intereses generales, no se está aludiendo a un interés general como concepto abstracto e ideológico, distinto ópticamente de la pluralidad de intereses sociales en presencia”.

<sup>58</sup> PALAO TABOADA, C., “Naturaleza y estructura...”, *op. cit.*, pág. 17. Vid., también, DASSESE, M., “Pouvoirs d’investigation du fisc: situation actuelle et perspectives”, *Revue Générale du Fiscalité*, nº 6-7, 1986, pág. 135 y ss.

<sup>59</sup> HÄBERLE, P., *La libertad fundamental...*, *op. cit.*, pág. 75.

<sup>60</sup> PEDRAZA BOCHONS, J. V., “La ordenación temporal...”, *op. cit.*, pág. 45, también considera que la correcta aplicación de la norma tributaria no puede dirigirse simplemente a la recaudación tributaria, sino al logro del fin que es la justicia, “lo que conlleva la indefectible presencia de los criterios materiales de justicia en la aplicación del tributo”. Vid. RUÍZ GARCÍA, J. R., *Secreto bancario y Hacienda Pública*. Civitas, Madrid, 1988, pág. 121, quien afirma que “la concepción de la Administración al servicio de los intereses generales excluye de raíz toda pretensión por construir un pretendido interés meramente fiscal o recaudatorio, cuya realización práctica constituiría el objeto de la Administración tributaria”.

tributarias. Simple y llanamente, cegarse con las excelencias recaudatorias supone una meguada lectura de los objetivos constitucionales a conseguir también mediante ese deber de contribuir a través del sistema tributario. Y puede llegar a ser excusa fácil para que, a su vez, las potestades administrativas vayan arañando terreno, progresivamente, al sujeto y sus derechos, ensalzando aún más la, ya de por sí, preeminente posición de la Administración tributaria. En ese sentido, medir competitivamente la gestión tributaria por los órganos administrativos tributarios en términos de efectividad recaudadora supone obviar la posición constitucional de la Administración, y la más completa función que, a raíz de la instauración de una Carta Magna normativamente vinculante, se ha atribuido a todos los poderes públicos.

### **3.2.- LA 'INSTRUMENTACIÓN' DEL INTERÉS GENERAL QUE LO REDUCE A MERO INTERÉS FISCAL A LA RECAUDACIÓN. LA INFLUENCIA DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL ITALIANA**

Por tanto, conviene reconducir determinadas interpretaciones y equivocaciones. Evidentemente que nos encontramos ante una relación entre dos sujetos que, de hecho y en principio, podría pensarse, aséptica pero erróneamente, que ocupan posiciones antimétricas. Pero no deja de ser menos cierto y relevante que, por encima de acreedor y deudor, de Estado y contribuyente, se sitúa, y a ella están ambos sometidos, la Constitución y la Ley, como expresión de esa voluntad popular<sup>61</sup>.

Advirtamos, de entrada, que no somos partidarios de entender en perenne conflicto, de un lado, uno de los intereses públicos subyacentes -como consecución de la recaudación- en las actuaciones de la Administración tributaria, y, de otro, la tutela de los derechos de los ciudadanos. En estos términos se planteó la cuestión en Italia, incluso desde los pronunciamientos de la Corte Costituzionale italiana -v.gr. en la S. de 26 de noviembre de 1964 y posteriores-, al exponer que "el interés a la recaudación de los tributos está protegido por la Constitución en el art. 53, en el mismo plano de cualquier derecho individual, de manera que se impone su satisfacción incluso en conflicto con el interés a la inviolabilidad del domicilio". Precisamente, el error radica, fundamentalmente, en entender esa virtualidad recaudatoria como un interés confiado a la Administración tributaria a la manera de un interés particular del ente<sup>62</sup>. La Sentencia 50/1965, afirma, en su f.j. segundo, que dicho interés fiscal está especialmente tutelado por la Constitución "de manera que... se configura, no como uno de los intereses indistintos que son confiados al cuidado de la Administración estatal, sino como un interés

---

<sup>61</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., "Interpretación de normas...", *op. cit.*, págs. 60-61; ESEVERRI, E., "Potestades de la...", pág. 19 y ss., y también GARCÍA AÑOVEROS, J., "Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales", *REDF*, *op. cit.*, pág. 217.

<sup>62</sup> Vid. SANTAMARIA, B., "Attività ispettiva e tutela del contribuente", *Dir.Pra.Trib.*, 1980-I, pág. 657, cuando afirma que esos derechos fundamentales "no podrán ser derogados si no cuando subsista *un contrapuesto interés de carácter público* al cual la ley reconozca un grado de relevancia más intenso que al privado, (...) debiendo ceder en ese caso el derecho del sujeto" (las cursivas son nuestras). Este autor encuentra argumentos para mantener esta concepción en el art. 14 CI, apuntando la degradación que sufre el derecho a la inviolabilidad del domicilio a meros intereses legítimos cuando la ley otorga preeminencia al interés cognitivo en materia tributaria. Vid. COPPA, D., *Gli obblighi fiscali da terzi*. Giuffrè, Milano, 1990, pág. 82, donde se refiere a ese interés fiscal como reflejo de la instrumentalidad de la actividad impositiva, en cuanto dirigida a la recaudación para procurar el funcionamiento regular de los servicios necesarios colectivos, independientemente de las ventajas individuales.

particularmente diferenciado que, atendiendo al regular funcionamiento de los servicios necesarios para la vida de la comunidad, condiciona su existencia”<sup>63</sup>.

Además, en el caso concreto italiano, el art. 14.3 CI permite que los motivos fiscales conduzcan a que las leyes regulen de otra manera el régimen garante de ese derecho constitucional. De ahí que también algunos autores hayan situado en un mismo plano ese interés a la recaudación tributaria y los derechos constitucionales, especialmente, la inviolabilidad del domicilio. Otros autores, como el profesor Di Pietro<sup>64</sup>, denuncian que “a medida que el interés en la recaudación de los tributos asume desde el punto de vista sustancial un propio y autónomo relieve, más se diferencia de los intereses generales confiados al cuidado de la Administración pública, más condiciona la existencia misma de la comunidad estatal y su relativa funcionalidad, y además la posición jurídica del contribuyente en la aplicación de los tributos se diferencia de la del ciudadano al que se dirige la Administración pública para la aplicación de normas diversas de la tributaria”.

Tampoco esa cita al art. 53 CI que realizan las sentencias de la Corte Constitucional italiana puede ser utilizada como excusa válida. Como puso de relieve Fedele<sup>65</sup>, “el interés a la segura y tempestiva recaudación no está inmediatamente protegida por el art. 53 CI. A pesar de que la Corte Costituzionale sigue manteniendo que es uno de los valores unidos a dicha norma, yo no encuentro soporte textual o sistemático alguno para esta tesis; es más, tengo la sospecha que es difícilmente deducible también de otras normas constitucionales. Entonces, allí donde las normas introducen y dan relevancia a este interés estamos probablemente fuera del núcleo esencial de fenómeno fiscal”. Efectivamente, como trajo a colación De Mita<sup>66</sup>, la Corte ha hecho del interés fiscal (como interés general de la comunidad, y no de la Administración) la línea para legitimar o no en el ordenamiento tributario todas las derogaciones al derecho común, que se han convertido

---

<sup>63</sup> En ITALIA, sobre esta cuestión, pueden verse las sentencias de la Corte Costituzionale Italiana: n° 45, de 9 de abril de 1963; la n° 91, de 19 de noviembre de 1964; n° 50, de 16 de junio de 1965; la n° 164, de 6 de junio de 1974 y la n° 91/1993, de 19 de noviembre. Vid. DE MITA, E., “L’influsso della giurisprudenza...”, *op. cit.*, pág. 603, y de este mismo autor, “Parità di trattamento e ricerca di principi generali del Diritto Tributario”, *RDFSFS*, n° 3, 1976, pág. 173 y ss., así como “Interesse fiscale e tutela del contribuente”, *Corr.Trib.*, 1981, pág. 1279. Vid. FANTOZZI, “I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell’accertamento tributario”, *RDFSFS*, 1984, pág. 112. La STC italiano, de 18 de febrero de 1992, encuentra un límite al principio de capacidad contributiva y de solidaridad cuando el ‘accertamento tributario’ viniese limitado por el secreto bancario. Vid., MOSCHETTI, F., *La capacità contributiva. Op. cit.*, pág. 11, así como STEFANI, G., “La Costituzione fiscale...”, *op. cit.*, pág. 1547. Puede verse también MARONGIU, G., “Contributo alla realizzazione della ‘Carta dei diritti del contribuente’”, *Dir.Pra.Trib.*, 1991, págs. 585-636, y cfr., también, MICALI, S., “La tutela del contribuente tra interesse pubblico alla conoscenza e diritto alla riservatezza”, *Dir.Pra.Tri.*, 1995, págs. 1425-1443, quien acaba el estudio afirmando que, desde una óptica de ponderación de los valores sociales, prevalece el interés público de conocer (trasparencia) sobre el derecho a la intimidad (riservatezza).

<sup>64</sup> DI PIETRO, A., “Tutela del contribuente y Constitución material en la aplicación de la norma tributaria”, en la obra colectiva *Garantías Constitucionales del contribuyente*. Tirant lo Blanch. Valencia, 1998, págs. 92-93, denunciando que “la Constitución material en Italia ha permitido hasta ahora que el interés por la recaudación de los tributos condicionase todo el derecho tributario formal. No ha querido reconocer que, sobre este plano, el contribuyente estuviese constitucionalmente protegido al igual que otro ciudadano frente a la Administración”.

<sup>65</sup> FEDELE, A., “I principi costituzionali...”, *op. cit.*, pág. 464.

<sup>66</sup> DE MITA E., *Legalità tributaria...*, *op. cit.*, pág. 75, opta por denominar ‘interés fiscal en el sentido constitucionalmente correcto del término, para contraponerlo al fiscalismo entendido como conjunto de institutos irracionales, puestos sólo como privilegio de la Administración’.

en la particularidad del derecho tributario, y que hacen decir que esta rama del derecho sea diferente de las demás.

En España, sin embargo, el art. 18.2 CE no recoge ninguna alusión expresa a la compaginación entre el citado derecho y la materia tributaria, ni permite, de ningún modo, desatender al consentimiento o a la autorización judicial para realizar una entrada legítima. No obstante, la *Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990*, sosteniendo “una posición un tanto jacobina”<sup>67</sup>, dispuso, en su f.j. cuarto, que el deber constitucionalmente establecido de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad de cada contribuyente implica, “más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una *situación de sujeción* (sic) y de colaboración con la Administración Tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”<sup>68</sup>.

También, la STC 195/1994, de 29 de julio, f.j. 3, afirmaba: “Las potestades de que goza la Administración Tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes que, *habida cuenta de la especial situación de sujeción* que supone la configuración de la relación tributaria en el art. 31 de la Norma Fundamental como deber constitucional (STC 76/1990, f.j. 3) debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza”. A su vez, la STC 182/1997, f.j. sexto, puso de relieve que “la aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de

---

<sup>67</sup> Así, TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Procedimientos tributarios y...”, *op. cit.*, pág. 692.

<sup>68</sup> El TC, en la S. 76/1990, dijo que no hay igualdad de posiciones Administración-administrado, pues “no cabe sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara. Como antes se vio -f.j. tercero- esa pretendida igualdad resulta desmentida por el art. 31.1 de la Constitución española que, al configurar el deber tributario como un deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes; potestades que, por esencia, sitúan a la Administración como *potentior persona* en una situación de superioridad sobre los contribuyentes” Sobre esta sentencia, ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “Propuesta para una reforma fiscal en España”, *RTT*, n° 28, 1995, pág. 20, afirma que ha supuesto un apoyo de las tesis que sitúan a la Administración en una posición de superioridad de derecho respecto del administrado, y se manifiesta partidario de entender una relación de igualdad básica entre los dos sujetos. FERREIRO LAPATZA, J. J., “El estatuto...”, *op. cit.*, pág. 654, la tilda de “tan célebre como desafortunada sentencia”, que “lejos de frenar los excesos del poder los abultó”. GARCÍA AÑO VEROS, J., “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *REDF*, *op. cit.*, pág. 216, la considera “uno de los más nítidos borrones en la vida del TC”. Vid., también, las críticas de SÁNCHEZ SERRANO, L., “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)”, *op. cit.*, pág. 20 y ss., y CASADO OLLERO, G., “Tutela jurídica y garantías...”, *op. cit.*, pág. 100, afirma que las afirmaciones de la STC se tendrán que “interpretar por encima de su pura significación gramatical, a la luz de la Constitución”, especialmente el art. 9 y 31 CE. Esta sentencia mantiene, al decir de Casado Ollero, pág. 101, una “concepción pre-gianniniana de la relación jurídica tributaria, como relación autoritaria y de plano inclinado entre la Administración, potentior persona, y un obligado tributario, súbdito”. De hecho, como afirma PAULICK, H., en el estudio preliminar “La Ordenanza Tributaria de la RFA. Su función y significado para el Derecho tributario”, en la traducción española de Palao Taboada, de la *Ordenanza tributaria alemana*. IEF-MEH, Madrid, 1980, pág. 36, “el moderno Derecho tributario ya no conoce al súbdito, que no era más que un objeto de la imposición. La moderna Administración financiera se relaciona con el ciudadano libre y emancipado, el cual posee, en virtud de la Constitución, una esfera jurídica propia que exige ser respetada incluso en todas las cuestiones relativas a la imposición”.



contribuir que nuestra Constitución impone en el art. 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la *singular posición* que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional (STC 76/1990)". La orientación similar a las resoluciones italianas citadas excusa mayores referencias.

Sin embargo, parece que estas resoluciones del Alto Tribunal no comparten, ni la afirmación de la STC 160/1997, de 2 de octubre, f.j. cuarto: "la Constitución, y muy particularmente los derechos fundamentales, inspiran y alientan todo nuestro ordenamiento, hasta sus últimas o más modestas manifestaciones", ni la exigencia de "interpretar la normativa vigente en el sentido más favorable para la efectividad del derecho fundamental" (STC 17/1985 y 29/1985); y "la exigencia de que los límites a los derechos fundamentales hayan de ser interpretados con criterios y en el sentido más favorable a la eficacia y esencia de tales derechos" (S. 156/1986). Como puso de relieve el profesor García Añoveros<sup>69</sup>, "no existe un deber de contribuir que sea algo adicional a la sujeción al ordenamiento jurídico"; que "la lucha contra el fraude fiscal no es un mandato de la Constitución, más allá del mandato que, mediante el expediente legal oportuno, afecta a la lucha contra cualquier fraude, infracción o delito, sea o no tributario".

El profesor García de Enterría ha afirmado, sin tapujos, que esas invocaciones rituales al interés general deben comenzar a ceder ante el ciudadano titular de derechos fundamentales, afirmando que "los derechos fundamentales son resistentes absolutamente frente a la pretensión de superioridad posicional general que la Administración tiene el hábito de invocar"<sup>70</sup>. De hecho, ha sido moneda harta frecuente la apelación al concepto de interés público para privilegiar la posición de la Administración, también ante los derechos fundamentales del sujeto, como si ese apelativo de 'público' implicase, por sí, una superioridad incuestionable en razón de la mayor extensión numérica que puede representar<sup>71</sup>. Además de que, tal y como señala Pound<sup>72</sup>, "cuando

---

<sup>69</sup> GARCÍA AÑOVEROS, J., "Una nueva ley general tributaria. Problemas constitucionales", en la obra colectiva *Garantías...*, *op. cit.*, pág. 103 y ss., y en "Una nueva Ley General Tributaria", *REDF*, *op. cit.*, pág. 218, critica la utilización de la idea de sacralización al referirse a la: "*santidad del fin recaudatorio del Estado*. (...) Es la idea de una Administración que debe ser prepotente en cuanto personifica el bien común, en el orden económico". AGUALLO AVILÉS, en su trabajo "Interés fiscal y...", *op. cit.*, pág. 576 y ss., afirma que es un "mal entendido, desorbitado, desproporcionado, me atrevería incluso a decir 'prostituido' concepto de interés a la recaudación que, sin tener siquiera explícito reconocimiento en nuestra Constitución, dirige siempre los designios del Ejecutivo, en gran medida, la actuación del Legislativo y, a veces -por fortuna, sólo a veces- los dictámenes del Tribunal Constitucional".

<sup>70</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Hacia una nueva justicia...*, *op. cit.*, pág. 55. También, FERNÁNDEZ-RODRÍGUEZ, T. R., en el capítulo "Los derechos constitucionales", en la obra dirigida por García de Enterría y Clavero Arévalo, *El Derecho Público de finales de siglo: una perspectiva iberoamericana*. Civitas, Madrid, 1997, pág. 470 y ss.

<sup>71</sup> SAINZ MORENO, J., *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Civitas, Madrid, 1976, pág. 313 y ss., donde afirma, en pág. 324, que "el carácter público del interés no implica oposición ni desvinculación del interés privado. No existen intereses públicos 'impersonales' distintos de los que interesan particularmente a los ciudadanos. Por el contrario, el interés público se sustenta en los intereses privados de cada persona, pero no en todos, sino sólo en aquellos que ésta comparte con los demás", y en pág. 325 dice que "el interés público como concepto legal plantea un problema de interpretación jurídica, no de libre decisión".

<sup>72</sup> POUND, recogido por ALONSO GARCÍA, *La interpretación...*, *op. cit.*, pág. 432. Vid. NIETO, A., "La Administración sigue con objetividad...", *op. cit.*, págs. 2185, donde pone de relieve los avatares históricos, ideológicos y jurídicos que han tomado parte en la noción de interés general.

se trata de evaluar o contrapesar intereses o reivindicaciones, debemos tener cuidado de compararlos en un plano de igualdad. Si categorizamos a uno como interés individual, y a otro como interés social, podemos estar decidiendo la cuestión por adelantado”.

Cuando entra en liza el componente tributario, el ejercicio de la potestad comprobadora o recaudadora -que no fiscalista<sup>73</sup>- y ese interés a la recaudación tributaria, el problema adquiere una verdadera desmesura. Desvinculando ese carácter público y constitucional del fenómeno tributario, que resulta ser garantía de la existencia del mismo Estado y herramienta para la consecución de sus fines, se tiende, por unos, a primar una visión partidista de esa función, alineados con motivaciones claramente individualistas, de ‘interés privado’; por otros, a realizar una lectura del ‘interés general’ como exigencia desmedida de recaudación tributaria. Ambos desconocen que también existen unos ‘intereses comunitarios’ reconocidos por el TC -SS. 60/1982, de 11 de octubre, la 62/1983, de 11 julio, y la 18/1984, de 7 de febrero- que, como puso de relieve el profesor Martín Queralt<sup>74</sup> y ya habían propuesto M. S. Giannini, Galgano y Fortshoff, superan la tradicional contraposición entre intereses públicos y privados.

Desde una adecuada lectura de la Constitución se produce, por tanto, una difuminación considerable de esa confrontación entre interés privado e interés público, dejando paso a sectores con una amplia convergencia o confluencia entre ambos. Así, redundan en claro interés para los particulares los principios y objetivos genéricos de igualdad, solidaridad y progresividad. Y el fenómeno de la tributación con arreglo a los criterios del art. 31 CE, como ha puesto de relieve en numerosas ocasiones el profesor Lozano Serrano<sup>75</sup>, encierra una *dimensión colectiva* que rebasa ese estrecho marco de relación. El interés fiscal o recaudatorio no puede ser la guía preponderante del actuar administrativo. Como reflejó el profesor Sainz de Bujanda<sup>76</sup>, con la autoridad propia de sus palabras, que, a veces, “por un mal entendimiento del llamado ‘interés

---

<sup>73</sup> Como denominó CAYÓN GALIARDO, A., a la actividad administrativa de recaudación tendente a producir de manera casi cegada un incremento sustancial de la misma, en “La interdicción de la discrecionalidad...”, *op. cit.*, pág. 584. Vid. LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, *op. cit.*, págs. 112-113.

<sup>74</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., “La potestà tributaria”, *op. cit.*, pág. 148, y en el *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 262.

<sup>75</sup> Vid. las reflexiones de LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, *op. cit.*, pág. 82 y ss., sobre la crítica al concepto de interés general o público divergente del de los particulares. Sobre la dificultad actual de separar tajantemente lo público y lo privado, del mismo autor, “Intervencionismo y Derecho Financiero”, *REDF*, nº 55, 1987, pág. 340 y ss.

<sup>76</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*. Vol. II. Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1977, pág. 75. Por su parte, el profesor SAINZ DE BUJANDA, F., en *Sistema de Derecho Financiero, I*, “Introducción”. Vol. 2, Madrid, 1985, pág. 219, en la nota 132, con certera argumentación, nos ponía en aviso de que: “conseguir un derecho tributario garantista de los intereses colectivos no debe hacernos olvidar que la Administración propende, a medida que aumenta su poder, a desconocer los derechos de la persona individual, sacrificándolos en aras, de un llamado interés superior que, muchas veces no es otro que el de los equipos gobernantes y el de sus clientelas políticas. Misión de los juristas es luchar sin tregua para que las metas del bien común no se manipulen ni tergiversen con el propósito de justificar la lesión o el despojo de los intereses individuales legítimos. Ordénese, por tanto, la ley hacia la ordenación del bien común... pero sin olvido de su garantía. Trasladado al campo financiero: organícese un justo sistema de imposición y postúlese una justa asignación de los gastos públicos; mas no se debiliten los resortes que garantizan los derechos de la persona individual -de cada contribuyente- en el marco de las relaciones intersubjetivas con la Hacienda Pública”.

fiscal', la Administración conculca el ordenamiento tantas veces, al menos, como los propios contribuyentes".

Entender el fenómeno financiero únicamente como interés recaudatorio, y, por tanto, un 'interés fiscal' como interés a la recaudación monetaria, supone una amputada concepción de la sistema tributario y del conjunto de fines a conseguir, incluidos los mandatos constitucionales. En definitiva, hacer pivotar la explicación, o, lo que sería aún más grave, toda una concepción del sistema tributario a partir del interés fiscal a la recaudación supondría la adopción de unos criterios metodológicos que conducirían a conclusiones inaceptables a través de una lectura diferente, incluso, de las instituciones básicas establecidas por la Constitución. Obviamente, distinto sería el papel a otorgar a los valores y principios constitucionales en su tarea de comprender el fenómeno tributario más allá de una radical contraposición de intereses. Y diferentes serían también los efectos que se traducen en la consecución de unos fines y objetivos a nivel social y económico, tanto por la Constitución como por ende al Derecho financiero, que, desde ese otro punto de vista, se observarían como ajenos al sistema tributario<sup>77</sup>.

#### **4.- EL PAPEL DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. LA LGT Y LA NOVEDOSA APORTACIÓN DE LA LEY 1/1998**

Tanto la doctrina como el mismo TC -aunque éste, de manera muy aislada y sin exprimir todo el jugo en sus manifestaciones- han venido reiterando la necesidad de amoldar la carga tributaria a los principios de justicia material consagrados en el Texto Supremo. Pero resaltando, a su vez, que, para la consecución de la justicia constitucional a través del deber de contribuir, esos principios constitucionales deben proyectarse también sobre las normas que regulan la aplicación del tributo<sup>78</sup>. Indudablemente, del impulso que los órganos de la Inspección o recaudación de los Tributos den a sus actuaciones, respetando los derechos de los sujetos pero actuando, según Derecho, depende la efectividad del sistema tributario modulado por los principios del art. 31 CE. Con esta orientación, se puede observar un incremento de la influencia de los principios situados en disposiciones constitucionales sobre la parte del Derecho tributario destinada a regular los procedimientos de aplicación del tributo. Importancia que nos ha movido a intentar destacarlos con anterioridad e incidir, ahora, en la virtualidad de esos principios materiales y

---

<sup>77</sup> V.gr. con las exenciones, tras la aportación de LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, pág. 62 y pág. 81 y ss., desde su justificada posición contraria a la adopción metodológica del criterio del interés tutelado, típicamente liberal. Este autor pone de relieve que, en caso contrario, incluso este interés a la obtención de ingresos, pretendidamente tutelado por las normas financieras que incide en la aplicación e interpretación de esas normas, se erige en factor definidor, excluyente incluso, y justificador de lo 'jurídico-financiero'; hasta el extremo de propugnar la no pertenencia al ámbito financiero de la norma o instituto jurídico que no lo observase. En definitiva, postular que la aplicación del Derecho financiero "debe tender a la satisfacción de aquel interés público conduciría a cercenar las posibilidades operativas de las normas financieras, así como a dificultar la realización de los principios de justicia que han de presidir y orientar su interpretación y aplicación".

<sup>78</sup> Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español. Op. cit.*, pág. 264, y CASADO OLLERO, G., "La colaboración con...", *op. cit.*, pág. 152. Vid. SÁNCHEZ GALIANA, J. A., "Las actuaciones de la...", *op. cit.*, pág. 423, destacando la eficacia de los principios constitucionales como límites y como fundamento de las actuaciones de la Administración tributaria. Vid. la exposición de motivos del RGIT. Con esta orientación, FEDELE, A., "I principi costituzionali...", *op. cit.*, pág. 465, quien pone de relieve la noción sistemática del ordenamiento tributario (extraída del art. 53 CI), mediante relaciones estrechas entre la disciplina estática del tributo (presupuesto, sujetos, base imponible, tarifa) y la disciplina de la actuación, que depende de la primera, que con esa debe ser coordinada. Vid., asimismo, SCHICK, W., "Il procedimento nel diritto...", *op. cit.*, pág. 72.

formales para la aplicación efectiva de la voluntad constitucional desde una visión sistemática del ordenamiento jurídico-tributario.

En este terreno se aúnan los derechos fundamentales de la persona con la eficacia en la actuación de los órganos administrativos tributarios, cuyo estudio ha ido ganando muchos enteros para la consecución de esa justicia mediante el sistema tributario<sup>79</sup>. Como pusieron de relieve Cortés Domínguez y Martín Delgado<sup>80</sup>, “para nada vale el esfuerzo del legislador en definir legalmente los elementos estructurales que definen la obligación de cada tributo si esta labor no va acompañada de una rigurosa disciplina de la actividad administrativa aplicadora del Derecho”. De hecho, esa regulación normativa de los procedimientos de aplicación del tributo requiere la atención debida por coadyuvar a la realización de la justicia constitucional derivada de la plasmación del deber de contribuir.

Ahora bien, el denominado “Estatuto del Contribuyente” -Ley 1/1998-, desde su carácter de ‘ley ordinaria’, ha recogido en su articulado un elenco de derechos y principios aplicables al ámbito tributario. Esos principios del artículo 2 de la Ley 1/1998 despliegan su eficacia tanto a la hora de dirigir los objetivos aplicables en la regulación normativa del tributo como al modular las tareas de consecución de la eficacia y efectividad del sistema tributario. Sin embargo, algunos de esos principios del art. 2, principalmente los que regulan la actividad normativa que recae sobre el hecho imponible, no son más que mera redundancia innecesaria de los establecidos en la Norma Constitucional -con la particular fuerza aplicativa que de ellos cabe predicar<sup>81</sup>. En otro caso, su asunción expresa en un precepto legal ha supuesto una novedad, aunque, por ello mismo, su eficacia nunca podrá asemejarse, en pie de igualdad, con la atribuida a los recogidos en el art. 31 CE.

Así ocurre con la mención de la justicia como concreto principio de ordenación del tributo, además de conformarse como eficacia predicable del entero sistema tributario y como valor

---

<sup>79</sup> Esta idea fue puesta de relieve RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio...*, *op. cit.*, pág. 38, con expresa remisión al profesor Sáinz de Bujanda. Vid., CASADO OLLERO, G., “La colaboración con...”, *op. cit.*, pág. 152, y MARTÍN DELGADO, J. M., *Derecho tributario y sistema...*, *op. cit.*, pág. 126, quien afirma que la justicia no se consigue sólo en la elección de los hechos imposables, bases y tipos, sino también en el momento de la aplicación de los tributos. LOZANO SERRANO, C., *Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios*. Aranzadi, 1997, págs. 12-13, también ha reflejado que esta parte del Derecho tributario no es “nada ajena a los principios sustantivos de justicia”, pues se trata de conseguir los “medios de hacer real y efectivo el deber de contribuir, de cuya correcta regulación acorde con los mandatos constitucionales -también en su dimensión aplicativa- derivaría la satisfacción de las necesidades sociales ínsitas al mismo”. Sobre la aplicación de los principios constitucionales al ámbito de los procedimientos administrativos tributarios, ESCRIBANO, F., “La aplicación de la Ley...”, *op. cit.*

<sup>80</sup> Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ Y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento tributario español*. *Op. cit.*, pág. 264. Como expuso RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto Bancario...*, *op. cit.*, pág. 27, también los deberes de comportamiento de los sujetos pasivos y de terceros deben someterse a esos principios. Vid., sobre la importancia de los principios y su relación con la actividad administrativa de inspección tributaria, PUHL, T., “Le procedure ed i metodi di accertamento tributario alla luce dei principi costituzionali”, en *L'accertamento tributario nella Comunità Europea. L'esperienza della RFA*. A cura di A. Di Pietro. Giuffrè, Milano, 1997, pág. 2 y ss. FEDELE, A., “I principi costituzionali...”, *op. cit.*, págs. 476-477.

<sup>81</sup> Pues no adquieren un mayor grado de eficacia o vinculatoriedad por esa reiteración, ni podrán ser modificados por otra posterior regulación legal, dada su filiación constitucional -como sí podrá ocurrir con los no previstos en la Carta Magna-. Tampoco permiten, ante su desconocimiento o violación por la normativa legal o reglamentaria, un régimen distinto del que, como principios constitucionales, el ordenamiento jurídico les ha establecido.

superior que se debe observar en todos los resquicios del ordenamiento jurídico, según voluntad constitucional. Otro tanto se puede afirmar de la mención a la equitativa distribución de la carga tributaria de modo separado a la igualdad y al resto de principios. A mayor abundamiento, la propia Disposición Final primera de la Ley 1/1998 ha modificado el art. 3 de la LGT para dotarlo de una regulación coincidente con el citado párrafo primero del art. 2 de la Ley 1/1998. Además de considerar improcedente la reiteración del mismo contenido en dos preceptos de leyes diferentes -aunque sólo sea por razones de una cuestionable 'economía legislativa', si se nos permite la expresión-, ambos han asumido los mismos excesos, y se convierten en innecesarios, en otros puntos.

La novedad de mayor relevancia aportada por la Ley 1/1998 -que no se halla en la LGT-, ha venido de la mano del artículo 2, apartado segundo. En ese precepto se han plasmado una serie de principios dirigidos a la aplicación administrativa del sistema tributario: "generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales". Aunque estos principios no se encuentren recogidos explícitamente en el artículo 31 CE, sí que pueden deducirse del articulado constitucional si se realiza una interpretación sistemática de aquél en conexión con el art. 103 de la Carta Magna. Así, creemos, se puede deducir de algunas manifestaciones de la STC 76/1990, tras las nuevas exigencias prácticas surgidas por la orientación asumida por el sistema tributario -v.gr. con la generalización de las autoliquidaciones, los deberes de aportar información tributaria, etc.-.

De todos modos, es necesario analizar sucintamente la diversidad de esos principios legalmente establecidos en el art. 2.2 de la citada Ley. Así, la referencia al principio de generalidad, que sí se encuentra recogido en el art. 31 CE, la entendemos referida a que el sistema tributario debe conseguir su general y efectiva aplicación al mayor número de contribuyentes. De ese modo se podrá predicar la justicia del sistema tributario tanto en su formulación como en la aplicación de esa voluntad normativa tributaria. Por tanto, se exige que todos, sin distinción de clases ni cualquier otro motivo que no sea expresamente establecido por el legislador, previo respeto del acervo constitucional, contribuyan a sostener los gastos públicos cuando manifiesten capacidad económica y en función de ella, y siempre según criterios de igualdad y progresividad en la carga tributaria que deberá plasmarse en las normas tributarias y con su efectiva aplicación a los sujetos obligados por ellas. Esa generalidad afirmada de la aplicación del sistema tributario justifica, desde el precepto constitucional también, las actuaciones de inspección y recaudación tributaria tendentes a la consecución efectiva del deber de contribuir, entre ellas, las de entrada domiciliaria. Lo contrario dejaría al libre albur esa contribución y, por ende, la eficacia de esa imposición tributaria en los términos constitucional y legalmente queridos. Pero esa interpretación no puede suponer el alegato a que todos y cada uno de los contribuyentes deban ser objeto de procedimientos de comprobación tributaria, sino que, en principio, no deben existir motivos suficientes que justifiquen una desigual aplicación del sistema tributario de manera que desvirtúe la voluntad legislativa, y que esa generalidad exigirá las actuaciones de comprobación tributaria, partiendo de la buena fe del contribuyente, no en todo caso, sino cuando así lo exija el interés general. De todos modos, esa generalidad en la aplicación, que menciona el art. 2 de la Ley 1/1998, es un principio recogido en norma legal, no habiéndose establecido sanción alguna en caso de inobservancia, ni permite tampoco que cualquier contribuyente se pudiera sentir lesionado en su derecho a la igualdad, al ser objeto de comprobación tributaria, mientras que otro contribuyente no resulte sometido a inspección.

El principio de proporcionalidad recibe, por vez primera en el campo tributario, explícita mención más allá del ámbito estrictamente sancionador. Y lo hace desde este art. 2 de la Ley 1/1998 para desplegar su eficacia a toda la actividad administrativa de aplicación del sistema

tributario<sup>82</sup>. Ciertamente es que, aunque implícitamente, podía ser observado a raíz de la modificación de la LGT en 1995, exigiéndose, aunque sin citarlo expresamente, a la hora de la adopción de las medidas cautelares previstas tanto en el art. 128 como en el 142, ambos de la LGT. Como hemos tenido ocasión de exponer, se le ha considerado un principio general del derecho aplicable al ordenamiento jurídico en su totalidad que ha sido objeto de atención por nuestro Alto Tribunal español<sup>83</sup>. Este principio, por tanto, resulta aplicable en las actuaciones de la Administración pública, sea la tributaria o no, y debe ser apreciado y salvaguardado, a su vez, en la previa tarea legislativa en el ámbito tributario, cuando se regulen las potestades administrativas que puedan afectar a derechos fundamentales.

Por tanto, este principio de proporcionalidad debe hacerse presente también, en su triple vertiente, a la hora de discernir sobre el contenido y los límites de cada derecho fundamental en esa tarea de compaginación con otros valores, derechos o bienes constitucionales, y permaneciendo a salvo el contenido constitucionalmente declarado de cada derecho en el precepto de la Carta Magna donde se proteja. La STC 23/1997, de 11 de febrero, f.j. octavo<sup>84</sup>, trae a colación el f.j. tercero de la STC 55/1996, cuando afirmó que “el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales. Es, si quiere decirse así, un principio que cabe inferir de determinados preceptos constitucionales y, como tal, opera esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas

---

<sup>82</sup> No obstante, sí que se encontraba recogido en la Ley 30/1992, en el artículo 96. En el párrafo primero de este precepto se refiere a la ejecución forzosa de los actos administrativos con respeto al principio de proporcionalidad, y, en el segundo, a la elección del medio de ejecución forzosa menos restrictivo de la libertad individual, mientras que, en el tercero, se hace referencia a la entrada domiciliaria. También se hace explícita mención de este principio de proporcionalidad, esta vez en la aplicación de sanciones administrativas, en el art. 131 de la citada Ley. Vid., sobre este principio, antes de su consagración legal en la Ley 1/1998, RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto Bancario...*, op. cit., págs. 114 y ss.

<sup>83</sup> El reclamo y uso que el TC ha realizado del mismo, en parte debido a la posición que le ha asignado en el ordenamiento jurídico, ha ido progresivamente en aumento. Así, en un principio pareció que el TC, S. 62/1982, de 15 de octubre, asumía su raigón constitucional desde el art. 10.2 CE. Con posterioridad, desechó la existencia de un derecho a la proporcionalidad abstracta en la S. 65/1986, de 22 de mayo, alegando que no se encuentra explícitamente enunciado en la Constitución (STC 6/1988, de 21 de enero). No obstante, se observa una mayor presencia del mismo en los razonamientos del TC y, destacadamente, en las Sentencias 57/1994, f.j. 6, 50/1995, o la 207/1996, de 16 de diciembre, como hemos reflejado con anterioridad respecto de los derechos fundamentales. La STC 23/1997, de 11 de febrero, f.j. 11, afirmó que “respecto del canon para determinar la proporcionalidad de un precepto basado en el argumento de «la existencia o no de medidas alternativas menos gravosas pero de la misma eficacia que la analizada», ya hemos dicho que el control de este Tribunal Constitucional «tiene un alcance y una intensidad muy limitadas», so pena de arrogarse un papel de legislador imaginario que no le corresponde y de verse abocado a realizar las correspondientes consideraciones políticas, económicas y de oportunidad que le son institucionalmente ajenas y para las que no está orgánicamente concebido». Para acabar afirmando que “Las medidas alternativas han de ser, pues, palmariamente de menor intensidad coactiva y de una funcionalidad manifiestamente similar a la que se critique por desproporcionada”.

<sup>84</sup> Esta STC 23/1997, de 11 de febrero, aplica el criterio de ponderación de bienes a raíz de un análisis de las prerrogativas de la Administración. Afirmó que si existiese un “privilegio y se comprobase que no responde a los cánones de constitucionalidad... la conclusión habría de ser la apreciación de una vulneración del derecho reconocido en el art. 14 CE”; situación que se produjo en el caso enjuiciado por la resolución, declarando, en el f.j. 4, que el privilegio establecido “no sólo carece de justificación en orden a satisfacer algún bien constitucionalmente relevante, sino que compromete gravemente otros...”.

constitucionales. (...). El ámbito en el que normalmente y de forma muy particular resulta aplicable (...) es el de los derechos fundamentales”.

Si pretendemos dilucidar su virtualidad en los procedimientos administrativos de aplicación del tributo, sobre todo cuando el desarrollo de éstos, y el ejercicio de las correspondientes potestades administrativas, puede afectar a derechos fundamentales -v.gr. con entradas domiciliarias en actuaciones de inspección o recaudación tributaria, adoptando medidas cautelares en dichos procedimientos, o, incluso, ante procedimientos sancionadores-, en cada uno de esos procedimientos y en cada una de las actuaciones deberá ser atendido, cuando corresponda. De hecho, caracterizándose como potestades-función las que ejerce la Administración tributaria, y gozando de las prerrogativas legalmente establecidas para su ejercicio en orden a la consecución de los objetivos constitucionales, la posible incidencia en derechos de los sujetos reclama, de por sí, una presencia efectiva de este principio de proporcionalidad en esas ocasiones. Evidentemente, no para recortar aquéllas, sino para imponer su ejercicio dentro del marco legal, pero puntualizando las suficientes garantías para que la esfera de derechos de los sujetos no se vea arbitrariamente perjudicada.

De todos modos, es un principio reclamado y al que ha recurrido la doctrina tributaria<sup>85</sup>, como el profesor Lozano Serrano<sup>86</sup>, refiriéndose a la exigencia de proporcionalidad entre las medidas adoptadas y el fin perseguido por la actuación administrativa, de tal manera que se controle el acto administrativo “en la triple perspectiva del presupuesto de hecho que lo legitima, su contenido material y el fin concreto al que se dirige, a través de dos técnicas principales: el contraste medio-fin, que ha de guardar congruencia y razonabilidad, y el equilibrio de los intereses afectados, que impide sacrificar en exceso uno de ellos en privilegio de otros”. Otros autores, sin embargo, no han extraído todo el jugo que el principio presenta, sino que han realizado reclamos parciales sin acoger la triple vertiente en que se proyecta. Así, a la hora de atender al principio de proporcionalidad en la tarea legislativa cuando se relacionan con derechos fundamentales o en la concreta aplicación de una potestad administrativa, debemos corroborar la presencia de los tres juicios en que se descompone. En primer lugar, será necesario atender al *juicio de idoneidad*, de manera que se adecúe la medida a adoptar al fin que con ella se pretende conseguir; en segundo, el *juicio de necesidad*, para que se corrobore la estricta necesidad de la adopción de la medida en cuestión para la consecución del fin buscado, sin que pueda aplicarse otra medida menos gravosa o moderada para el logro del propósito perseguido sin pérdida de eficacia. En tercer lugar, se trataría de analizar, además, si la medida adoptada guarda la debida proporcionalidad en términos de equilibrio o ponderación con el fin pretendido, lo que sería el *juicio de proporcionalidad en sentido estricto*. Con esta postrera exigencia, se requiere la observación de la razonabilidad de la medida a adoptar y de los beneficios o ventajas a conseguir mediante su aplicación para el interés general, comparándola con los perjuicios o restricciones que supone para los otros bienes o valores constitucionales en conflicto, y que suele venir relacionado con los perjuicios de imposible o difícil reparación.

El principio de eficacia de la actuación administrativa tributaria, enunciado por el art. 2 de la Ley, ya se encuentra debidamente recogido en el art. 103 de la CE y en el art. 3 de la Ley

---

<sup>85</sup> Así, RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto bancario...*, op. cit., pág. 14 y ss., relacionándolo con la prohibición de la desmesura. También, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información...*, op. cit. Vid. MORILLO MÉNDEZ, A., “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios cautelares”, *RIF*, nº 29, 1998, pág. 9 y ss.

<sup>86</sup> Vid., en este sentido, LOZANO SERRANO, C., “La actividad inspectora...”, op. cit., pág. 235,

30/1992. En cuanto a la limitación de costes indirectos es un principio directamente conectado con el surgimiento de una multiplicidad de deberes formales junto a la obligación tributaria de pago, pero que tampoco legitima, por sí sólo, la interposición de un recurso por el particular alegando su desconocimiento o inaplicación<sup>87</sup>.

#### **4.1.- EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA POR LOS ÓRGANOS DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS. LA INSTRUMENTALIDAD DE LA POTESTAD DE ENTRADA Y RECONOCIMIENTO**

##### **4.1.1.- INTRODUCCIÓN**

Generalmente, el deber de contribuir será cumplido por la mayoría de los obligados a ello. Además, no sólo ingresando en las arcas públicas las cantidades exigidas, sino también satisfaciendo el haz de obligaciones de contenido económico y de deberes formales con finalidades tributarias que se le imponen a numerosos sujetos que no son el que realiza el hecho imponible. Pero este voluntario cumplimiento no puede impedir que la Administración tributaria realice actividades que, mediante la comprobación de la verdad material en el caso particular, para fijar el an y el quantum de la prestación tributaria, aseguren el respeto de los dictados establecidos por las normas tributarias. Se trata de evitar que ese deber constitucional se quede en una mera enunciación formal, sin traducción y efectividad en la práctica.

Con dichas actuaciones se pretende conseguir la vigencia práctica de los principios tributarios, especialmente el de igualdad -en cuanto no discriminación entre sujetos con idéntica manifestación de capacidad económica-, y el de 'general' cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>88</sup>, en una comprensión integral y armónica, aunque también, a la vez, singularizada, de cada uno de ellos, al condicionarse mutuamente en aras de la pretendida justicia del sistema tributario. Esta relación entre justicia tributaria material y procedimientos administrativos tributarios, desde los fundamentos situados en la propia Carta Magna, ha sido reconocida también por el Tribunal Constitucional alemán en su Sentencia de 27 de junio de 1991, según recoge Herrera Molina<sup>89</sup>.

Así pues, el sujeto es quien realmente conoce los hechos y actos que se encuentran en la base de ese deber de contribuir<sup>90</sup>, y el que los debe poner de manifiesto en sus declaraciones

---

<sup>87</sup> Sobre estos dos principios, vid., respectivamente, ALONSO MURILLO, F., en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*. McGraw Hill, Madrid, 1998, pág. 21, y PALAO TABOADA, C., "Lo blando y lo duro del Proyecto...", *op. cit.*, pág. 8 y ss.

<sup>88</sup> La STS, de 21 de julio de 1992, con crudeza, afirmaba: "sería ingenuo pretender que si estas obligaciones no se cumplen espontáneamente, la Inspección debiera permanecer inerte, ante semejante actitud, sin agotar la escalada de endurecimiento de que dispone (sic) para romper la pasividad o resistencia del obligado". No debemos olvidar "...la constante evolución de la normativa fiscal y de la realidad económico-social, que hace surgir aspectos y problemas siempre nuevos en el marco de las relaciones entre el ciudadano y la Administración financiera", vid. CASADO OLLERO, G., "Aspectos constitucionales del...", *op. cit.*, pág. 1162.

<sup>89</sup> HERRERA MOLINA, P. M., *Capacidad económica y...*, *op. cit.*, pág. 60 y ss. La citada Sentencia del TC alemán 84, 239, 274, considera que el "derecho fundamental de los contribuyentes a una tributación basada en el principio de igualdad" despliega su eficacia ante los procedimientos tributarios, de tal manera que, como cita el autor, la lesión del principio de igualdad al renunciar a un control eficiente no puede encontrar justificación en motivos macroeconómicos (v.gr. fomento del ahorro).

<sup>90</sup> BIRK, D., "Le sanzioni fiscali...", *op. cit.*, pág. 414, apunta que en el ámbito del procedimiento de



tributarias. Pero la Administración tributaria no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en esas declaraciones -art. 121 LGT-, pudiendo desarrollar una actividad de comprobación e investigación para fijar concretamente<sup>91</sup>, en su caso, la realización del hecho imponible y la cuantía que de él se deriva. Además, una vez finalizada esta tarea de comprobación, y fijada la deuda tributaria resultante, si así procede, puede tramitar un procedimiento para la recaudación de las sumas debidas tendente a hacer efectivo su cobro. Incluso, con las garantías debidas, puede actuar contra el patrimonio del obligado al pago -sea el deudor o no (art. 125.2 LGT)- para que se embarguen bienes en cuantía suficiente. Todas estas actuaciones nos interesan, evidentemente, en la medida en que pueden desarrollarse en un domicilio (art. 133 y 141 LGT), sea de persona física o jurídica. Lo procedente es analizar los requisitos, legales y reglamentarios, y sus garantías.

#### **4.1.2.- EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA. BREVE REFERENCIA A SUS CARACTERÍSTICAS Y POTESTADES**

Dedicaremos ahora atención, más concretamente, a la fase de los procedimientos de aplicación del tributo que, enmarcada en el más amplia referencia de la gestión tributaria -art. 90 LGT-, puede catalogarse como comprobación tributaria -en el procedimiento de liquidación tributaria- y que resulta conformado por las funciones de comprobación atribuidas a la Administración tendentes a la liquidación del tributo por la Administración<sup>92</sup>. Entre esas

---

comprobación la autoridad está condicionada por el diverso grado de cooperación de los contribuyentes.

<sup>91</sup> De todos modos, eso no significa, obvio es apuntarlo, que necesariamente tengan que producirse divergencias entre los datos aportados y los conocidos por la Administración tras esas actuaciones inspectoras. De ahí que LA ROSA, S., *L'Amministrazione Finanziaria*. Giappichelli, Torino, 1995, pág. 77, ponga de relieve -salvando las distancias entre el 'accertamento' italiano y nuestros procedimientos, que existe solamente un nexo mediato, y no necesario, entre el ejercicio de los poderes cognoscitivos o instructores, y el 'accertamento' tributario. Sin embargo, este autor apunta que la actividad cognoscitiva no tiene su referente constitucional en el art. 23 y 53 C. italiana, sino que es un interés público formalmente autónomo y suficiente para justificar limitaciones a los derechos de libertad y a la 'riservatezza'. De ahí que La Rosa realice una distinción de funciones, y, muy destacadamente, separe la función de 'policía fiscal' y la 'función impositiva', que sería donde se situaría el momento normativo y donde recibirían plasmación los principios materiales. Vid., de este mismo autor, concretamente atendiendo a la relación entre protección de la intimidad y verificaciones fiscales, "Accesso agli atti dispositivi di verifiché fiscali e tutela del diritto alla riservatezza", Riv.Dir.Trib., nº 11, 1996, pág. 112 y ss.

<sup>92</sup> Conviene advertir, de entrada, de la multiplicidad de significados, y de extensión, que la alusión a dicha 'gestión' tributaria puede comportar. TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "La reforma de la gestión tributaria", CT, nº 68, 1993, pág. 82, después de reflejar la cantidad de artículos -del 90 al 171- que la LGT dedica a la gestión tributaria, pone de relieve la imprecisión en la utilización por dicha Ley del término Gestión tributaria: la rúbrica del Título III es tan amplia que casi vendría referida a cualquier actuación administrativa en materia tributaria; el artículo 90, que la refiere a la actuación realizada para liquidar y exigir el tributo, frente a la resolución de recursos que no sería gestión tributaria; otra, referida al procedimiento de liquidación del tributo, para determinar la cuantía del tributo, frente a la de recaudación y a las de comprobación e inspección (como control de la actuación de los particulares en materia tributaria) y en el art. 9, que distingue los reglamentos de gestión (no existe), inspección y recaudación. Y, también, TEJERIZO LÓPEZ, J. M., en "El principio de tutela judicial efectiva y...", *op. cit.*, pág. 269. De hecho, como reflejan MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 394, se ha acabado configurando un "procedimiento de gestión de composición y geometría variable en el que se intercalan, anteponen y superponen funciones y fases procedimentales dependiendo de la suerte y de las vicisitudes que vayan surgiendo en el concreto 'iter' aplicativo del tributo". Vid. PALAO TABOADA, C., "Temas para un debate sobre...", *op. cit.*, pág. 101 y ss, así como las págs. 53-55 del estudio preliminar al volumen III en la traducción española de la obra de BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, ADE, Madrid, 1973, intitulado "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español". A efectos de nuestro estudio, nos interesa destacar que, en dicho procedimiento de gestión ampliamente concebido, se sitúa un procedimiento de comprobación o inspección

actuaciones de comprobación e investigación y la liquidación tributaria solamente puede apreciarse, como mucho, una separación 'relativa', que se manifiesta, sobre todo, en los órganos en quienes recae esa actuación de comprobación o de liquidación. Esas actuaciones de comprobación tributaria han ido adquiriendo progresivamente un mayor protagonismo, aunque no ha recibido una articulación racional de las funciones de cada órgano administrativo, con sus atribuciones y competencias<sup>93</sup>.

Se han ubicado en el procedimiento de comprobación o "en la Inspección de los Tributos" - que es la terminología que adopta Juan Lozano<sup>94</sup> para incardinar también las actuaciones de obtención de información-, dirigido a la liquidación del tributo, una serie de potestades administrativas que resultan caracterizadas por asumir una orientación cognoscitiva<sup>95</sup> e inquisitiva -de oficio-, y que tienen la finalidad de comprobar y controlar la veracidad de los datos tributarios de interés para que, en su caso, el Inspector Jefe pueda fijar el an y el quantum de la deuda tributaria<sup>96</sup>. Para ello, los actuarios deben documentar formalmente sus actuaciones y resultados para servir como medio de prueba -no en el sentido técnico que recibe la prueba en un proceso- que justifique, cuando proceda, el incumplimiento por el sujeto de sus obligaciones tributarias. De este modo se debe entender, creemos, el art. 114 LGT, cuando exige que quien haga valer su derecho, sea la Administración o el sujeto (cfr. art. 3.k de la Ley 1/1998), sea en el procedimiento de gestión o en la resolución de reclamaciones, debe probar los hechos que lo fundamentan. Para disponer de ellos, por tanto, y comprobar si la actuación o declaración tributaria del sujeto se corresponde con la realidad, realizan los órganos administrativos las actuaciones enmarcadas en ese procedimiento de comprobación tributaria.

Así fue reflejado por la STC 50/1995, en su f.j. sexto, pero incidiendo en que esa documentación pueda servir como "*medio de prueba en un procedimiento posterior*, que normalmente será el de liquidación pero que muy bien pudiera desembocar en otro sancionador e incluso penal por delito fiscal". Todo ello para evitar que, como sentenció la STC 110/1984, "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tengan que pagar otros con más espíritu cívico o con

---

tributaria, donde se incluyen las actuaciones de comprobación e investigación y sus correspondientes potestades; y, entre ellas, se sitúa la potestad de entrada domiciliaria. El art. 105 LGT, cuando trata de la práctica de las notificaciones, alude a los "procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos".

<sup>93</sup> Uno de los motivos que han conducido a esta situación se encuentra en la existencia de una regulación parcheada, fruto de sucesivas reformas no previstas ordenadamente. Unas han venido motivadas por la declaración de nulidad de numerosos preceptos legales y reglamentarios. Otras modificaciones han sido provocadas por las exigencias de adecuación a la evolución del sistema tributario y a la complejidad de las relaciones tributarias, materiales y subjetivas, surgidas a su amparo. Algunas de ellas, además, en vez de encontrar acomodo en la ley codificadora, fueron introducidas en las leyes reguladoras de cada impuesto -cuando no, éstas habían configurado en cada caso su propio 'procedimiento de gestión'-. En todas, en fin, se aprecia una cierta desidia en el acometer una reforma global, acompañada y homogénea, que recoja muchas orientaciones doctrinales prácticamente coincidentes. En definitiva, como puso de relieve la profesora SOLER ROCH, M. T., "Reflexiones sobre la codificación...", *op. cit.*, pág. 16 y ss., "la intención codificadora ha sido la verdadera ausente en todo este proceso".

<sup>94</sup> Vid. JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 341 y ss.

<sup>95</sup> FANTOZZI, A., *Diritto Tributario*. Utet, Torino, 1991, pág. 300, y también GUERRA, M. P., *Funzione conoscitiva e pubblici poteri*. Giuffrè, Milano, 1996, pág. 12. Vid., también, MANTERO SÁEZ, A., "La función inspectora", *op. cit.*, pág. 35 y ss., y JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 59.

<sup>96</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 386 y 454 y ss.

menos posibilidades de defraudar”. A pesar de los reparos que nos produce esta afirmación -ya reflejados con anterioridad-, lo cierto es que las disposiciones tributarias, y los ingresos consecuentes que se derivan para el Estado, han convertido al sistema tributario en una poderosa herramienta útil para hacer frente a sus gastos, pero capaz, a su vez, de conseguir los fines económicos y sociales que los actuales Estados modernos asumen como postulados fundamentales en el propio articulado constitucional.

Cuando la actuación administrativa cognoscitiva de los hechos o datos con relevancia para la efectiva aplicación del tributo, desarrollada a través de tareas de comprobación e investigación por los órganos de la Administración pública, invada la esfera personal y reservada que la Constitución privilegiadamente garantiza y tutela -como son los derechos fundamentales-, los mecanismos y resortes jurídicos establecidos por el propio Estado de Derecho, especialmente el principio de legalidad en el establecimiento y regulación de la potestad, y el de proporcionalidad en su ejercicio, tienen que aportar nítidamente los límites de la investigación.

#### **4.1.3.- EL ART. 109 Y EL ART. 140 LGT: LA REGULACIÓN NORMATIVA DE LAS FUNCIONES Y DE LAS POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Si acudimos a los diferentes preceptos que recogen las funciones y potestades de la Administración tributaria, se observa fácilmente la amplitud con que se expresan los términos en que se hallan recogidas. En efecto, el art. 109 LGT, al establecer las actuaciones de la Administración<sup>97</sup>, en general, solamente se refiere a la comprobación e investigación de los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible; es decir, de cualquier aspecto que incida, directa o indirectamente, mediata o inmediatamente, en el hecho imponible. A su vez, el art. 110 LGT especifica las funciones inspectoras, en términos amplios, aludiendo a las actuaciones de comprobación e investigación, y también al examen de datos o documentos, y a la inspección de cualquier situación cuya presentación ante la Administración sea necesaria, o que afecte a la determinación del tributo. Esa alusión genérica a la Administración -que se desprende del art. 109 y 110 LGT- permite que otros preceptos específicos -en sede de actuaciones inspectoras (art. 141) y de recaudación (art. 133)- hagan referencia a esas actuaciones de comprobación e investigación al atribuir las potestades concretas a determinados órganos administrativos.

---

<sup>97</sup> De ahí que se afirme que se procedió a una delimitación de funciones, y no tanto a la creación de órganos administrativos con atribuciones concretas. Vid. MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 371. Vid. STS, de 22 de enero de 1993, f.j. 21, cuando afirma que “(...) la amplitud de funciones que establece el artículo 109 de la Ley da cobertura al catálogo de actividades que la Inspección puede realizar en los lugares donde se practiquen los actos de comprobación e investigación”. Simplemente apuntaremos la posibilidad de que, debido a la estructura territorial del Estado, y a raíz de la existencia de tributos cuya titularidad recae en el Estado, otros que están cedidos parcialmente a las Comunidades Autónomas, y otros que son propios de éstas o de las entidades locales, el ejercicio y la organización de las funciones de inspección tributaria puedan ser desarrolladas por los órganos estatales (art. 18 Ley 14/1996), o bien por los de esas otras entidades territoriales, cuando sean tributos propios de ellas o así se deleguen por la Comunidad Autónoma (vid. art. 19 LOFCA y art. 14 de la Ley de Cesión 14/1996). O incluso pudiendo hacerse cargo los órganos de estas Comunidades Autónomas, en virtud de delegación estatal, de la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cedidos, excepto del IRPF (Ley 3/1996), pues su gestión siempre será competencia, en su totalidad, de los órganos estatales. En cuanto a las entidades locales, podrán gestionar, inspeccionar y recaudar sus tributos propios, aunque es posible la delegación a las Comunidades Autónomas u otras entidades locales. El Estado conserva, también, la función de inspección sobre los tributos locales cuya gestión le corresponda. La competencia para realizar verificaciones in situ por órganos de la Unión Europea para la represión del fraude fiscal a la Hacienda Comunitaria.

Entre las funciones que recaen en la Administración tributaria, y que establece el art. 110 LGT, (y que darán lugar a la regulación legal de sus correspondientes potestades a la Administración) destacan el de examen o inspección documental y ocular de bienes, elementos y explotaciones, así como el de "cualquier otro antecedente o información que haya de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo"<sup>98</sup>. Ese art. 110 LGT está desarrollado por el art. 36 y ss. del RGIT para las actuaciones inspectoras, y aunque especifica algunos medios documentales, y hace referencia a las declaraciones del interesado por cualquier tributo, acaba formulando una referencia genérica a cualesquiera otros que considere convenientes. Por tanto, se observa que son funciones atribuidas a la Administración tributaria de manera amplia para que los órganos administrativos puedan, si viene al caso, utilizar todos los medios posibles para llegar a conocer cualquier dato de interés para la correcta aplicación de las normas tributarias. No se ha previsto ningún criterio de utilización preferente de los mismos, sino que es decidida por la Administración en función del caso concreto y de la mejor opción que, en cada supuesto, se presente para alcanzar la mayor cota de certeza requerida o la finalidad buscada. Eso sí, su ejercicio debe ir encaminado, regladamente, a la consecución de la aplicación efectiva del deber de contribuir.

Ahora bien, si esas actuaciones se refieren a la Administración tributaria en general, debemos centrarnos en las que se desarrollan en el procedimiento administrativo de comprobación y control, tendente a comprobar la adecuación a la voluntad normativa de la declaración presentada y el ingreso realizado por el sujeto, o para la búsqueda o adquisición de datos, elementos o valoraciones. En efecto, en ese procedimiento de comprobación tributaria, las potestades de la Administración para la aplicación efectiva del sistema tributario son inquisitivas o de indagación (art. 109 y 140.d LGT y 10.2 RGIT), tendentes al conocimiento de los datos, hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y, en general, a cualquier circunstancia, cuando integren o condicionen el hecho imponible. Se busca verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes -art. 109 LGT y art. 1 RGIT-, para la determinación efectiva del tributo, como recoge el art. 140 LGT y 2 del RGIT, mediante la investigación de hechos imponibles para descubrir los desconocidos o ignorados por la Administración. El ejercicio de esas potestades resultan vinculadas a un fin último que es el cumplimiento efectivo del deber de contribuir. En este sentido, se puede afirmar de las mismas, como ha quedado reflejado, que son potestades funcionales.

Una de las funciones administrativas fijadas tanto en el art. 109 y 140 LGT como en el art. 9.a y 10 del RGIT, son las de comprobación e investigación tributaria. La mención separada de ambas podría hacer pensar -y así lo ha interpretado un sector de la doctrina<sup>99</sup>- en un deslinde y

---

<sup>98</sup> De ahí que ARIAS VELASCO, *Procedimientos tributarios*. Marcial Pons, 1990, pág. 148, entienda que se incluirán todos los medios de prueba o comprobación que no se hayan indicado, así como la información verbal que comunique el sujeto.

<sup>99</sup> Sin embargo, algunos autores han puesto de relieve determinadas diferencias entre una actividad y otra; así, mientras la *actividad de inspección* es inquisitoria, la de *comprobación* es de constatación o corroboración de la existencia de algo previamente declarado; mientras la *investigación* se agotaría al descubrir el hecho imponible, la *comprobación* puede extenderse además del hecho imponible también a la base imponible; y mientras la *investigación* produce la iniciación del procedimiento de gestión tributaria, la *comprobación* es fase posterior con una inescindible conexión con el acto final de liquidación. Vid. SAINZ DE BUJANDA, F., "La Inspección Tributaria", *Notas de Derecho Financiero*, T. I., Vol. 3. Seminario de Derecho Financiero, Madrid, 1968-1977, pág. 927. AGUALLÓ AGÜERO, A., "La comprobación de valores. Comentario crítico al art. 52 de la Ley General Tributaria", *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*. Op. cit., pág. 851. ALBIÑANA GARCÍA-

categorización diferente entre ambas; sobre todo, atendiendo a una perspectiva gramatical -se investiga lo no declarado, y se comprueba lo declarado-. Sin embargo, en la práctica, ambas se desarrollan conjuntamente en el mismo procedimiento, sin diferencia fundamental entre los medios que, en cada caso, se utilizan, que permita deducir su distinción, y sin que produzcan diferentes efectos una y otra. Creemos, por tanto, que “la función es idéntica como idéntico será el órgano u órganos que la desarrollan”<sup>100</sup>, y se incluyen ambas en una categoría genérica denominada ‘actividad de comprobación tributaria’. Además, cuando ejerce sus funciones la Inspección de los Tributos “investiga comprobando y comprueba en la medida que investiga”, como ha afirmado Clavijo Carazo<sup>101</sup>.

#### **4.1.3.1.- LA POTESTAD DE ENTRADA EN EL DOMICILIO POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS (LA LEY 66/1997)**

Las funciones previstas para que la Inspección de los Tributos desarrolle las actuaciones conducentes a la efectividad del deber de contribuir se hallan recogidas en el art. 140 LGT<sup>102</sup>,

---

QUINTANA, C., *Sistema tributario español y comparado*. Tecnos, Madrid, 1992, pág. 130 y ss. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero español*. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 493. MAGRANER MORENO, F., *La comprobación tributaria...*, *op. cit.*, pág. 50 y ss., entiende que la actividad de investigación es una las que conforman el procedimiento de comprobación, junto a la que denomina ‘comprobación en sentido propio’. PITA GRANDAL, A. M., “La atribución de competencia sen materia de comprobación e investigación tributaria”, *REDF*, nº 92, 1996, pág. 625 y ss., y en *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 58 y ss., entiende que resultan caracterizadas por fines y medios específicos, atendiendo a los arts. 114 y 116 LGT a efectos de la prueba, el art. 30 y 10 del RGIT en lo relativo a la comunicación del inicio de actuaciones inspectoras y su alcance. El Art. 101 LGT dice que uno de los medios de iniciación de la gestión de los tributos es con la “actuación investigadora de los órganos administrativos”.

<sup>100</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J. y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 371. Y las observaciones de JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, págs. 59-60. Por su parte, MORILLO MÉNDEZ, A., “Función inspectora y función comprobadora en el ámbito tributario”, *XXX SEDF* con el título *El IVA y la Inspección de Hacienda*. IEF, Madrid, 1984, pág. 635, afirma que “comprobación en sentido propio es función que comprende tanto la actividad que se centra en el análisis y contraste de los datos y elementos que constan en la declaración (comprobación de declaraciones) como la que afecta a los hechos no declarados, a su aportación y valoración (comprobación investigadora)”. Vid. CLAVIJO CARAZO, “La función comprobadora...”, *op. cit.*, pág. 12; ESEVERRI, E., “Las actuaciones inspectoras”, *RDFHP*, nº 200, 1989, pág. 340; ESCRIBANO, F., voz “Procedimiento tributario”, *op. cit.*, pág. 784. ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos tributarios*. *Op. cit.*, pág. 107, consideran esta alusión separada a las dos actuaciones es “inútil e incluso perturbadora”, pues “no se aprecia, desde el punto de vista procedimental, distinción alguna, pues la LGT y el RGI regulan conjuntamente los medios de los que disponen sus órganos en el ejercicio de las mismas”. Tampoco distinguen los efectos de una y otra, GONZÁLEZ GARCÍA y LEJEUNE VALCÁRCEL. *Derecho Tributario*. II. Plaza, Salamanca, 1998, pág. 40. Vid., también, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, *op. cit.*, pág. 113 y ss.

<sup>101</sup> Así afirmado por CLAVIJO CARAZO, F., “La función comprobadora y liquidadora...”, *op. cit.*, pág. 45.

<sup>102</sup> Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “Inspección. Competencias”. *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*. Vol. II. IEF, Madrid, 1991, pág. 1652 y ss., quien recoge el cambio introducido por la Ley 10/1985, que reformó la LGT, en el art. 140, al variar la redacción, desde la referencia anterior a que “Corresponde a la inspección de los tributos”, para redactarse afirmando que “Corresponde a la Inspección de los Tributos”. De este modo, se diferenciaba entre la función inspectora y las funciones de la Inspección. Modificación que fue hecha suya también por el preámbulo del RGIT de 1986, al apuntar una doble perspectiva, “como actividad encuadrada en la gestión tributaria y como conjunto de órganos de la Administración de la Hacienda Pública, que desarrollan tal actividad como consecuencia de las funciones que tienen encomendadas”. Se produjo la modificación desde la consideración de la inspección como una actividad desarrollada en el seno del amplio procedimiento de gestión -como función inspectora-, para pasar a hacer referencia, con ella, a los órganos de la Administración con posibilidades de realizar

aunque actualmente resulta harto difícil identificar una función inspectora, pues amén de la inclusión en ella de actividades de muy diverso tipo, éstas no van a ser exclusivamente desarrolladas por la Inspección de los Tributos<sup>103</sup>. Una de las concretas potestades -reguladas en los arts. 141 y ss. de la LGT- atribuidas a la Inspección para el ejercicio de esas funciones es la de entrar o reconocer en el domicilio y otros lugares. Como acabamos de reflejar, aunque en el domicilio pueden acceder otros órganos administrativos tributarios para desarrollar unas potestades funcionales dirigidas a un específico fin siempre relacionado con la efectividad del deber de contribuir, atenderemos ahora a esa entrada domiciliaria realizada durante la tramitación del procedimiento de comprobación tributaria<sup>104</sup>, que viene establecida en el art. 141 LGT, y en los preceptos del Reglamento que lo desarrollan (art. 39 y ss. del RGIT), y que debe observar, en todo momento, lo dispuesto por el art. 18.2 CE. Como afirma el profesor Cervera<sup>105</sup>, este art. 141 LGT establece una “cláusula general habilitante” del “derecho” de entrada de la Inspección de los Tributos, siendo “un ‘prius’ lógico” de los arts. 142, 143 y 145.2 LGT.

Precisamente, si la LGT debe ser el marco válido donde se encuentre el código de derechos y deberes del ciudadano en sus relaciones con la Administración tributaria, es denunciable la parquedad de la regulación sobre la materia; circunstancia que, indudablemente, incide y afecta al ‘saber a qué atenerse’, al principio de seguridad jurídica que debe producir efectos, no sólo desde el prisma de los ciudadanos sino, incluso, desde el punto de vista de los órganos de la Administración tributaria. Esta crítica era realizada también por el profesor Cervera Torrejón<sup>106</sup> antes de la promulgación del Reglamento de la Inspección en 1986, cuando consideraba escasos e insuficientes los preceptos de la LGT relativos a la Inspección de los Tributos (arts. 140-146). No contenían entonces, ni contienen ahora, “una concepción legal acabada y coherente de la Inspección de los Tributos, con un núcleo de criterios y principios susceptibles de ser desarrollados por la Administración mediante normas reglamentarias”<sup>107</sup>. También se planteaba

---

esa actividad inspectora, determinando la función a cubrir por esos órganos de la Inspección de los Tributos. Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “El titular de la función inspectora de los tributos: rasgos distintivos”, en la XXX SEDF. IEF, Madrid, 1985, pág. 541 y ss. Han desaparecido las funciones de los distintos órganos de la Administración tributaria. Ha desaparecido la identidad existente en otras épocas entre los órganos y las funciones. Vid., sobre el tema, CASADO OLLERO, G., “Tutela jurídica y garantías...”, *op. cit.*, pág. 105.

<sup>103</sup> Cfr. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., “Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria”, *Impuestos*, 1995, pág. 61 y ss.

<sup>104</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho... Op. cit.*, pág. 389 y ss. Para CORRAL GUERRERO, L., “Potestades específicas de comprobación tributaria: examen documental y acceso”, *Impuestos*, nº 8, 1994, pág. 914. También en la obra de PUEYO MASÓ, J. A., “Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria. El RD de 12 de febrero de 1982”, en *HPE*, nº 75, 1982, pág. 156, se pone de manifiesto la aplicabilidad “a la tarea comprobatoria general de la Administración Tributaria de los artículos 109, 110 y 111 LGT, así como (...) los artículos 140 a 146 de la LGT, que parece reconocer que la competencia general comprobatoria de los tributos corresponde a la Inspección, si bien deja subsistentes facultades comprobatorias residuales de otros órganos administrativos, carentes de la oportuna regulación procedimental”. “Hay que desterrar, por tanto, la errónea creencia de que las operaciones de comprobación e investigación son de la competencia privativa de la inspección tributaria”, cfr. SÁINZ DE BUJANDA, F., en *Notas de Derecho Financiero*, T. I, Vol. 3º, en SDFUM, Madrid, 1968-1972, pág. 890.

<sup>105</sup> CERVERA TORREJÓN, F., *La inspección de los tributos...*, *op. cit.*, pág. 47.

<sup>106</sup> CERVERA TORREJÓN, F., *La inspección de los...*, *op. cit.*, pág. 27.

<sup>107</sup> El artículo 26 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (Real Decreto Legislativo 1091/1988,

el profesor Cervera la aplicación inmediata del art. 141 LGT o la necesidad de esperar a la regulación reglamentaria<sup>108</sup>. Observaba, como observamos ahora, que “ciertos detalles de este artículo demandan, sin duda, de una más detenida regulación reglamentaria; o, en todo caso, sería muy conveniente. Piénsese en los diversos aspectos formales de la posible oposición a la entrada de la inspección, a los eventuales requisitos que debe tener la autorización escrita del Delegado o Subdelegado de Hacienda, etc. (...). No queda así sino esperar que el futuro Reglamento General de Inspección despeje las dudas al respecto”. Los aspectos que mencionaba el citado profesor continúan sin recibir atención actualmente. Sin embargo, creemos que debe recaer en un precepto legal aportar dichas disposiciones cuando la regulación de la actuación administrativa incide en la esfera personal de derechos del sujeto<sup>109</sup>, y más aún si afecta a la regulación del ejercicio del derecho del art. 18.2 CE (según el art. 53 CE). En muchas de las previsiones reglamentarias se observa una indefinición e imprecisión normativa que en nada favorece, no ya sólo la percepción por los sujetos de la bondad ínsita en su ejercicio a tenor de la finalidad solidaria que las mueve, sino las más estrictas y elementales exigencias de legalidad y de seguridad jurídica<sup>110</sup>.

Esta potestad de entrada y reconocimiento en domicilios y restantes lugares, junto a la de examen de la documentación -art. 142 LGT- y la de requerir la presentación de documentos en

---

de 23 de septiembre), dispone, en su apartado segundo: “A la Inspección de los Tributos le corresponderá comprobar e investigar los supuestos de hechos, integrar definitivamente las bases imponibles y las demás funciones que determina la Ley General Tributaria”. Evidentemente, deberemos acudir al Reglamento que más nos atañe, el RGIT, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, para tratar de comprender y integrar las funciones propias de los órganos administrativos encargados de realizar la tarea de comprobación e investigación. Esta actuación también es regulada en términos similares por el Parágrafo 199 de la Ordenanza Tributaria Alemana, intitulado Principios de la inspección: “(1) El inspector deberá comprobar las circunstancias de hecho y de derecho determinantes del deber fiscal y la cuantía del impuesto tanto en favor como en contra del obligado tributario. (2) El obligado tributario deberá ser informado durante la inspección de los hechos fijados y sus posibles consecuencias tributarias, siempre que con ello no se perjudique la finalidad ni el desarrollo de la inspección”.

<sup>108</sup> CERVERA TORREJÓN, F., *La inspección de los...*, op. cit., pág. 49.

<sup>109</sup> Como ha reflejado PALAO TABOADA, C., “La Ley General Tributaria...”, op. cit., pág. 545, “muchas de las normas actualmente contenidas en éstos deberían pasar a la Ley: los reglamentos deberían tener un contenido fundamentalmente ejecutivo y de organización administrativa. Por otro lado, se ganaría enormemente en seguridad jurídica elevando de rango y dando estabilidad a las normas de esta clase, en la actualidad insoportablemente degradadas de rango normativo a simples resoluciones del Presidente de la AEAT”. Sin embargo, TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “La reforma de la gestión tributaria”, *CT*, nº 68, 1993, pág. 89, considera que únicamente deben regularse expresamente los aspectos y trámites de los procedimientos de gestión que sean indispensables por su especificidad. Es decir, “no debe ser objeto de regulación o desarrollo ninguno de los principios tributarios o derechos de los ciudadanos reconocidos en la Constitución. En este sentido hago mía la idea expresada por el profesor García Añoveros de que el legislador ordinario es el peor enemigo de los derechos constitucionales, puesto que todo el desarrollo de sus normas no ha tenido por objeto más que su limitación”. Situación que se agrava si se tiene en cuenta que las normas reglamentarias han procurado extender hasta el máximo esas potestades administrativas, utilizando conscientemente términos amplios, o extralimitándose en sus funciones.

<sup>110</sup> Así, la extensión con que se prevé el ejercicio de esas facultades, en cuanto a su ámbito temporal (art. 31 RGIT: los días que sean ‘precisos’ y con las interrupciones necesarias según decida el órgano actuante; o su extensión espacial (art. 20, donde decida el inspector; art. 39 y 40 RGIT, pudiendo entrar en domicilio, locales, etc., y permitiendo el examen de la documentación que estimen conveniente, art. 36 RGIT) sin ninguna exigencia o cautela ante la que debería considerarse actuación a desarrollar en ‘extrema tesitura’ que no sea la libre decisión del inspector y para prácticamente cualquier necesidad relacionada con la imposición tributaria. Por citar solamente un par de supuestos, que son los que más directamente nos afectan, pero podría continuarse con la obtención de información, etc.

las oficinas públicas, son privativas de la Inspección de los Tributos, como puso de relieve Juan Lozano<sup>111</sup>. Esta atribución a la Inspección de los Tributos se revela más clara, todavía, tras la reforma operada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. En su Disposición Adicional Duodécima se puntualiza, en gran medida para evitar interpretaciones literalistas o restrictivas derivadas de la lectura de los artículos 141 y 142 LGT, que las referencias hechas en esos preceptos (y en todo el Capítulo VI de la LGT) a los Inspectores de tributos deben entenderse referidas a la Inspección de los Tributos<sup>112</sup>. La misma Ley integra en un único cuerpo a las Inspecciones Financiera y Tributaria, la de Aduanas y la de Impuestos Especiales. Aunque con la reforma de la LGT de 1995 ganaron protagonismo, con limitaciones, los órganos de gestión tributaria -tras el reconocimiento en el art. 123 de dicha ley<sup>113</sup> de la posibilidad de realizar comprobaciones abreviadas y de dictar liquidaciones provisionales de oficio-, no tienen atribuida la potestad de entrada domiciliaria prevista en los arts. 141 y ss. de la LGT. Se solventan con esta modificación las dudas presentes en la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 3 de diciembre de 1996, respecto a la posibilidad de que los Subinspectores de los Tributos realizasen las actuaciones previstas en el art. 141 y 142 LGT<sup>114</sup>, y

---

<sup>111</sup> Vid. JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda...*, op. cit., pág. 68.

<sup>112</sup> En la misma Ley 66/1997, art. 28, se modifica el art. 140 LGT. A este precepto se le añade un párrafo segundo que dice "2.- Los funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos de inspección serán considerados agentes de la autoridad cuando lleven a cabo funciones inspectoras que les correspondan. Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario para el ejercicio de la función inspectora". Lo que supone que se otorga rango legal a lo que se disponía en norma reglamentaria, art. 6 del RD 939/1986, extendiéndose dicha consideración no sólo a los Inspectores, sino incluso a los Agentes Tributarios.

<sup>113</sup> Con la reforma de 1985 de la LGT se atribuyeron las funciones de comprobación y liquidación a la Inspección de los Tributos (art. 140 LGT), mientras que los órganos de gestión únicamente tenían atribuida la mera comprobación formal de los datos y elementos ya declarados, o que estuviesen en poder de la Administración, pero sin poder requerir otros nuevos. No obstante, el art. 99 de la Ley del IRPF de 1991 introdujo una variación para ese concreto impuesto, permitiéndoles que pudiesen requerir nuevos datos, pero sin alcanzar a la documentación contable de empresarios y profesionales. El contenido de este precepto fue recogido en el art. 123 de la Reforma de la LGT en 1995, atribuyéndoles la posibilidad de realizar comprobaciones abreviadas, y pudiendo dictar liquidaciones provisionales de oficio. Cfr., el art. 84 de la Ley 40/1998 y art. 38 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes. Se ha previsto una especialidad cuando el sujeto no tenga que presentar declaración según el art. 79.2 Ley. Vid. art. 144 de la Ley 43/1995 y el art. 168 de la Ley del IVA. DE LA PEÑA VELASCO, G., "La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo art. 123 LGT)", *Impuestos*, nº 1, 1996, pág. 15, pone de relieve que los momentos principales del procedimiento de liquidación tributaria, desde esa regulación de las comprobaciones abreviadas por los órganos gestores, serán la declaración-liquidación, comprobación abreviada, liquidación provisional de oficio, comprobación e investigación global y liquidación definitiva. Vid., sobre los detalles que caracterizan la actuación de unos u otros órganos, SOLER ROCH, M. T., "El sistema de gestión tributaria: problemas pendientes", AA.VV, *Temas pendientes de Derecho Tributario*. Cedecs, Barcelona, 1997, pág. 57, los considera casi como una figura intermedia entre la liquidación y las actuaciones inspectoras. Los conflictos competenciales que se pueden presentar son evidentes. Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Las funciones de los órganos de gestión...", op. cit., pág. 13 y ss., y, también, MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 458 y ss.

<sup>114</sup> Esta Sentencia de la Audiencia Nacional, de 3 de diciembre de 1996, analizaba la normativa aplicable en 1988, que era el RD 3255/1978, de 29 de diciembre. Esta normativa facultaba a los Subinspectores de Tributos a obtener los datos según el art. 111 LGT y a ejercer las facultades de los arts. 141 y 142 LGT. También la OM, de 10 de marzo de 1979, insistía en esa posibilidad. La Sentencia de la Audiencia Nacional dice que "la Subinspección no deja de ser, por el mero hecho de ser un cuerpo auxiliar, una parte integrante de aquello que se denomina por el art. 140 LGT como 'Inspección de los Tributos'", pero, por eso mismo, no puede tener atribuidas las mismas funciones. Sin embargo, los arts. 141 y 142 no se referirían a la 'Inspección de los Tributos', sino a las funciones que deben ser realizadas por los 'Inspectores de los tributos'. Es decir, que la S. de la Audiencia Nacional citada distingue, desde



también los agentes tributarios<sup>115</sup>, a los que el apartado 6.3 de la OM, de 26 de mayo de 1986 - aunque no tienen la consideración de funcionarios públicos-, les atribuye dicha facultad expresamente.

Es necesario reflejar, aunque sucintamente, que no puede entenderse la delimitación actual de las funciones y el ejercicio de las potestades de los órganos administrativos en ese procedimiento de comprobación tributaria sin atender a la importancia que reciben debido a la extensión de las "autoliquidaciones". Esta figura ha sido la de "mayor potencia innovadora", e implica una "nueva etapa diferencial en nuestro Derecho tributario", según afirmaron Escribano López y Martín Delgado<sup>116</sup>, respectivamente. De hecho, la importancia de la instauración de las autoliquidaciones en la mayoría de figuras tributarias se refleja, tanto en el modo de configurar y orientar los procedimientos de aplicación del tributo, hasta en la manera de intervenir los sujetos, sea la propia Administración, el realizador del hecho imponible o la amplia base subjetiva de los llamados a colaborar -directa o indirectamente-.

Efectivamente, se ha instaurado la aplicación del sistema tributario desde las bases de la colaboración de la Administración tributaria y el sujeto<sup>117</sup>, desviando la actuación administrativa

---

los preceptos citados, las funciones que han sido atribuidas genéricamente al Cuerpo de la Inspección (pueden ser inspectores o subinspectores) y las que se atribuyen a los Inspectores solamente. Las funciones de los arts. 141 y 142 sólo debían ser desarrolladas, vigente la anterior normativa, por los 'Inspectores', y no por los Subinspectores, como podía deducirse del RGIT. Situación que la Sentencia consideraba "más discutible es la atribución por la norma reglamentaria a los Subinspectores de las facultades previstas en los arts. 141 y 142 de la LGT, cuando como hemos visto, los citados artículos no hablan de facultades de la Inspección de los Tributos sino de los Inspectores de los Tributos". FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, *op. cit.*, pág. 159, consideró factible la actuación de los agentes tributarios de entrada en un domicilio, pues, aunque considera que la OM de 1986 no era norma suficiente para ello, lo permitiría "una interpretación lata" del art. 141 LGT. Puede verse también GUERRERO ARIAS, E. y ROSSICH ROMEU, E., "Desarrollo y terminación del procedimiento de inspección tributaria (Comentarios al RD 930/1986, de 6 de abril)", *Impuestos*, 1986-II, pág. 978, donde ponen de manifiesto las facultades que se atribuyen a los Agentes Tributarios, al recoger la OM de 26 de mayo de 1986, lo ya dispuesto en la de 20 de septiembre de 1985.

<sup>115</sup> El art. 6.3 de la citada OM atribuye a estos Agentes Tributarios la "consideración de Inspección de los Tributos en el desempeño de sus funciones, a efectos de los deberes, consideración o facultades propios de aquélla. En particular, podrán entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, en los términos previstos en el art. 141 de la LGT y en los artículos 39 y 40, apartado primero, del RGIT". La STSJ Cataluña de 21 de junio de 1996, analizó el caso de la entrada en un local por unos agentes tributarios, basándose en el art. 6 de la Orden, de 26 de mayo de 1986, con oposición del titular de la actividad, y sin autorización escrita motivada, resolviendo que las diligencias practicadas estaban viciadas de nulidad.

<sup>116</sup> Vid. MARTÍN DELGADO, J. M., "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", *HPE*, nº 84, 1983, pág. 35, quien destaca esta nueva etapa paralela a la mayor incidencia, consecuente y lógica, de las funciones fiscalizadoras y de control a realizar por los órganos de Inspección. Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F., "La codificación fiscal...", *op. cit.*, pág. 666.

<sup>117</sup> Aunque MARTÍN QUERALT, J., "La división de funciones...", *op. cit.*, págs. 7-8, lo califica de paradójica situación, porque: "ni las evidentes y exorbitantes prerrogativas públicas de que goza la Administración sirven para dar cumplida satisfacción a la ejecución de las normas en función de la cual aquéllas existen, ni, de otro lado, las anómalas facultades de conformación del sistema tributario mismo que se atribuyen a los contribuyentes sirven para cimentar sobre bases más sólidas su propia seguridad jurídica". Vid. PALAO TABOADA, C., "Temas para un debate...", *op. cit.*, pág. 100. PEDRAZA BOCHONS, J. V., "La ordenación temporal...", *op. cit.*, pág. 39. Vid. también FANTOZZI, "I rapporti tra fisco...", *op. cit.*, pág. 219. GALLO, F., "Discrezionalità nell'accertamento tributario...", *op. cit.*, pág. 659; SALVINI, L., *La partecipazione del privato all'accertamento*. Padova, 1990, pág.

hacia tareas de control y comprobación de lo declarado por éste<sup>118</sup>. El sujeto -sea el realizador del hecho imponible o no- resulta obligado al cumplimiento de un amplio haz de deberes<sup>119</sup> -cfr. la STC 150/1990, f.j. octavo<sup>120</sup>-. De tal modo recae en los sujetos el peso de la aplicación del sistema tributario, que el profesor Martín Delgado<sup>121</sup> la califica como “función de los contribuyentes”, convirtiéndose en “los sujetos activos de la gestión tributaria”-<sup>122</sup>.

A su vez, el sujeto debe soportar las actuaciones inspectoras que pueden implicar una entrada domiciliaria, debiendo colaborar con dicha actuación -art. 35 LGT-. Es más, aunque sobre ello volveremos con posterioridad, la orientación que dan algunos autores al art. 6 del CEDH y la observación del derecho a no autoinculparse durante la tramitación del procedimiento de comprobación tributaria, puede hacer recaer el peso de esa actuación administrativa bien sobre el tercero, bien sobre el mismo sujeto pero debiendo aprehender directamente la propia

---

113 y ss., y SANTAMARIA, B., “Attività ispettiva e tutela...”, *op. cit.*, pág. 657 y ss. Esta circunstancia ha sido interpretada por algunos autores como la necesidad, entre otras vertientes, de una mayor relación entre el sujeto y la Administración también en el período instructor durante el procedimiento de comprobación, por ejemplo, posibilitando la práctica de alegaciones o contradicción con los órganos actuantes o instaurando una serie de garantías jurídicas que tiendan a dotar de mayores cotas de seguridad jurídica al sujeto y a la propia Administración.

<sup>118</sup> Según TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “La reforma de...”, *op. cit.*, pág. 83, y también en “Las funciones de los órganos de gestión...”, *op. cit.*, pág. 12 y ss., además de esporádica e infrecuente, obedece al incumplimiento de deberes de los sujetos obligados, “si se me permite la expresión, aunque sea un poco exagerada, la Administración tributaria se ha convertido en una Policía tributaria”.

<sup>119</sup> Sobre la distinción obligación y deber, vid. SOLER ROCH, M. T., “Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios, con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *REDF*, nº 25, 1980, pág. 17 y ss., y también GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo. Op. cit.*, págs. 33-34. En Italia, un análisis de esa distinción puede verse en COPPA, D., *Gli obblighi fiscali...*, *op. cit.*, pág. 71 y ss.

<sup>120</sup> La STC 150/1990, reconoció, en su f.j. octavo, que en el ámbito tributario “además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos”.

<sup>121</sup> Vid. MARTÍN DELGADO, J. M., “La vía económico-administrativa: nueva organización y nuevas competencias”, *Derechos y garantías del contribuyente*. IEF, Madrid, 1983, pág. 149, y también en “Los nuevos procedimientos tributarios”, *op. cit.*, pág. 13. Asimismo, vid. MARTÍN DELGADO, J. M., “Razones y sinrazones de la...”, *op. cit.*, pág. 643 y ss. Se trata de la alusión a la “transferencia de funciones de interés público de la Administración al contribuyente”, que también realizó BASCIU, A. F., “Autoliquidazione del tributo”, *RDFSF*, 1968, I, pág. 174 y ss. CASADO OLLERO, G., “Los esquemas conceptuales...”, *op. cit.*, pág. 349 y ss., destaca la fungibilidad de esos esquemas jurídicos y la importancia de los controles administrativos en esa efectividad del tributo.

<sup>122</sup> Vid. ESEVERRI, E., “Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias”, *REDF*, nº 37, 1983, pág. 101, y del mismo autor ESEVERRI, E., “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo”, *Estudios de Derecho y Hacienda*. Homenaje a César Albiñana García-Quintana. Vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pág. 863. Vid. MENÉNDEZ MORENO, A., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 141. Con la reciente modificación del IRPF se ha dado un paso más, y esa actuación de un tercero que se relaciona con quien realiza el hecho imponible puede llegar a ser el único momento de contacto con la Administración tributaria. Vid. MARTÍN DELGADO, J. M., “Razones y sinrazones...”, *op. cit.*, pág. 643 y ss., donde alude a “la sustitución de la relación entre el contribuyente y la Administración, por otra en la que ésta es reemplazada por el retenedor, lleva a que disminuyan las garantías del ciudadano”.

Administración tributaria los datos o pruebas. En este caso, la entrada en el domicilio o restantes locales se convertiría en una pieza clave del procedimiento administrativo de comprobación tributaria. Debemos advertir, sin embargo, que no parece que estos deberes formales puedan constituir el objeto único de la actividad de comprobación tributaria que requiera de una entrada domiciliaria<sup>123</sup>; aunque su incumplimiento supone una infracción que recibe la correspondiente sanción<sup>124</sup> (art. 78 LGT y art. 7 RD 1930/1998).

En definitiva, como consideró el profesor Palao Taboada<sup>125</sup>, ese variado conjunto de deberes formales puede ser reconducido a uno: “el deber general de colaboración” con la Administración tributaria. Este deber aúna a otros como el de presentar declaraciones, proporcionar datos o información de interés tanto para obligaciones tributarias suyas como de terceros, soportar y colaborar con las actuaciones inspectoras también cuando se desarrollen en el ámbito domiciliario, etc. Dos características destacaríamos de esos deberes: que tienen una clara *vocación instrumental* respecto de la pretensión de toda actividad inspectora tributaria de conseguir la tributación por la efectiva capacidad económica; y la variedad de sus contenidos, entre ellos el de soportar la entrada domiciliaria o en los locales donde se desarrollen actividades empresariales o profesionales, y colaborar con la Administración en el desarrollo de esas actuaciones inspectoras. Además, el art. 31.5 RGIT establece que, cuando la actuación inspectora se desarrolle en el local u oficina del sujeto, éste debe poner un lugar a disposición de la Inspección<sup>126</sup> y los medios adecuados. La Sentencia de la Audiencia Nacional, de 16 de julio de

---

<sup>123</sup> Aunque el art. 1 del RGIT asigne a la función comprobadora -a diferencia de cuanto hace el art. 109 o el 140, que lo ciñen al hecho imponible- la verificación del cumplimiento de todas las obligaciones y deberes del sujeto pasivo y demás obligados tributarios. Vid. JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 74 y ss. DI PIETRO, A., “Tutela del contribuyente y...”, *op. cit.*, pág. 79 y 87, refleja que no “se impone ningún límite constitucional a la amplia libertad normativa de multiplicar las obligaciones formales, de condicionar a ellos el reconocimiento de posiciones sustanciales. Frente a los intereses de la Administración financiera de individualizar con mayor facilidad y precisión la base imponible, cede toda coherencia sobre la eficacia de la colaboración necesaria del contribuyente, sobre la transformación en carga jurídica que tal colaboración determina”.

<sup>124</sup> En el art. 41 del RGIT se recoge una definición de lo que entender por obstrucción o resistencia: toda conducta que tienda a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones administrativas de inspección tributaria, particularmente: b) la negativa a exhibir los libros y documentación obligatoria; c) la negativa a facilitar datos, antecedentes, informes y justificantes que sean requeridos; d) la negativa a facilitar la entrada a los locales e instalaciones o al reconocimiento de los mismos. Vid. el f.j. vigésimotercero de la STS de 22 de enero de 1993. Los artículos 14 y 18 del RD 1930/1998, son los que regulan las sanciones a imponer a los *obligados tributarios* por resistencia, negativa u obstrucción a la acción *investigadora* de la Administración tributaria, por infracciones simples o graves, respectivamente. Del artículo 18 llama la atención la referencia que hace a dos criterios que incrementan la sanción entre 10 y 50 puntos, que son: a) si el *sujeto pasivo* se niegue reiteradamente a aportar esos datos y, por ello mismo, la Administración no pueda llegar a conocer la información solicitada; b) cuando el *sujeto pasivo* no comparezca si ha sido requerido, al menos, tres veces consecutivas. Además, resulta más llamativa dicha alusión al ‘sujeto pasivo’ cuando el art. 1.3 de la Ley 1/1998 proporciona un concepto de “contribuyente” que permite incluir también a los restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsable, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria. La *STSJ de Andalucía, de 12 de Mayo de 1992*, consideró que existía resistencia a las actuaciones inspectoras al negarse a la entrega de documentación para su examen por el Inspector actuario, así como la negativa a facilitarle la entrada a determinados despachos.

<sup>125</sup> PALAO TABOADA, C., “La potestad de información de la Administración Tributaria y sus límites”, *GF*, nº 45, 1987, pág. 127 y ss.

<sup>126</sup> Vid. la referencia que, de la doctrina alemana, trae a colación sobre esta problemática FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, *op. cit.*, pág. 282. El párrafo 200 de la Ordenanza tributaria alemana

1988, concedió a un sujeto la indemnización solicitada porque un despacho de su establecimiento industrial fue ocupado permanentemente por la Inspección de los Tributos sin cobertura legal para ello (art. 10.j LGT).

Y en este punto puede jugar un papel importante la Ley 1/1998, al haber dotado de rango legal a la previsión que, con anterioridad, solamente se recogía en el ámbito tributario en el art. 35 del RGIT para las actuaciones inspectoras -aunque sí que era recogido por el art. 85.1 de la Ley 30/1992-. Nos referimos al principio de incidencia mínima de la actuación administrativa. Actualmente, el art. 3.j de la Ley 1/1998 recoge expresamente el “Derecho a que las actuaciones de la Administración Tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que *le resulte menos gravosa*”. Además, también resulta aplicable el art. 20 de la Ley 1/1998, cuando establece que la Administración tributaria debe facilitar, en todo momento, el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones. La Administración tributaria debe escoger, ante una actuación que afecte a la esfera de derechos de los particulares, la forma menos gravosa para los sujetos, siempre que de ahí no derive un perjuicio para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; idea sobre la que incidió el profesor Lozano Serrano<sup>127</sup>. De ahí que también una parte de la doctrina haya aludido a que los deberes tributarios que recaen sobre terceros se rijan por el principio de subsidiariedad<sup>128</sup>; sin embargo, si no una estricta subsidiariedad, sí que resultaría exigible una cierta accesoriedad<sup>129</sup>. Una vez más, desde la aplicación del principio de proporcionalidad en sentido amplio, es decir, con los juicios de necesidad, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto, puede deducirse la utilización de los medios menos restrictivos para la libertad del sujeto en esa actuación administrativa tributaria; con mayor razón, si no se trata ni del sujeto que ha realizado el hecho imponible, sino de un tercero cuya conexión con el deber de solidaridad, al cumplir con esos deberes, coadyuva al cumplimiento

---

establece también dicha obligación de facilitar gratuitamente una estancia de trabajo adecuado y los medios necesarios para llevar a cabo dicha actuación.

<sup>127</sup> Vid. LOZANO SERRANO, C., “La actividad inspectora...”, *op. cit.*, pág. 230.

<sup>128</sup> Vid. CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., “El derecho a la intimidad como límite...”, *op. cit.*, pág. 735. Sobre la *subsidiariedad de la actuación administrativa* en cuanto al deber de información tributaria respecto de terceros, vid. RUIZ GARCÍA, *Secreto bancario...*, *op. cit.*, pág. 97 y ss. Este autor, siguiendo las orientaciones de la doctrina alemana, afirma que se debe exigir “la existencia de una suposición o sospecha objetivamente fundada de que se ha producido una disminución de la deuda tributaria”. Aunque hay que tener en cuenta que el art. 93.1 de la Ordenanza Tributaria Alemana (“Solamente se requerirá información de personas distintas de los interesados cuando el esclarecimiento de los hechos por éstos no logre su fin o no permita esperar resultado alguno”) no existe tal cual en España, ni lo es el art. 111 LGT. En la STS, de 25 de abril de 1991, se observa, por ejemplo, la aplicación de esa subsidiariedad en la actuación de obtención de información. Primero se requirió al sujeto, en numerosas ocasiones para que aportarse los documentos requeridos, y, al no ver cumplida la Administración su petición, mediante resolución del Delegado de Hacienda de Valencia, se le comunicó que se procedería a comprobar la documentación en la oficina bancaria. JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 330 y ss., no considera aplicable esa subsidiariedad entre las funciones de comprobación e investigación y la de obtención de información.

<sup>129</sup> MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 475, consideran que, aunque entre la actuación de comprobación y la de obtención de información no debe instaurarse propiamente una subsidiariedad, sí que es conveniente atender a criterios de accesoriedad, en el sentido de que la obtención de información con trascendencia tributaria sirva para completar datos del sujeto sometido a inspección que se desconozcan, pero que se tenga indicios racionales de que, conociendo dichos datos, podrán aflorar datos ocultos o actuaciones fraudulentas.

exacto de obligaciones de otro sujeto<sup>130</sup>. Si la realización de actuaciones respecto del sujeto pasivo o del tercero tienen características que las diferencian -y, la primera de ellas, su conexión con un deber de contribuir que es manifestación de solidaridad-, creemos que también el principio de proporcionalidad debe atender al matizado perfil de cada una de ellas.

Como resulta lógico pensar, el uso de la potestad de entrada y reconocimiento del art. 141 LGT durante la tramitación del procedimiento de comprobación tributaria no debe ser ejercitada siempre y necesariamente ante cada actuación inspectora. Como puso de relieve Tejerizo López<sup>131</sup>, el procedimiento de comprobación e inspección tributaria, en sus diferentes trámites y actuaciones, debe acomodarse al sujeto de que se trate y a las características de la actividad sobre la que recae, lo que imposibilita la predeterminación de dicha actuación. Por tanto, tratándose de potestades funcionales puestas en manos de la Administración tributaria, el devenir del procedimiento de aplicación del tributo, en sus diversas actuaciones, está configurado, dentro de las previsiones legales, con un cierto margen de elasticidad -acentuado sobremanera, en ocasiones, por el Reglamento correspondiente-. Entiéndase que no es una discrecionalidad en cuanto al resultado a conseguir dirigido a la liquidación tributaria, pues, en este punto, la libertad absoluta puesta en manos de la Administración colisionaría con los principios y reglas constitucionalmente establecidas<sup>132</sup>. Solamente se trata de la posibilidad de elegir el momento y modo de ejercicio selectivo de las distintas facultades administrativas; juicio de oportunidad que se deja a la apreciación de los actuarios, aunque pueden adoptarse una serie de mecanismos de garantía que no menoscaben los derechos del obligado tributario y la actuación de la Administración - sin embargo, el art. 39.1 del RGIT se refiere a la entrada "siempre que lo juzgue conveniente"-, para que, según García Añoveros, todos tengan "la conciencia de que esa verdad puede ser razonablemente descubierta y contrastada"<sup>133</sup>. En Alemania, como trae a

---

<sup>130</sup> COPPA, D., *Gli obblighi fiscali...*, op. cit., 1990, pág. 92, hace referencia a los diferentes principios aplicables en la imposición de prestaciones a terceros. Por una parte, el '*principio di ragionevolezza*' en la instauración de esa prestación, que consiste en verificar si el legislador, en el ejercicio de su poder discrecional, ha atribuido relevancia a un fin constitucional para cuya consecución se ha impuesto la situación determinada; e, incluso, como valoración de la legitimidad del deber establecido en términos de desigualdad de tratamiento. Será necesario sopesar el '*principio de racionalidad*' de la elección legislativa, de manera que se acredite la '*idoneidad*' (giudizio di idoneità) de los medios elegidos respecto a la finalidad a perseguir, y de los sujetos que deben cumplir esas prestaciones; el '*principio de congruità*', relativo a la verificación de la justificación de las obligaciones en función de las finalidades para las que se destinan, y el principio de '*proporzionalità*' entre la medida adoptada por el legislador y el sacrificio que se impone al sujeto con dicha prestación; teniendo en cuenta, además, que ese sacrificio impuesto al tercero tiene que ser proporcionado a la entidad del tributo para cuya aplicación efectiva se impone la prestación. Vid., en España, Vid. PALAO TABOADA, C., "La potestad de obtención de información tributaria y sus límites", *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*. Vol. II. MEH, Madrid, 1987, pág. 901 y ss.; HERRERA MOLINA, P. M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*. La Ley, Madrid, 1993, pág. 39. Vid., PEDRAZA BOCHONS, J. V., "La ordenación temporal...", op. cit., págs. 37 y 38, y también MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 469 y 471.

<sup>131</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Las funciones de los órganos...", op. cit., pág. 14.

<sup>132</sup> Como refleja TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Procedimientos tributarios y garantías...", op. cit., pág. 705, si la Administración tributaria pudiese incoar cualesquiera actuaciones "que le interese o le convenga, se nos antoja una vulneración del principio de igualdad".

<sup>133</sup> GARCÍA AÑOVEROS, J., "Las reformas fiscales", op. cit., pág. 521, pues, de lo contrario, se dejaría excesivamente "en manos de una conciencia cívica que siempre resulta resistente, en mayor o menor medida, ante una detración coactiva como es por esencia el impuesto". JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, op. cit., pág. 137, refleja la necesidad de afectar a contribuyentes que no muestren ningún dato de relevancia, evitando

colación Fernández López<sup>134</sup>, algunos autores consideran incluso conveniente que la Inspección se traslade fuera de la sede del órgano administrativo para comprobar in situ la situación tributaria del sujeto. Entienden que es el mejor modo de conocer su funcionamiento y singularidades que faciliten el éxito de la comprobación. En todo caso, el componente discrecional en la selección más apropiada de la potestad a ejercer para la consecución del resultado buscado, resulta atenuado al entrar en liza el deber de motivar los actos administrativos -art. 13.2 Ley 1/1998 y 54 de la Ley 30/1992, en la redacción que le ha otorgado la Ley 4/1999-, aunque para algunas de las actividades administrativas que pueden afectar a la esfera del ciudadano, como la solicitud de entrada domiciliaria, no se haya exigido expresamente<sup>135</sup>.

La funcionalidad de dichas facultades inspectoras para la consecución efectiva del deber constitucional de contribuir ya ha sido resaltada. Pero, a su vez, se aprecia una *instrumentalidad* del ejercicio de la potestad de entrada en el domicilio por esos órganos administrativos. Su función o finalidad no es otra que la de servir a la efectividad de esa actuación de la Inspección de los Tributos que, a su vez, supone dar cumplimiento al deber constitucional de contribuir, y que posibilita el ejercicio de otras potestades inspectoras<sup>136</sup>. En esos lugares distintos al de su sede, la Inspección de los Tributos puede ejecutar sus potestades para inspeccionar “y, en particular, para reconocer” bienes, despachos, instalaciones o explotaciones (art. 39 RGIT) así como domicilios o locales (141 LGT), pudiendo adoptar una serie de medidas cautelares, entre ellas, la de precintarlos (art. 142.3 LGT), etc. -siempre respetando las garantías constitucionales

---

que defrauden tras la seguridad que les proporcione esa ocultación. GARCÍA AÑOVEROS, J., “Los poderes de comprobación...”, *op. cit.*, pág. 617, se muestra contrario a que, si no existen indicios, se realice una comprobación.

<sup>134</sup> Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, *op. cit.*, pág. 278. Así, KÖNEMAN Y WENDT, *Betriebsprüfung in der Praxis*. Peter Deubner Verlag GmbH, Köln, 1986, pág. 82, opinan que esa visita a los locales comerciales para conocer la organización de la empresa, sus procesos empresariales, “la calificación de las diferenciaciones entre edificios e instalaciones industriales, y entre gastos de fabricación y gastos de reparación” hará posible una determinación y valoración más correcta de los hechos. “Sin inspección ‘sobre el terreno’ no podrían cumplirse los principios de justicia y de equidad en la imposición”, acaban afirmando.

<sup>135</sup> El art. 13 de la Ley 1/1998 afirma, en su apartado segundo, que “los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que resuelvan recursos y reclamaciones, los que denieguen la suspensión de la ejecución de los actos de gestión tributaria, así como cuantos otros se establezcan en la normativa vigente, serán motivados con referencia a los hechos y fundamentos de derecho”. El art. 54 de la Ley 30/1992, tal y como ha sido regulado por Ley 4/1999, ha establecido la necesidad de motivar “los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos”, los acuerdos de suspensión de actos, cualquiera que sea el motivo de ésta, “así como la adopción de medidas provisionales previstas en los artículos 72 y 136 de esta Ley”. Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, A., “El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria (I y II)”, *QF*, nº 4 y 5, 1995, y en *RGD*, 615, 1995, pág. 12913 y ss. Vid., con este orientación, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información...*, *op. cit.*, pág. 109 y ss., HERRERA MOLINA, P. M., *La potestad de información...*, *op. cit.*, pág. 212 y ss.

<sup>136</sup> Cfr. CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C. y SIMÓN ACOSTA, E. *Cuestiones Tributarias Prácticas*. La Ley, Madrid, 1990, pág. 416 y ss. Vid. ARIAS VELASCO, J., *Procedimientos Tributarios*. *Op. cit.*, pág. 149, califica a la entrada y reconocimiento de fincas como “medio instrumental”. Como ‘facultad’ instrumental es considerada por JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 68, y esta misma autora, en pág. 144, observa la “ambivalente funcionalidad” de la facultad de entrada y reconocimiento para el desarrollo de actuaciones de examen de la documentación, (...que también) opera como una “habilitación instrumental para el ejercicio de una facultad diversa”, que se recogería en el art. 110: la inspección de bienes, elementos, explotaciones, etc. LACASA SALAS Y DEL PASO BENGOA, *Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*. Ed. Ciss, Valencia, 1990, pág. 202, la entienden como una “facultad especial”. ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y otros autores, *La Reforma de la LGT*, *op. cit.*, pág. 390, la tilda de “mero instrumento”.

y legales-, realizando inspecciones oculares o examinando los “libros y documentación del sujeto pasivo que tengan relación con el hecho imponible” (art. 142 LGT), personándose para iniciar, sin previo aviso, las actuaciones inspectoras (art. 30.2 RGIT), obteniendo información directamente y ‘cerca’ de terceros (art. 12.4 y 22.1 RGIT, sin previsión legal que lo imbrigue con el art. 141 LGT), e, incluso, aprovechando una entrada en el domicilio de persona física o jurídica para realizar actuaciones de comprobación e investigación pero que derive en la adquisición de información de “especial” trascendencia tributaria respecto de otro sujeto, aunque sobre él no se haya abierto el correspondiente procedimiento de comprobación tributaria (art. 12.2 RGIT). A ellos, y a su adecuación a las previsiones legales y sus excesos, atenderemos brevemente.

#### **4.1.3.2.- LA VINCULACIÓN OBJETIVA DE CADA ENTRADA DOMICILIARIA DURANTE ACTUACIONES INSPECTORAS. LAS SENTENCIAS DEL TSJ DE CATALUÑA DE 17 DE ABRIL DE 1997 Y DE 15 DE ENERO DE 1998**

El mismo art. 141 LGT enlaza el ejercicio de esa potestad de entrada en un domicilio, en fincas o en locales, con las funciones del art. 109 LGT; es decir, las de comprobación e investigación de las circunstancias que integren y condicionen el hecho imponible. En este sentido, la realización por la Inspección de los Tributos de una entrada en el domicilio o en los restantes lugares, para el ejercicio de las actividades de comprobación e investigación tributaria explícitas también en el art. 110 LGT, resulta afecta a la “determinación del tributo”. En consecuencia, se limita la previsión que realiza, con una concreción más que dudosa, el art. 39 del RGIT, donde colige la entrada y reconocimiento de fincas “...siempre que lo juzgue conveniente para la práctica de cualesquiera actuaciones...”<sup>137</sup>. Aun a sabiendas de lo señalado por la STS de 22 de enero de 1993, creemos que la extralimitación reglamentaria pisa más allá de la orilla permisiva que la LGT establece, convirtiendo la “facultad en pura discrecionalidad”<sup>138</sup>. Por tanto, si se atiende a la previsión que establece la LGT, no resulta justificada la entrada domiciliaria para la realización de otras tareas que, aun estando encomendadas a la Inspección de los Tributos, no tienen esa consideración, como las labores estadísticas, de asesoramiento, de elaboración de estudios, etc.. Éstas, incluso a costa de una menor celeridad, deben llevarse a cabo sin entrar en esos locales de negocio o domicilios.

---

<sup>137</sup> La STS, de 22 de enero de 1993, en su f.j. vigésimoprimer, analizaba en qué medida las funciones que enumera el RGIT estaban comprendidas en el art. 109 LGT. Argumentó que, “aunque con dicciones distintas, resulta manifiesto que la amplitud de funciones que establece el art. 109 de la Ley da cobertura al catálogo de actividades que la Inspección puede realizar en los lugares donde se practiquen los actos de comprobación e investigación; por lo que no puede declararse, en términos de revisión jurisdiccional del art. 39.1 del Reglamento, que éste vulnere lo establecido en la LGT”.

<sup>138</sup> Vid. ESEVERRI, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Tributario*. Parte General, Ed. Comares, Granada, 1994, pág. 368. También es destacable el comentario de GARRIDO FALLA, F., “La inspección como...”, *op. cit.*, pág. 530, para quien “cualquier obligación que tengan los particulares de informar a la Administración, tanto si la información es de datos propios como de un tercero, tiene que tener una base legal”. Vid., también, PALAO TABOADA, C., “El Reglamento de la Inspección: una disposición tardía e insuficiente”, *GF*, n° 37, 1986, pág. 125 y ss., y “La potestad de obtención de información...”, *op. cit.*, pág. 912, así como LOZANO SERRANO, C., “La actividad inspectora y...”, *op. cit.*, pág. 10. Por su parte, CORRAL GUERRERO, L., “Potestades específicas de...”, *op. cit.*, pág. 900, opta por corregir la redacción literal, y entiende que el art. 39 RGIT se refiere solamente a actuaciones de comprobación e investigación.

A su vez, el art. 141.1 LGT limita la entrada en esos lugares cuando se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen<sup>139</sup>. No obstante, el art. 39 RGIT extiende esa previsión también cuando “existan bienes sujetos a tributación o bien se produzcan hechos imponible o exista alguna prueba de los mismos”. Por tanto, si en un domicilio no se desarrolla una actividad sometida a gravamen, pero allí existe un bien sometido a imposición o, incluso, si existe alguna prueba del hecho imponible, la Inspección de los Tributos, por ser voluntad “reglamentaria”, puede entrar y reconocer en el domicilio.

Otro límite a esas actuaciones investigadoras en un domicilio o en los restantes lugares proviene de la finalidad objetiva de la entrada, lo que supone, a su vez, restringir la utilización que puede realizarse de los datos y pruebas obtenidos (art. 39.1 RGIT). El resultado de dicha investigación tributaria no puede ser utilizado “por cualquier órgano o persona, ni para cualquier fin”<sup>140</sup>. Esos datos únicamente pueden ser utilizados por la Inspección de los Tributos para fines tributarios y, más concretamente, para que, en su caso, el Inspector Jefe dicte el acto de liquidación correspondiente, o, en todo caso, y previos los trámites oportunos, para que se tramite el procedimiento correspondiente si pueden ser constitutivos de delito. Y también al revés, la finalidad de una entrada domiciliaria autorizada para la búsqueda de los datos relativos a un delito fiscal no puede ser tergiversada para, aprovechando la ocasión, hacer acopio de documentos o datos con trascendencia para una liquidación tributaria, sea del mismo sujeto o de un tercero.

Precisamente, en las Sentencias del TSJ de Cataluña, dictadas el 17 de abril de 1997 y de 15 de enero de 1998, se establece, de manera coherente con los pronunciamientos del TC en esta materia (por todas, la STC 50/1995), que la entrada y registro en el domicilio de una persona física, realizado con las oportunas garantías y con la finalidad de descubrir los efectos que permitan cerciorarse de la comisión de un delito, no puede ser utilizada por la Inspección de los Tributos para recoger la documentación que crea conveniente, iniciando, con posterioridad, el consiguiente procedimiento de comprobación tributaria. En los casos planteados ante el TSJ de Cataluña se aprovechó la entrada en el domicilio del administrador de una mercantil, motivada por un registro para descubrir un posible delito de fraude fiscal por elaboración y distribución de facturas falsas de IVA. Esas facturas buscadas no fueron encontradas, lo que provocó que esa instrucción penal fuera archivada. No obstante, la Inspección de los Tributos, que acudía a la diligencia penal de registro para la persecución del presunto fraude fiscal, realizó una adquisición indiscriminada de la documentación relativa a la sociedad mercantil de la que era administrador el titular del domicilio<sup>141</sup>.

---

<sup>139</sup> Así lo reflejaban también CERVERA TORREJÓN, F., *La inspección de...*, op. cit., pág. 52, y LACASA SALAS, J. H. y DEL PASO BENGOA, J., *Comentarios al Reglamento...*, op. cit., pág. 203.

<sup>140</sup> Vid. SÁNCHEZ RAMÍREZ, C., “La función investigadora de la Administración Tributaria”, *GF*, 1990, pág. 186.

<sup>141</sup> Se arguyó la aplicación del art. 112.3 de la LGT, en cuanto establece el deber de colaboración de los jueces y tribunales con la Administración tributaria, pero no fue la autoridad judicial quien transmitió esa información que sirvió de prueba a la Inspección de los Tributos. Pero, como recoge el f.j. segundo de la Sentencia, “la Inspección no recibe del Juez, tras un examen de la documentación, los datos y documentos de la Sociedad que puedan tener trascendencia tributaria, sino que son los propios servicios de la Inspección los que directamente incautan la documentación perteneciente a la Sociedad y después de examinarla sin hacerlo previamente el Juez (...) aprueba la existencia de irregularidades tributarias que plasma en una actuación subsiguiente y a consecuencia de la actuación penal”. Vid. el comentario a la sentencia realizado por de ALIAGA AGULLÓ, E., y NAVARRO FAURÉ, A.,



La sentencia recurre al Auto del TS, de 22 de mayo de 1992, que se encarga de puntualizar que “la entrada y registro (es) una diligencia instructora que tiene como finalidad encontrar efectos o instrumentos del delito, o libros, papeles y otros objetos que puedan servir para el descubrimiento y comprobación del delito, es claro que dicha entrada y registro se tiene que circunscribir a recoger el material probatorio relativo al delito o delitos para cuyo descubrimiento fue concedido, pero no para recoger material incriminatorio indiscriminado, relativo a presuntas actividades distintas de aquélla para la que se concedió el mandamiento judicial”<sup>142</sup>. De hecho, esta actividad inspectora tributaria debía haberse ajustado al art. 109 y ss. de la LGT y al art. 9 y ss. del RGIT, teniendo en cuenta que no supone, de raíz, la incautación de pruebas que determinen la comisión de un delito contra la Hacienda pública, sino la actividad inquisitiva y cognoscitiva por los propios órganos administrativos tributarios de los hechos o actos con relevancia para conocer, con exactitud, el an y el quantum de la deuda tributaria. Y respetando la causa que originó la autorización judicial de entrada domiciliaria, el “para qué” se entra en el domicilio.

#### **4.1.3.3.- LA INSTRUMENTALIDAD DE LA FACULTAD DE ENTRADA POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS: EL EXAMEN DE LA DOCUMENTACIÓN Y LOS EQUIPOS INFORMÁTICOS DEL ‘SUJETO PASIVO’. GARANTÍAS Y CAUTELAS: EL ART. 142.1 Y 2 DE LA LGT.**

En el art. 142 LGT, apartados primero y segundo, se establece legalmente la potestad de examinar “documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo”, que resultan mencionados genéricamente en el art. 110 LGT<sup>143</sup>. Y también se concretan espacialmente los lugares donde puede ser desarrollado ese

---

“Comentario de la STSJ de Cataluña 338/1997, de 17 de abril”, *REDF*, nº 96, 1997, págs. 598 y ss.

<sup>142</sup> También se presenta esta problemática en Italia, pero calificada por la distinción entre las actuaciones de entrada domiciliaria por la Guardia di finanza como inspectores de tributos o como órganos de policía judicial. Vid. BALZARINI, C., “In tema di utilizzabilità ai fini dell’accertamento tributario delle prove documentali acquisite nel corso di indagini penali”, *DPT*, 1992, pág. 1374. Se diferencia entre la entrada en el domicilio y la autorización, judicial o administrativa, en un ‘accertamento’ tributario de cuando tiene fines de orden penal. Puede consultarse GALLO, S., “L’utilizzazione delle prove per le violazioni tributarie”, *Corr.Trib.*, 1985, pág. 1199, quien se muestra contrario a la posibilidad de utilización de las pruebas recogidas por la Guardia di Finanza como órgano de policía judicial para la represión de ilícitos tributarios. MARRA, G., “Documenti acquisiti dalla Guardia di finanza come organo di Polizia giudiziaria. Limiti di utilizzabilità ai fini fiscali”, *Riv. Il Fisco*, 1987, pág. 6780. También ha puntualizado la doctrina italiana la posibilidad de que en el curso de una inspección penal se trasladasen al ‘ufficio delle imposte’ únicamente los datos del imputado, y no los de sujetos diversos del titular del *ius escluendi*, pudiendo acudir a GIULIANI, G., “Sulla legittimità dell’acquisizione di documenti per la verifica fiscale”, *Boll.Trib.d’inf.*, 1981, pág. 1773; MAFFEZZONI, M., “Segreto bancario e indagine fiscale”, *Boll.Trib.d’inf.*, 1983, pág. 895 y MANDÓ, G., “Limiti di utilizzabilità ai fini fiscali di documenti acquisiti in deroga al segreto bancario”, *Rass.Trib.*, 1985-II, pág. 438.

<sup>143</sup> Creemos que un antecedente de lo dispuesto en este artículo 142 LGT, que posibilita el examen de la documentación, y que puede aclarar la alusión del art. 141 LGT a la “entrada o reconocimiento”, se sitúa en la Ley de 16 de diciembre de 1940, de reforma tributaria. Esta Ley establecía en el art. 50 que “La Administración tendrá derecho de comprobar las declaraciones de los contribuyentes mediante el examen de los libros, facturas y justificantes de contabilidad del declarante. El Ministro de Hacienda podrá condicionar el uso de esta facultad por vía reglamentaria”. Sin embargo, si se acudía al Código de Comercio de la época, el art. 45 no preveía ninguna excepción a esa posibilidad de examinar cualquier documento del particular, porque decía: “no se podrá hacer pesquisas de oficio por Juez o Tribunal ni Autoridad alguna para inquirir si los comerciantes llevan sus libros con arreglo a las disposiciones de este Código ni hacer investigación o examen general de la contabilidad en las oficinas o escritorios de los comerciantes”. No obstante, el art. 47 párrafo segundo del Código de Comercio vigente en aquel

examen, con evidente amplitud, citando al “domicilio, local, escritorio, despacho u oficina de aquél”. Además, se exige la presencia del sujeto pasivo o de la persona en quien delegue, tanto se trate del domicilio como de los otros lugares que cita. La posibilidad de examinar esos documentos también se recoge en el art. 139 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>144</sup>, aprobada en 1995. Destaca la limitación que realizan al examen de esos documentos cuando lo sean del sujeto pasivo<sup>145</sup> -contribuyente y sustituto, según la LGT-. Además, en el primer apartado del art. 142 LGT se recalca solamente la posibilidad de su análisis “directamente”, pero sin permitir su incautación sino la visualización, que se tomen notas de los mismos, y, como mucho, obtener copia a su cargo, también en soportes magnéticos<sup>146</sup> -como se introdujo en la

---

momento señalaba que: “el *reconocimiento* (de los libros de comercio) se hará en el escritorio del comerciante, a su presencia o a la de persona que comisione, y se contraerá exclusivamente a los puntos que tengan relación con la cuestión que se ventile, siendo estos los únicos que podrán comprobarse”. Esa situación cambió al reformarse el Código de Comercio por la Ley 16/1973, de 21 de julio. En su art. 41 estableció que “sin perjuicio del secreto de la contabilidad de los comerciantes que se reconoce y ampara, el balance del ejercicio y la cuenta de resultados serán sometidos a verificación”, y en el art. 49 dispuso que “En este caso (exhibición de libros de comercio permitida por la Ley), así como en los de los artículos 41, 42 y 48, el *reconocimiento* se hará en el establecimiento del comerciante, a su presencia o a la de la persona que comisione, debiendo adoptarse las medidas oportunas para la debida conservación y custodia de los libros y documentos”.

<sup>144</sup> También el art. 139 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 43/1995 establece la posibilidad de que la Administración realice una comprobación e investigación consistente en el “examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. La Administración tributaria podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere el párrafo anterior, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen preciso y obtener copia a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este apartado”. No se observa en este precepto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades una alusión a la limitación de esa información relativa al negocio del sujeto únicamente a la que tenga relación con el hecho imponible o relevancia tributaria, aunque sí que se puntualiza que sea relativa a los “negocios del sujeto pasivo”. Sin embargo, tanto el art. 142.1 LGT como el art. 35.2 LGT así lo exigen. La alusión a los negocios del sujeto pasivo excluye el conocimiento de la correspondencia que no tenga dicho carácter negocial, pero, además, debería delimitarse la importancia de esa información relativa al negocio a la que tenga relación con el hecho imponible. Exigencia muy importante a tenor de esa posibilidad de examinar los archivos y soportes magnéticos.

<sup>145</sup> CERVERA TORREJÓN, F., *La inspección de...*, op. cit., pág. 71, considera positiva esa alusión a los sujetos pasivos. Además, se muestra partidario de extender esa referencia también al art. 142.2 LGT, para que no se amplie a terceros.

<sup>146</sup> Es de destacar la novedad que introdujo la reforma de la LGT de 1995 respecto a la posibilidad de examinar los programas informáticos y archivos en soporte magnético. Y, además, estableciéndose dos límites a la facultad puesta en manos de la Inspección. Podrán ser examinados, pero en el local del interesado y contando con su presencia o la de su representante. Y, en segundo lugar, exigiendo que esos materiales informáticos guarden relación con el hecho imponible que esté siendo objeto de actividad de inspección. Esta segunda interpelación supone la proscripción de que la Inspección proceda a un ‘volcado’ o incluso a un precinto -como legitima el apartado tercero del artículo 142- indiscriminado de la información en el software del ordenador, y ello en atención tanto a los posibles contenidos privados de la empresa (v.gr., fórmulas de fabricación, encuestas de selección de personal, etc.) como a los íntimos del sujeto. La negativa, resistencia o excusa a la actuación inspectora cuando se trate de examinar esos ficheros o sistemas operativos, y otro antecedente de los que se deriven los datos a presentar o a aportar, será sancionada según prevé el art. 83.7 de la LGT y el art. 7 del RD 1930/1998. Conforme puntualiza ARIAS VELASCO, J., *Incidencia de la Ley 30/1992, de régimen jurídico de las Administraciones públicas en el procedimiento de inspección*. En la obra colectiva, dirigida por Pont Mestres. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 101, “es absolutamente ilegítima la práctica, muy usual, de conservar los registros y justificantes en poder de la inspección hasta el término de la actuación. Lo que puede hacer la inspección es tomar notas y obtener copias ‘a su cargo’, como dice el Reglamento. Al término de cada sesión la documentación debe ser devuelta”. De este autor puede consultarse también, con idénticos contenidos y argumentos a los expuestos en la anterior obra, “Facultades

reforma de la LGT de 1995-, y cuando “tengan relación con el hecho imponible”. A estos últimos les da el mismo tratamiento que reciben los libros y documentación del contribuyente, en relación con el art. 36.3 RGIT<sup>147</sup>. En ese art. 36 RGIT se mencionan, de una manera muy amplia, los datos y la documentación que el obligado tributario -no solamente el sujeto pasivo- debe poner a disposición de la Inspección de los Tributos y que ésta puede examinar, siempre que tenga relación con el hecho imponible. No puede desconocerse que los arts. 37 y 38 RGIT especifican la documentación que puede ser requerida en una actuación de obtención de información, incluso sin previo requerimiento -en relación con el art. 12.2 RGIT-, que se desarrolle “cerca de” personas o entidades, también cuando estén dedicadas al tráfico bancario o crediticio.

La alusión que el art. 142.1 LGT realiza al domicilio fue introducida con la Ley 25/1995, sustituyendo a la referencia que se hacía a la vivienda. Por tanto, también en el domicilio de una persona física o jurídica se puede entrar -respetando la previsión constitucional- para comprobar e investigar realizando un examen de la documentación. Posibilidad que el art. 142.1 LGT convierte en obligación de examinar esa documentación y libros del sujeto pasivo en el domicilio y demás locales cuando tienen relación con el hecho imponible, excepto si se trata de registros o documentos establecidos por una norma de carácter tributario o justificantes que éstas exijan, en cuyo caso, el art. 142.2 permite la presentación en las oficinas de la Administración.

---

de la Inspección de Hacienda...”, *op. cit.*, así como el análisis del proyecto de ley de reforma de la Ley General Tributaria en el *Informe 62/94 de la Asociación Española de Asesores Fiscales, de noviembre de 1994*. Asimismo, “Condicionamientos de los mandamientos judiciales para la entrada en el domicilio del contribuyente (STC de 23 de febrero de 1995)”, *Informe...*, *op. cit.*. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, *op. cit.*, pág. 306, advierte sobre la cautela con que deben ser adoptadas medidas cautelares del art. 142.3 LGT ante la posibilidad de proceder a un vaciado indiscriminado del ordenador donde se tome conocimiento de datos relativos a la propiedad industrial y que podrían afectar a la intimidad del sujeto inspeccionado. Ahora bien, la reciente STS, de 15 de junio de 1999, ha afirmado que una caja fuerte ni se considera domicilio ni resulta protegida por el art. 18.3 CE como correspondencia o comunicaciones. En consecuencia, según el citado Tribunal, para su registro no se requiere autorización judicial ni consentimiento del interesado. La Resolución de 16 de febrero de 1996 (BOE del 20 de febrero) reestructuró los servicios de Inspección en función de diversos criterios, creándose, en lo que más nos interesa, en la esfera de la ONI una Unidad de Auditoría Informática que asista a la Inspección en la verificación y comprobación de los sistemas informáticos (Vid. *TF*, nº 66, 1996, pág. 8).

<sup>147</sup> La posibilidad de examinar estos soportes informáticos puede deducirse de los art. 109 y 110 de la LGT si se incluyen entre esos “todos elementos y valoraciones” o los “ficheros, inspección de bienes, elementos, etc. Cuestión diferente es analizar de qué manera y con qué limitaciones puede acceder a la información que conste en esos soportes informáticos, teniendo en cuenta además la volatilidad y la rapidez de cambios en este ámbito, con el consiguiente riesgo de que la empresa ya no conserve los programas informáticos, el software, que permita conocer los datos que se guardan en el ordenador. Para evitarlo, se legitima la actuación inspectora incluso incidiendo en los sistemas informáticos, de manera que el art. 36.3 RGIT permite visualizar en pantalla o imprimir los datos archivados en soportes informáticos, y también obtener copias a su cargo de los datos o documentos “incluso en soporte magnético”. JACOBO Y BURGUILLO, J. M., “La informática empresarial y las actuaciones inspectoras”, *CT*, nº 82-83, 1997, pág. 103 y ss., lo amplía incluso al prestador de servicios informáticos que les realice los trabajos informáticos o desarrolle los programas, si éstos no están en la misma empresa o si encontrándose allí no se puede acceder por cualquier motivo. Mayores dudas se nos presentan cuando, ante el silencio legal y reglamentario, se quiera comprobar, no sólo los ordenadores centrales de la empresa, sino también “cualquier ordenador personal o de otro índole”. En todo caso, las precauciones para no lesionar el derecho a la intimidad deben ser extremas. En Italia, vid. AMOROSO, A., “Le elaborazione informatiche durante l’accesso”, *Il Fisco*, nº 35, 1992, pág. 8495 y ss.

#### **4.1.3.3.1.- LA CONCRECIÓN DEL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LOS ACTOS DE INSPECCIÓN EN FUNCIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN A EXAMINAR**

El art. 143 de la LGT, con carácter general, establece que los actos de inspección, indistintamente, pueden desarrollarse en algunos de los lugares que cita. Interesa recordar que, cuando proceda, deben observarse las previsiones del art. 141 LGT y art. 39 y 40 del RGIT para la entrada en el domicilio y en el resto de fincas y locales. Con carácter general, el art. 143 LGT enumera una serie de lugares, entre ellos, el “domicilio tributario” del sujeto pasivo<sup>148</sup>, así como, según el art. 20 del RGIT, también donde el “retenedor o responsable, tengan su domicilio fiscal, o en aquél donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina”. A su vez, también pueden ser desarrollados esos actos de inspección en el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas, donde se encuentren las pruebas o en las propias oficinas de la Administración tributaria<sup>149</sup>.

Mientras el art. 143 LGT no concreta quien fija el lugar donde se desarrollarán los actos de inspección, el art. 20.2 RGIT atribuye la competencia para determinarlo unilateralmente a la Inspección de los Tributos. Sin embargo, el art. 142 LGT limita esa previsión, aunque con un diferente grado de intensidad, en función de los documentos de que se trate. Cuando se proceda a analizar los libros, documentos y programas informáticos y archivos en soporte magnético, deben ser examinados en el propio “domicilio, local, despacho u oficina” del sujeto pasivo. El art. 21.1 del RGIT<sup>150</sup> -y también el art. 22 RGIT para las actuaciones de obtención de

---

<sup>148</sup> En un principio, esa alusión al domicilio ‘tributario’ pudiera hacernos pensar que únicamente en él -si es que no coincide con el domicilio ‘particular’ a que alude el art. 141.2 o con el domicilio a secas del art. 142.1 LGT y del art. 20.1.a) del RGIT- pueden ejercer la potestad de entrada y reconocimiento los órganos de la Inspección de los Tributos. Pero el resto de incisos del art. 143 LGT permiten entender que esa actuación inspectora también puede desarrollarse en un domicilio -si no coincide con el que el art. 45 fija “a los efectos tributarios”-, pues al atender al objeto de comprobación para, desde ahí, fijar el lugar donde puede desarrollarse, es evidente que permiten la realización de un acto de inspección en un domicilio, por ejemplo, cuando allí exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible.

<sup>149</sup> Vid. LACASA SALAS, J. H. y DEL PASO BENGEOA, J., *Comentarios al Reglamento...*, op. cit., pág. 202, donde califican el derecho de entrada de la Inspección como un “derecho instrumental, concedido, en el ámbito de la Administración Tributaria, únicamente a esos órganos y en cuanto sean competentes, además, para realizar las actuaciones pretendidas. Únicamente ostenta tal derecho el órgano de Inspección que sea competente (territorial y jerárquicamente) para desarrollar las actuaciones, y para esas actuaciones”. De lo contrario, es decir, de realizar actuaciones inspectoras en lugares no previstos en los arts. 20 a 22 del RGIT, o fuera del ámbito territorial donde tengan competencia, y no sean autorizados previamente por el Director general o Delegado especial competente, supondrá la nulidad de las actuaciones. No está de más recordar que la competencia territorial de los órganos de la Inspección de los Tributos vendrá determinada en función del lugar donde tenga fijado el domicilio fiscal el sujeto en el momento en que se inicien las actuaciones inspectoras. No obstante, el art. 21 RGIT permite que un Inspector territorialmente competente proceda al examen de libros, documentos, etc., sobre bienes o actuaciones que se refieran o desarrollen en un ámbito territorial distinto. Vid. MARTÍN MUNCHARAZ, A., “Lugar y tiempo de las actuaciones inspectoras”, *GF*, n° 39, 1986, pág. 183 y ss.

<sup>150</sup> La legalidad de este precepto reglamentario fue asumida por la STS de 22 de enero de 1993, f.j. octavo, aunque la alegación de nulidad que los recurrentes efectuaron era bastante endeble para pretender que fuera acogida, por sí sola, como motivo por el TS: que nada añade, salvo cierta confusión, al art. 142 LGT. Evidentemente, la respuesta del TS fue contundente, puntualizando, además, que “el juicio de legalidad del Reglamento se circunscribe a su adecuación con normas de rango superior, así como a los fines que lo justifican (art. 106 de la CE) y no alcanza al acierto de su redacción, salvo que de ésta resultaran contravenidos aquéllos”. Tras esta afirmación, consideró el TS que el precepto reglamentario no vulneraba el art. 142 LGT, puesto que sus tres primeros apartados del artículo del RGIT coincidían con los dos primeros del precepto legal, y que, si bien el tercero de aquél contenía una

información- aluden a ese mismo lugar, aunque no lo limitan a los libros y documentos del sujeto pasivo, sino de un obligado tributario, y en relación con sus “actividades empresariales, profesionales o de otra naturaleza”. En este caso, se desarrollarán -como establecía el art. 142 para el sujeto pasivo- donde se encuentren estos documentos, salvo que el sujeto inspeccionado se muestre conforme a que se examinen en las oficinas de la Administración (art. 21.2 RGIT)<sup>151</sup>.

En todo caso, al igual que prevé el art. 142.1 LGT, el art. 25 del RGIT establece que el examen de libros y documentación del art. 21.1 del RGIT debe hacerse en presencia del obligado tributario, su representante o persona que aquél designe<sup>152</sup>. Es decir, que tanto cuando se examinan documentos o libros del sujeto pasivo relacionados con el hecho imponible en el domicilio, local, escritorio, despacho u oficina del sujeto pasivo (art. 142.1 LGT), como cuando ese examen sea de documentación relacionada con actividades empresariales, profesionales o de otra naturaleza del ‘obligado tributario’ (no sólo el sujeto pasivo), y se examine en sus locales u oficinas donde se halle la contabilidad y justificantes de esa actividad, debe estar presente el obligado tributario, su representante o persona designada por aquél.

En conclusión, según se deduce del art. 142.2 LGT, si se trata de examinar los registros, documentos y justificantes que las normas tributarias exigen, puede requerirse al sujeto su examen en las oficinas de la Administración (art. 21.3 RGIT). Y el art. 21.4 RGIT permite que, cuando sean personas que no desarrollan actividades empresariales ni profesionales, la documentación, siempre que venga exigida por normas tributarias o puedan servir de prueba de hechos consignados en declaraciones, sean examinadas en oficinas públicas.

Estos locales u oficinas donde pueden examinarse esos documentos relacionados con las actividades empresariales, profesionales o de otra naturaleza del obligado tributario son aquellos donde “legalmente deban hallarse los libros oficiales de contabilidad, los registros auxiliares, justificantes acreditativos de las anotaciones practicadas u otros documentos concernientes a la actividad desarrollada y cuyo examen proceda”. Como ha puesto de relieve Alonso González<sup>153</sup>, con la mención expresa en el artículo 142 del domicilio, concretamente el del sujeto pasivo, se

---

excepción a lo dispuesto en el apartado primero (examen de libros y documentos en las oficinas públicas), su posible nulidad venía sanada al condicionarse a la ‘previa conformidad del interesado’; siendo, por lo demás, el párrafo cuarto del art. 21 mera reiteración del párrafo tercero del artículo legal.

<sup>151</sup> El art. 40 de la Ley 30/1992 afirma que “la comparecencia de los ciudadanos ante las oficinas públicas sólo será obligatoria cuando así esté previsto en una norma con rango de Ley”. El art. 85.1 de la Ley 30/1992, establece que “los actos de instrucción que requieran la intervención de los interesados habrán de practicarse en la forma que resulte más cómoda para ellos y sea compatible, en la medida de lo posible, con sus obligaciones laborales o profesionales”. Se suprimió en la reforma de la LGT de 1985 la exigencia de que, a su vez, mediara el consentimiento del contribuyente. Vid. CERVERA TORREJÓN, F., *La inspección de...*, op. cit., pág. 64, sobre la antinomia entre el art. 143 LGT y el art. 7 del entonces vigente Decreto 988/1968, de 11 de mayo, que aprobó las normas reglamentarias provisionales del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, que atribuía al contribuyente la elección de los lugares donde realizar los actos de comprobación o investigación.

<sup>152</sup> La Resolución del TEAC de 31 de mayo de 1995 afirma que “en el procedimiento inspector estamos ante un conjunto de actuaciones -practicadas en la mayoría de los casos en presencia del sujeto pasivo, según se desprende del art. 25 RGIT- cuya iniciación ha tenido lugar o por comunicación, debidamente notificada al interesado, o por presencia de la Inspección en las oficinas o instalaciones de éste también conocida por él, pero de forma que las actuaciones subsiguientes pueden no hacerse en presencia del interesado, cuando ello no sea necesario y renuncie éste a dicha presencia”.

<sup>153</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M., y otros autores, *La Reforma de la Ley General Tributaria...*, op. cit., pág. 390.

permite que, en el caso de un sujeto inspeccionado sin actividades empresariales o profesionales, y, por tanto, en principio sin un “local, escritorio, despacho u oficina”, donde, según el art. 21.1 RGIT, legalmente deben hallarse los libros oficiales, etc., sea la Inspección la que se tenga que desplazar, a tenor de la imperatividad exigida por el verbo y no como una mera posibilidad -recogida en los artículos 21.1 y 22.1-, hasta su domicilio para conocerlos.

Este conjunto de enmarañadas disposiciones conllevará la necesidad de observar las previsiones constitucionales, legales y reglamentarias a la hora de acceder a cada uno de los locales, y la de respetar, por ejemplo, no sólo los preceptos citados, sino también el principio de incidencia mínima de la actividad inspectora, al que ya hemos aludido. Teniendo en cuenta, además, que la actuación inspectora en un domicilio, sea de una persona física o jurídica, no sólo resulta posibilitada, sino que, como dispone alguno de los preceptos citados, es precisamente allí donde debe ser realizada.

#### **4.1.3.3.2.- LA POSIBILIDAD DE ADOPTAR MEDIDAS CAUTELARES DURANTE LA ENTRADA EN EL DOMICILIO: EL ART. 142.3 LGT Y ART. 35 DEL RGIT**

También nos interesa destacar brevemente la posibilidad que establece el art. 142, en su apartado tercero -a raíz de la modificación en 1995 de la LGT<sup>154</sup>-, en relación con el art. 35 del RGIT<sup>155</sup>, de adoptar medidas cautelares durante el desarrollo de un procedimiento de comprobación tributaria y, por tanto, atendiendo al desenvolvimiento de las mismas, y a lo dispuesto por los preceptos que acabamos de analizar, también durante una entrada domiciliaria o en el resto de locales, como cita el art. 39 RGIT. Estos preceptos establecen la posibilidad de que la Administración adopte las medidas cautelares y provisionales para impedir la desaparición, destrucción o alteración de los libros, documentos y demás antecedentes que puedan ser objeto de examen o, incluso, para que, con posterioridad, no pueda negarse su existencia o exhibición. El art. 142.3 LGT no concreta el órgano administrativo que puede adoptarlas -el art. 35 RGIT se refiere a la Inspección-, aunque por su ubicación en el Capítulo VI de la LGT -intitulado “la Inspección de los Tributos”- es lógico pensar que recae en esos órganos, a no ser que se quiera apoderar a todos los órganos administrativos tributarios de esa potestad de adopción de medidas cautelares que pretenden poder determinar la deuda tributaria.

De todos modos, ha sido apreciado, doctrinal<sup>156</sup> y jurisprudencialmente<sup>157</sup>, que, ante su aplicación, será necesario observar el principio de proporcionalidad, en su triple vertiente

---

<sup>154</sup> Precisamente, al tratarse de una reforma parcial de la LGT, la regulación de las medidas cautelares de las que puede hacer uso la Administración tributaria durante un procedimiento de comprobación tributaria no pudieron recogerse en un precepto separado, sino ser añadidas en un párrafo tercero del art. 142, junto a otras disposiciones que, aunque relacionadas, no regulan medidas cautelares. Creemos procedente ubicar su regulación en un precepto separado.

<sup>155</sup> Este artículo reglamentario citado pasó la reválida de las Sentencias del TS, de 22 enero de 1993 y de 10 de junio de 1994, aun sin tener una cobertura legal clara de la cual recibir sustento. Lo chocante es que el mismo precepto recogía la expresión “de acuerdo con la Ley”, con lo cual podía pensarse que, hasta el momento de aprobación de la reforma de la LGT y su inclusión como contenido recogido en el precepto legal citado, esta exigencia reglamentaria era papel mojado por falta de ley habilitante. De hecho, FALCÓN Y TELLA, R., “Las medidas cautelares: autotutela...”, *op. cit.*, pág. 5, antes de la reforma de la LGT de 1995, consideraba que el art. 35 RGIT rozaba peligrosamente la legalidad, considerándolo inútil, pues podía llegarse a idénticos fines desde el art. 46 y 36.3 del RGIT.

<sup>156</sup> De esta opinión el Consejo Editorial de la *Revista Tribuna Fiscal*, “La reforma de la LGT”, n° 60, 1995, pág.

apuntada, para tratar de delimitar de este modo ese amplísimo margen de apreciación con que se dota a la Administración tributaria. Hay que evitar tanto la duración indefinida de dichas medidas como la posibilidad de que puedan causar un perjuicio de imposible o difícil reparación, por ejemplo en las actividades propias de la empresa o del despacho profesional inspeccionados. La estricta observación de cada una de los razonamientos propios del principio de proporcionalidad en su triple vertiente, y su plasmación expresa en la diligencia correspondiente, como motivación de la medida adoptada, aportará grandes dosis de seguridad jurídica que puede ser aparcada por la redacción del precepto tan indeterminada y genérica. Por ejemplo, no se indican los motivos que pueden llevar a la adopción de esas medidas, sino que se hace referencia a la relevancia -concepto, por lo demás, bastante familiar- para determinar la deuda tributaria. Tampoco se exige que se motiven las razones que mueven a su adopción. Las medidas que prevé el precepto, pero que no suponen una lista cerrada -como lo prueba esa alusión a “en su caso”<sup>158</sup>- podrán consistir en el precinto, depósito o incautación de las mercaderías o productos sometidos a gravamen, así como de archivos, *locales* o equipos electrónicos de tratamiento de datos<sup>159</sup> que puedan contener la información de que se trate.

La mención que realiza el art. 142.3 de la LGT al precinto de locales sin mayores especificaciones provoca ciertos recelos, sobre todo sin que se prevea ningún control, ni por superior jerárquico ni por la autoridad judicial. Y no digamos la incautación de archivos o equipos electrónicos de tratamientos de datos. No debe olvidarse tampoco que quizá éstos se encuentren en un local que pueda tener la consideración de domicilio constitucionalmente protegido de una persona jurídica, en cuyo caso, la necesidad de autorización judicial para la entrada se convierte en insuprimible, salvo consentimiento.

---

19. Vid. también LÓPEZ GETA, J. M., “La Ley 25/1995, de 20 de Julio, de modificación parcial de la LGT. Breve comentario a algunas modificaciones introducidas en el texto de la LGT”, *Impuestos*, 1995-II, pág. 1465.

<sup>157</sup> La Sentencia de la Audiencia Nacional, de 23 de noviembre de 1990 consideró la excepcionalidad de las medidas cautelares, afirmando que, “para aquellos casos en que su ejercicio no sea reglado, deberá basarse su adopción en un previo juicio de racionalidad y proporcionalidad, ponerse siempre en relación con la finalidad perseguida y que la medida en cuestión sea conveniente para el servicio, actividad o bienes inicialmente comprometidos”. El TS también afirmó, en la S. de 9 de febrero de 1988, que la adopción de esas medidas cautelares son “indudablemente restrictivas de los derechos subjetivos de los administrados”, lo que exigirá “que se motive, pues la falta de motivación dificulta, por no decir imposibilita, el control jurisdiccional de la racionalidad y proporcionalidad de la medida adoptada”.

<sup>158</sup> El art. 35 del RGIT dice “las que juzgue adecuadas...”. Y en el párrafo tercero se refiere a que “La Inspección hará constar las medidas precautorias tomadas”, sin indicar cómo se documentarán, si se deben comunicar al sujeto, la posibilidad de recurso, etc.

<sup>159</sup> Además, la Disposición Adicional de la Orden de 22 de marzo de 1996 establece que: “los empresarios, profesionales o a sus agrupaciones que lleven por medios informáticos sus libros, facturación o registros fiscalmente exigibles, deberán conservar en soporte magnético u óptico, durante el período de prescripción, además, los ficheros y documentos siguientes: a) Ficheros de datos, tanto históricos como maestros generados por sus aplicaciones informáticas y de los que se deriven los libros a diligenciar; b) Ficheros de los programas fuentes, con los cuales se procesan los ficheros de datos anteriores; c) todos aquellos ficheros, programas y documentación necesarios que permitan la reconstrucción total del camino de auditoría informática del sistema de información del contribuyente u obligado tributario. En los supuestos en los que el desarrollo y mantenimiento del sistema informático se haya efectuado por un prestador de servicios informáticos externo, el obligado tributario deberá adoptar las medidas necesarias que garanticen la colaboración de dicho prestador, para atender las pruebas auditoras referidas en el párrafo anterior”. Se debe evitar que se incauten archivos u ordenadores que puedan contener información o datos ajenos a la imposición, o resultando protegidos por el derecho a la intimidad.

#### **4.1.3.3.3.- LA INICIACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS MEDIANTE PERSONACIÓN EN UN DOMICILIO SIN PREVIA COMUNICACIÓN: EL ART. 30.2 RGIT**

Relacionado con las disposiciones que acabamos de analizar, tanto con la potestad de entrada del art. 141 LGT y 39 RGIT como con la posibilidad de examinar documentación o, en su caso, adoptar de medidas cautelares, provisionales y excepcionales, el art. 30.2 RGIT concreta un modo de iniciación de las actuaciones inspectoras diferente del fijado en el art. 30.1 del RGIT, y sobre el cual inciden tanto el art. 3.n) como el art. 27 de la Ley 1/1998.

La especialidad del precepto radica en que, “cuando lo estime conveniente para la adecuada práctica de sus actuaciones y observando siempre lo dispuesto en el artículo 39 de este Reglamento”, la Inspección de los Tributos puede soslayar la iniciación de las actuaciones inspectoras sin realizar la previa comunicación motivada (art. 34 Ley 30/1992) y notificada al obligado tributario para que se persone en fecha y lugar señalado -que puede ser las oficinas públicas o los locales del sujeto-, aportando los documentos, y comunicándole el alcance de las actuaciones a desarrollar. Haciendo uso de la posibilidad que establece el art. 30.2 RGIT, la Inspección de los Tributos puede personarse directamente en las “oficinas, instalaciones o almacenes del interesado o donde exista alguna prueba al menos parcial del hecho imponible”. Si bien el lugar que constituya el ‘domicilio’ del sujeto no se cita expresamente, esa última alusión a cualquier lugar donde exista alguna prueba, aunque parcial, del hecho imponible, permite entender que también en el domicilio, sea de persona física o jurídica, puede personarse la Inspección de los Tributos para iniciar la actuación inspectora. Sin embargo, el precepto reglamentario continúa estableciendo que esas actuaciones se entenderán con el interesado o con quien sea su representante “como encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, Empresa, centro o lugar de trabajo”, y ninguno de esos lugares parecen corresponderse con el domicilio, al menos con el de la persona física.

Una vez personada la Inspección sin previa comunicación, según el art. 30.2 RGIT, únicamente con la presencia del sujeto o de la persona que él designe -que, evidentemente, puede no coincidir con el encargado o responsable del lugar de trabajo- puede examinarse la documentación del sujeto, según exige el art. 142 LGT y art. 25 RGIT. Y, aunque sobre ellos recae el deber de colaborar con la Inspección, no debe significar que permanezcan a disposición de los órganos de la Inspección de los Tributos, atendiendo a todos los requerimientos y solicitudes de la misma, pues deben ser los actuarios quienes busquen, en todo caso tras señalar el sujeto donde se encuentra, la documentación que solicitan. Una vez más, el principio de proporcionalidad en sus tres juicios -necesidad de esa actuación sin previa comunicación, adecuación de la medida al fin pretendido y con la menor incidencia posible, y proporcionalidad de los medios empleados en función del fin perseguido- adquiere el protagonismo más relevante para garantizar la incoación de dicha actuación y su desarrollo, así como el respeto, también, al principio de incidencia mínima de la actuación inspectora que enuncia el art. 31.5 RGIT, perturbando lo menos posible el desenvolvimiento normal de la actividad de la empresa o que esté desarrollando el propio sujeto.

Tampoco se establecen normativamente particulares exigencias ni se exige que se motive la razón de dicha actuación. Al contrario, el precepto reglamentario permite su adopción cuando la Inspección lo considere “conveniente para la adecuada práctica de sus actuaciones”<sup>160</sup>. Con ello

---

<sup>160</sup> Han sido numerosas las críticas al precepto, por no haber siquiera exigido una mínima motivación de las



no cuestionamos la utilidad, es más, la necesidad en determinadas ocasiones de esta actuación permitida por el art. 30.2 RGIT, y la posibilidad que de ella se deduce de adoptar medidas cautelares desde esa personación, si así resulta justificado; pero, en la medida en que puede afectar a la esfera de derechos del sujeto, esa amplitud debe mitigarse mediante la motivación de la actuación. Además, según establece el art. 30.3 del RGIT, los efectos que pueden derivarse de la iniciación de la actuación inspectora no surgen hasta que la Inspección haya redactado la diligencia y se haya dado traslado de la misma al interesado, donde se refleja la actuación realizada así como el alcance y demás exigencias, con lo que la realización de las actuaciones tras la personación con el “encargado o responsable” citados no puede entenderse derivadas, en todo caso, de una representación formal ni, mucho menos, presunta. De ahí que la profesora Juan Lozano<sup>161</sup> considere que las actuaciones desarrolladas con esos sujetos citados, sin hallarse presente el encargado o responsable, se subsumen en la facultad prevista en el art. 40.2 del RGIT relativa a “...recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades laborales en que participen”. Si se pretende el examen de la documentación, se exige la presencia del sujeto pasivo o de quien él designe, con lo que, de no hallarse presente aquel, o no haber designado otro sujeto, la presencia de ese encargado o responsable no legitima el examen documental.

Este art. 30.2 del Reglamento hay que relacionarlo con el art. 32.2 del mismo texto, donde se regula el supuesto de personación de la Inspección en un lugar sin haber requerido previamente al obligado tributario para que la atienda. Sin embargo, en este art. 32.2 del RGIT no se alude al interesado, sino al obligado tributario, y no se limita al inicio de las actuaciones inspectoras - como hace el art. 30.2 del RGIT-. Si el obligado tributario está presente en el lugar donde se persone la Inspección (que podrá ser un domicilio de persona física o jurídica u otro lugar, y que deberá respetar los preceptos al efecto), debe colaborar, o, cuando no estuviere presente en ese momento, deben hacerlo los sujetos citados en el art 30 del RGIT (“quien ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, Empresa, centro o lugar de trabajo”). La Inspección de los Tributos, tras esa personación directa sin previa comunicación, puede fijar una fecha y lugar para la continuación o el inicio efectivo de las actuaciones, así como establecer las medidas cautelares procedentes (art. 142.3 LGT y art. 35 RGIT).

Tal y como prevé el art. 30.3 RGIT, cuando se proceda a la personación directa sin previa comunicación en las oficinas o instalaciones, se deberá hacer constar y ser conocido por el interesado el inicio efectivo de las actuaciones en la diligencia que se redacte. Esta información al sujeto resulta exigida también por el art. 3.n) y el art. 27 de la Ley 1/1998, que establecen el “Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen en los plazos previstos en la presente Ley”. También se exige por la Ordenanza tributaria alemana, párrafos 99.1 y 197.1, aunque con una mayor concreción<sup>162</sup>.

---

razones que pudieran inducir a adoptar tal modo de iniciación, vid., por todos, tanto JUAN LOZANO, A., *La Inspección...*, op. cit., pág. 140 y ss., como GÓMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad de la Administración tributaria*. McGraw Hill, Madrid, 1998, pág. 228 y ss.

<sup>161</sup> Vid. JUAN LOZANO, A., *La Inspección...*, op. cit., pág. 142.

<sup>162</sup> Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, op. cit., pág. 258, quien trae a colación las

En todo caso, conviene apreciar que, hasta el momento de la redacción de la diligencia, donde debe precisarse el alcance concreto de las actuaciones -que también circunscriben y motivan esa personación-, y su conocimiento por el interesado, no se producen los efectos de la iniciación, sin que sea suficiente la mera presencia de los actuarios en esos locales. La discusión doctrinal se centra en si la diligencia debe redactarse en el momento mismo de la personación o una vez realizada la actuación cuando se documente la misma<sup>163</sup>. Aun siendo posible distinguir si la personación ha ido acompañada de actividad de entrada y reconocimiento de las fincas o locales o la realización de cualquier otra actuación -art. 141 y 142 LGT- o simplemente se ha emplazado a los sujetos para una posterior actuación, creemos que la diligencia de personación extendida sin haberse podido realizar materialmente actuación inspectora alguna no tiene que fijar, necesariamente, el alcance de las actuaciones, pues no se vulneraría con ello el derecho del sujeto a conocer el alcance de las actuaciones inspectoras que le afecten -art. 24.2 RGIT, y art. 27 Ley 1/1998-. Piénsese que, por ejemplo, si no se halla presente el interesado o un representante nombrado por él, no puede examinarse la documentación. Aunque resulta lógico pensar que, para proceder mediante este art. 30.2 RGIT, la Inspección de los Tributos habrá apreciado alguna circunstancia que así lo aconseje, sea para adoptar medidas cautelares, sea para aprovechar la sorpresa y descubrir datos o comprobar elementos que de otro modo podrían ser ocultados. En estos casos de realización material de actuaciones inspectoras, que serán los más frecuentes, sí que debe exigirse la comunicación del alcance de las actuaciones en ese mismo momento de la personación. De este modo, se observa escrupulosamente el derecho del sujeto a conocer su alcance de las actuaciones desde el momento de inicio de las mismas, impidiendo que la Inspección pueda determinar el alcance de la actuación comprobadora según vaya conociendo datos en esa personación.

Esta posibilidad de iniciación 'sorpresa' e in situ de actuaciones inspectoras, y desarrollada directamente en los lugares referidos, no puede tener otro motivo legítimo que servir para el buen desarrollo y el éxito final de las actuaciones. Estamos pensando, evidentemente, en la posibilidad de alterar, ocultar o destruir documentos, datos, etc., que condujeran a la ineficacia de la actuación inspectora si se observa el desarrollo usual del inicio de las actuaciones inspectoras<sup>164</sup>. Debe exigirse la motivación de la actuación que evita la tramitación usual del inicio de las actuaciones, en pro de la eficacia de la actuación administrativa, poniéndose de manifiesto al sujeto se puede limitar esa amplia discrecionalidad dejada en manos de los actuarios por el art. 30 del RGIT, al 'condicionar' este modo de iniciación 'únicamente' cuando "lo estime conveniente para la adecuada práctica de sus actuaciones".

---

opiniones de TIPKE, K., y KRUSE, H. W., *Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung*. "Kommentar zur AO 1977 und FGO". Otto Schmidt Verlag, 15. Auflage, Köln, 1994, pág. 11, quienes afirman que "el aviso no es necesario en el caso de que el objetivo de la medida se pusiera en peligro por ello o incluso se frustrara con toda seguridad. En lo referente a la inspección de despacho (...), un aviso previo no es necesario cuando quepa esperar que el contribuyente modifique el *status quo* de tal dependencia".

<sup>163</sup> GÓMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad de la...*, op. cit., pág. 230, es partidario de redactar la diligencia y determinar el alcance de la actuación inspectora desde el mismo momento de la personación. En otro sentido, parece pronunciarse JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, op. cit., pág. 108.

<sup>164</sup> Así se manifiesta también GÓMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad de la...*, op. cit., pág. 233, rebatiendo la opinión de Arias Velasco, partidario de utilizar esta personación sin previa comunicación cuando lo justifiquen una necesaria agilidad en la actuación inspectora. Vid., también, JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, op. cit., pág. 168 y ss.

#### **4.1.3.3.4.- LA ASIMILACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN EN EL DOMICILIO DEL SUJETO PASIVO Y DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN “CERCA DE” UN TERCERO: EL ART. 12 Y EL 37.4 RGIT**

Se trata de hacer referencia a dos actuaciones que puede llevar a cabo la Inspección de los Tributos en el ámbito domiciliario, pero que se presentan con unas connotaciones que las particularizan y que han motivado críticas doctrinales. Nos referimos, en primer lugar, a la posibilidad que el art. 140 LGT y art. 2 RGIT atribuyen a la Inspección de los Tributos de realizar actuaciones de obtención de información *cerca de los particulares o de otros organismos*<sup>165</sup>. Si resulta lógico pensar que éstos se corresponderán con el obligado tributario sobre el que se desarrolla el procedimiento de comprobación, sin embargo, el art. 12.4 RGIT extiende la base subjetiva, al aludir a que las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse “cerca de la persona o Entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes”. Lo que implica la posibilidad de entrada por parte de la Inspección de los Tributos en su domicilio, como afirmó el ATC de 26 de marzo de 1990, “inmediatamente o incluso sin previo requerimiento escrito, cuando lo justifique la índole de los datos a obtener”<sup>166</sup>. Es decir, que se imbrican las potestades inspectoras que permiten actuaciones de comprobación e investigación con las de obtención de información directa por captación previstas en el art. 140 LGT<sup>167</sup>, y

---

<sup>165</sup> Como se ha catalogado doctrinalmente, las tres posibilidades de adquisición de información tributaria son mediante el deber general de información -por suministro-, mediante el deber individual de información -por captación-, o la obtención directa de la información respecto de terceros. La Administración puede optar entre ellas. Vid., sobre esta discrecionalidad, tanto LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información...*, op. cit., pág. 267 y ss., como también GARCIA AÑOVEROS, J., “Los poderes...”, op. cit., pág. 611.

<sup>166</sup> Vid. una recensión de la misma en la *Revista TF*, nº 1, 1990, pág. 46. Consideramos trasladables aquí las manifestaciones de PALAO TABOADA, C., en “La potestad de obtención de información...”, recogidas también en *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, pág. 221, donde se recogen sus afirmaciones siguientes: “La Inspección tributaria es una actuación administrativa que supone una grave intromisión en la esfera personal de los sometidos a ella, que sólo se justifica en relación con quienes son o pueden ser deudores de un tributo, pero no en relación con terceros simplemente obligados a colaborar en el procedimiento mediante la aportación de pruebas.... Si se quiere evitar que la justa necesidad de información de la Administración tributaria degenera en una desmesurada avidez de conocimientos sobre las vidas de los ciudadanos, que contribuya de manera importante a la presión fiscal psicológica, debe regularse cuidadosamente su obtención de manera que se respeten plenamente los derechos de aquéllos y se contenga la apetencia informativa del Fisco en sus límites adecuados. No son los reglamentos en los que la Administración es juez y parte el instrumento normativo adecuado para lograr este equilibrio, sino la Ley”.

<sup>167</sup> Aunque, incluso la jurisprudencia, haya distinguido entre ambas actuaciones. De hecho, la STSJ del País Vasco, de 19 de mayo de 1995 afirma que ambas actuaciones se encuentran plenamente diferenciadas en la LGT y en los arts. 9 y 12 del RGIT, “y el sentido en que el citado apartado d) del art. 140 alude a actuaciones directas o indirectas no es el de los sistemas de determinación de las bases imposables ni se conecta con un hecho imponible concreto a descubrir -investigación- o a comprobar en su alcance y cuantificación, sino con la obtención de datos o antecedentes ‘de cualquier naturaleza’, de tono y alcance puramente informativo o de apoyo y preparación para las demás funciones de gestión y aplicación de los tributos, se vayan a plasmar o no como tales en elementos de una particular actuación de gestión tributaria”. La Resolución del TEAC de 23 de septiembre de 1987 considera que la Administración tributaria, “junto a la facultad de requerimiento de datos para obtener información de terceros, dispone de una verdadera potestad de inspección para su obtención directa, conforme se desprende del contenido del art. 12.4 RGIT, que tiene su antecedente inmediato en el hoy derogado nº 4 del art. 297 del Regl. 15; lo que significa que la entidad reclamante no sólo debe proporcionar los datos sino que puede ser sometida a una inspección con el fin de obtención directa de éstos por la Unidad Central de Información, siempre que se den los requisitos legales exigidos para la solicitud de información de terceros y se presenten los límites de la potestad inspectora”.

atribuidas a la Inspección de los Tributos, siempre que ambas conduzcan a la “aplicación de los tributos”, pero que el precepto reglamentario extiende a cualquier sujeto.

De ahí que Palao Taboada y varios autores discrepen de la posibilidad de encontrar sustento legal a esas actuaciones de obtención directa de información respecto de terceros en el art. 140.d) LGT, pues entienden que ese precepto y las normas de la Inspección se dirigen al sujeto pasivo, y no a cualquier tercero<sup>168</sup>. Además de esta extralimitación reglamentaria, hay que tener en cuenta que el art. 37.4 RGIT posibilita los mismos modos de iniciación de la actuación de obtención directa de información, con la misma orientación que se prevé para las actuaciones de comprobación e investigación; es decir, incluso sin previo requerimiento escrito si así lo justifica la índole de los datos a obtener. Únicamente se puntualiza en este art. 37.4 del Reglamento que esa actuación de obtención de información “por sorpresa”, sin previo requerimiento escrito, se debe limitar a examinar los documentos o elementos o justificantes que han de estar a disposición de la Inspección, en relación con el art. 36 del RGIT -que especifica esa facultad de examen de la documentación que permite su obtención-<sup>169</sup>. Se pretende asimilar, con normalidad, esa actuación de obtención de información directa respecto de un tercero a las actuaciones de comprobación e investigación realizadas sobre el sujeto pasivo, como también denuncia el profesor Falcón y Tella<sup>170</sup>.

---

<sup>168</sup> PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información...”, *op. cit.*, pág. 138, y JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 336, el art. 12.4 RGIT supone una extralimitación reglamentaria, porque permite que sobre un sujeto concreto recaigan actuaciones de comprobación e investigación para obtener datos de terceras personas, sin que, de ese modo, se deban guardar estrictamente los requisitos procedimentales de dichas actuaciones. Vid., también, HERRERA MOLINA, P. M., *potestad de información...*, *op. cit.*, pág. 82 y ss. Con diferente orientación, GÓMEZ CABRERA, C., *Discrecionalidad...*, *op. cit.*, pág. 287, así como ALONSO FERNÁNDEZ, “las actuaciones de obtención de información en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos”, *GF*, n° 39, 1986, pág. 190. Vid., más detenidamente, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información...*, *op. cit.*, pág. 114 y ss.

<sup>169</sup> De hecho, este precepto del RGIT sirvió de excusa para la Resolución del TEAC de 11 de julio de 1996, relativa a la posibilidad de utilizar o no en la liquidación tributaria correspondiente las pruebas obtenidas (la contabilidad no oficial de la empresa) en un registro domiciliario, autorizado por el Juez y con la presencia de un Inspector actuario, realizado para la persecución de un presunto delito de falsificación de facturas. El auto judicial de entrada y registro domiciliario fue declarado nulo por haberse ampliado el objeto de la entrada, con la incautación de documentos más allá de los delitos que motivaron la originaria autorización de registro. Nulidad que se intentó hacer valer por el recurrente para declarar la imposibilidad de girar la liquidación en función de las pruebas obtenidas en dicho registro. El TEAC consideró que la pretensión de invalidez de dichas pruebas no incidía en el expediente de liquidación tributaria, pues esas actuaciones resultaban amparadas por el art. 36.2.f) del RGIT, “sin perjuicio de su utilización o no en vía penal para otros delitos distintos al que constituye el fraude de las facturas falsas de IVA, problema que en nada afecta al presente expediente”. Vid., una referencia de la Resolución, en la *Revista TF*, n° 78, 1997, pág.30 y ss.

<sup>170</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “La utilización del procedimiento inspector para obtener datos de terceros: una posible desviación de poder”, *QF*, n° 4, 1996, pág. 5 y ss. donde afirma taxativamente, que “la posibilidad de ‘obtener’ datos con relevancia para otros sujetos no puede confundirse con la posibilidad, que no existe en el marco de una comprobación, de ‘buscar’ datos con relevancia sólo para terceras personas. (...) Ninguna norma permite que la actividad de comprobación e investigación se encamine directamente, en todo o en parte, a la obtención de datos que sólo tienen trascendencia tributaria para terceros, y no para el sujeto inspeccionado, lo que constituye desviación de poder”. Este autor ha criticado la realización de actuaciones formalmente de comprobación e investigación, pero que, en realidad y con desprecio de la razón de ser y la finalidad propia de cada una de las potestades que atribuye el art. 140 a la LGT, suponen la adquisición exclusiva o principal, cuando no indiscriminada, de datos con relevancia tributaria respecto de terceras personas o que pretenden un acopio de información sobre determinados sectores empresariales o profesionales a efectos del diseño y planificación de posteriores actuaciones comprobadoras o

Ahora bien, se trata de una actuación que no resulta incluida, al menos expresamente, en el art. 109 de la LGT, de ahí que podamos plantearnos, como hizo el profesor Cervera Torrejón<sup>171</sup>, si esta actividad de obtención de información directa de información resultaba excluida respecto a las actuaciones de entrada del art. 141 LGT, pues este precepto se remite explícitamente a las funciones del art. 109 de la Ley. Una vez más, “puede acudirse” a la redacción ‘peculiar’ del art. 39 RGIT, que permite la entrada y reconocimiento de fincas “siempre que lo juzgue conveniente para el ejercicio de cualesquiera actuaciones”, por lo que, al suprimir la finalidad de las actuaciones que el art. 141 remite al art. 109 LGT, puede generalizar el ejercicio de esta potestad de entrada, pudiéndose incluir también las dirigidas a la obtención directa de información cerca de un tercero<sup>172</sup>. Y no hay mayor cercanía con la persona o entidad que acudir directamente a su domicilio o a los locales donde trabaja o desarrolla sus actividades<sup>173</sup>. De este modo, y con este

---

similares. Actuaciones que pueden corregirse de deslindar, en este sentido, entre la *obtención* de datos que puedan tener relevancia para terceros, y la *búsqueda* de datos sólo con relevancia para terceros y no para el sujeto inspeccionado, convirtiéndose la actuación de comprobación e inspección tributaria en una de obtención de información. Además, se menoscaba la posición del sujeto que en el caso de la primera actuación no puede realizar impugnación por ser acto de trámite del procedimiento, mientras que en el caso de la actuación amparada por el art. 111 LGT respecto de terceros sujetos, sí que puede impugnarse al considerarse acto autónomo. Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “Ámbito de aplicación del procedimiento “especial” para la obtención de información de personas o entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio (Al hilo del comentario a la Resolución del TEAC de 6 de octubre de 1992)”, *J.T.*, 1993, pág. 1306. También, SÁNCHEZ RAMÍREZ, C., “La función investigadora de...”, *op. cit.*, pág. 176 y ss.

<sup>171</sup> Vid. CERVERA TORREJÓN, F., *La Inspección de...*, *op. cit.*, pág. 50.

<sup>172</sup> Criticado por PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información...”, pág. 905 y ss., MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 473, y JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 332 y ss.

<sup>173</sup> HERRERA MOLINA, *La potestad de información...*, *op. cit.*, pág. 123 y ss., se plantea la subsidiariedad de esta actuación cerca del sujeto, considerando que “deberán existir motivos proporcionados -v.gr. sospecha fundada de que la entidad pretende encubrir al sujeto pasivo, complejidad de la información que se desea obtener, etc.”. Si la obtención de información tributaria se realiza para el examen de documentos, y “la obtención in situ de los datos sobre terceros sólo será posible cuando los órganos inspectores deseen comprobar la veracidad de la información suministrada, o bien existan razones fundadas para considerar inoperante el mero requerimiento de los datos”. Así se observa en el art. 37.4 RGIT, que permite la obtención directa de información mediante personación de los órganos inspectores cerca del obligado tributario, pero para documentos que la normativa determine que deban estar a disposición de la Inspección, y no para la búsqueda de cualquier documentos, aun con relevancia tributaria, pero que la normativa no impugna su conservación y puesta a disposición de los órganos inspectores. Ahora bien, tampoco el TC parece que ha atendido a los requisitos para esa entrada domiciliaria solo para examinar documentos, elementos o justificantes a disposición de la Inspección (Art. 37.4 RGIT, que alude a las facultades del art. 36 RGIT, y no a las del art. 39 RGIT), pues pues en el ATC 26 de marzo de 1990, f.j. séptimo, permitió la entrada para apreciar la existencia de determinados bienes muebles del sujeto pasivo que se encontraban en el domicilio de otra persona. De hecho, parece que el TC no es partidario de pensar que la actuación en los locales del obligado sea subsidiaria. De ahí que PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información...”, *op. cit.*, págs. 907 y 912, y LÓPEZ MARTÍNEZ, *Los deberes de información tributaria. Op. cit.*, pág. 150, consideren que, como el art. 141.1 LGT solo refiere la entrada domiciliaria cerca del sujeto pasivo, la entrada en fincas solamente podrá limitarse al examen de los documentos y justificantes que el art. 36 RGIT establece. Pero el TC, Auto 26 de marzo de 1990, considera que se puede entrar en el domicilio de un tercero para localizar bienes de otro sujeto, pues se desprendería así del art. 143 LGT y 20.C.1 del RGIT, al permitir desarrollar las actuaciones de comprobación e investigación donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible (ese domicilio del tercero). En todo caso, y aun atendiendo a la puerta que abre el art. 143 LGT, al permitir el ejercicio de los actos de inspección (sin mayores concreciones) donde exista alguna prueba del hecho imponible, en todo caso debería permitirse la entrada domiciliaria para examinar de un tercero los datos concretos que ya se le hayan solicitado, y no extender esa entrada para obtención de información a todos los terceros y para todos documentos, y esto sería coherente con el art. 37.4 RGIT (inicio

alcance subjetivo, el tercero, parafraseando al profesor Palao Taboada<sup>174</sup>, se convierte en “sujeto potencial de una actuación inspectora”, a la que, por lo dispuesto en el art. 140 LGT, solamente están sometidos los sujetos pasivos.

Por tanto, cuestiona el profesor Palao Taboada y otros autores con posterioridad<sup>175</sup>, la habilitación legal para que la Inspección pueda entrar en esos locales o fincas de un tercero sin su consentimiento para obtener información, excepto en el caso de aplicar los arts. 142.1 LGT y en el art. 22.1 RGIT, en función del lugar de examen de libros y documentos. Porque el art. 141 LGT permite dicha entrada domiciliaria y en el resto de lugares por parte de la Inspección, pero para el ejercicio de las funciones de comprobación e investigación del art. 109 de la misma LGT. Lo que reduce dicha posibilidad de entrada al ejercicio de la comprobación e investigación por los órganos de la Inspección tributaria. Legalmente, pues, la posibilidad de entrada en dichos lugares viene delimitada para el ejercicio de actuaciones de comprobación e investigación tributaria. Sin embargo, una vez más, el RGIT, art. 39, permite la posibilidad de realizar dicha facultad de entrada o reconocimiento siempre que lo juzgue conveniente para la práctica de cualesquiera actuaciones., y pudiendo practicar cuantas actuaciones probatorias conexas sean necesarias. La ilegalidad de precepto reglamentario es manifiesta, e incluso podría afirmarse que flagrante, a no ser porque opinó lo contrario la STS de 22 de enero de 1993, f.j. 21.

A su vez, también resulta criticable la posibilidad, sin más, que el art. 12.2 del RGIT establece de obtener, cuando se estén realizando actuaciones de comprobación e investigación cerca de un sujeto pasivo (aunque las regula en un precepto destinado, según su epígrafe, a las actuaciones de obtención de información<sup>176</sup>) datos o antecedentes con “especial relevancia para otras personas

---

actuaciones sin previo requerimiento para examen de documentos a disposición Inspección).

<sup>174</sup> Vid. PALAO TABOADA, C., “La potestad...”, *op. cit.*, pág. 138.

<sup>175</sup> PALAO TABOADA, C., “La potestad...”, *op. cit.*, pág. 141. Vid., también, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información...*, *op. cit.*, pág. 150 y HERRERA MOLINA, P. M., *La potestad de información...*, *op. cit.*, pág. 126, afirmando que “este art. 140.d) no ofrece la claridad necesaria para considerarlo también como precepto habilitador de la entrada, ya que cualquier limitación en los derechos subjetivos de la persona debe interpretarse restrictivamente”. Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, *op. cit.*, pág. 159, reduciendo dicha posibilidad de acceso a locales de un tercero para obtener información tributaria para el sujeto que está siendo sometido a inspección solamente para el mero examen documental.

<sup>176</sup> Así lo critica JUAN LOZANO, *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 335 y ss. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, *op. cit.*, pág. 157, entiende que este art. 12.2 RGIT no recoge actuaciones de obtención de información en sentido estricto, sino propiamente de comprobación e investigación tributaria, al no ser más que una exteriorización de la facultad de examen de la documentación propia de las actuaciones de comprobación tributaria. El peligro es que, con el ejercicio de la facultad que prevé el art. 12.2 RGIT al hilo de una actuación de comprobación e investigación, se aproveche la misma, debido a la redacción imperativa que utiliza el precepto reglamentario, para proceder a la adquisición indiscriminada de datos con trascendencia tributaria, en su caso, para las actuaciones inspectoras a realizar ante otros sujetos, perdiendo propiamente su sentido como actuación de comprobación respecto de un sujeto que está siendo inspeccionado. La posibilidad de este actuar no debería recibir, siempre que obtuviera las garantías exigibles, mayores comentarios, pero esta ‘obligación’ recayente en los órganos de la Inspección de los Tributos de aprovechar la visita y la actuación para acaparar información a efectos de su utilización respecto de otros sujetos nos plantea, cuando menos, reticencias, si no un cierto aire de ilegalidad, al no resultar prevista expresamente en ningún precepto legal. Como cita FERNÁNDEZ LÓPEZ, *op. ult. cit.*, pág. 232, el parágrafo 97.1 de la Ordenanza tributaria alemana recoge esta posibilidad, pero regulándola como una mera posibilidad, puntualizando que, con ellos, solamente se podrá proceder a su examen y comprobación -no incautación-, y que deberá indicarse a los sujetos si los documentos se les requieren por la actuación inspectora que sobre ellos recae o por la investigación tributaria sobre terceros sujetos.

o entidades”, respecto de las cuales no se halla incoado un procedimiento de comprobación tributaria. En este precepto reglamentario se *obliga* a la Inspección, en actuaciones de comprobación e investigación a obtener cuantos datos y antecedentes tengan relevancia tributaria para otras personas o entidades y obren en poder del obligado tributario; es decir, a practicar actuaciones de obtención de información directa respecto de terceros. Aunque establece que ello será sin perjuicio de la especial comprobación en todo caso del cumplimiento de la obligación de proporcionar tales datos cuando venga exigida con carácter general. En definitiva, es una muestra más del intento de configuración similar de ambas actuaciones para que puedan ser desarrolladas indistintamente por la Inspección, confundiendo, sin embargo, sus peculiaridades y su razón de ser. También se confunden las condiciones de ejercicio de una y otra, pues el art. 37.4 RGIT permite que se realicen simultáneamente, pudiendo iniciarse las actuaciones de obtención de información con personación directa, y sin previa comunicación, cuando lo justifique la índole de los datos a obtener y se limite a examinar esos documentos que han de estar a disposición de la Inspección.

#### **5.- LA ENTRADA DOMICILIARIA DURANTE LA TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA: EL ART. 133 LGT Y 115 RGR**

Una vez liquidada la deuda, otra de las funciones que recaen sobre la Administración tributaria, aunque sobre órganos diferentes de los que actúan para realizar la comprobación tributaria, es la “función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios y demás de Derecho público” (art. 1 RGR)<sup>177</sup>. Autoliquidada por el sujeto la deuda tributaria pero sin ingresar la cantidad resultante, o, lo que es el supuesto más usual, una vez líquida y exigible la deuda por la Administración tributaria tras las oportunas actuaciones administrativas al haber transcurrido el período de pago voluntario sin ingreso, o realizado en cuantía inferior a la realmente debida, la propia Administración inicia (art. 129 LGT y 93 RGR) y tramita el periodo ejecutivo (art. 126.3 LGT y art. 2 del RGR). Esta iniciación implica la tramitación de un procedimiento para que, con las garantías debidas, se proceda, en su caso, en apremio contra el patrimonio de quien resulte obligado al pago (art. 127.2 LGT), siendo actos inmediatamente ejecutivos<sup>178</sup>.

Efectivamente, para conseguir la efectividad de esa tarea de recaudación, sin menoscabar los derechos del sujeto, tanto la LGT como el RGR de 1990 regulan las diferentes fases en que se desarrolla la tramitación de ese procedimiento administrativo, de manera que el propio deudor pueda conocer exactamente la deuda pendiente -notificándosele, mediante providencia, el inicio del procedimiento de apremio- y, en su caso, pagar las cantidades debidas junto a los recargos e intereses, así como las sanciones que le correspondan y las costas del procedimiento de apremio “con respeto, siempre al principio de proporcionalidad” (art. 127.5 y art. 131.1 LGT). Destacar la mención expresa de este principio que introduce la referencia a la compaginación entre el

---

<sup>177</sup> Vid. la Resolución de 6 de mayo de 1999, de la AEAT, por la que se reestructuran los órganos de recaudación y les son atribuidas competencias, y se fijan las competencias en materia de aplazamientos de pago en función de la cuantía. Vid., también, la Orden de 10 de diciembre de 1998 por la que se desarrollan determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, sobre competencias de los órganos de recaudación de la AEAT y se modifica la Orden de 2 de junio de 1994.

<sup>178</sup> El art. 42 del RGR, en consonancia con el art. 8 de la LGT, y el 57.1 de la Ley 30/1992, afirma que “los actos de gestión recaudatoria gozan de presunción de legalidad y serán inmediatamente ejecutivos de acuerdo con lo que establece la Ley de Procedimiento Administrativo”.

derecho de la Administración a cobrar la deuda tributaria, también ejecutivamente, y la protección debida al derecho de propiedad del sujeto. Si, tras los sucesivos requerimientos y la tramitación del procedimiento, tampoco se satisface la deuda (art. 108 RGR), la propia Administración, previa notificación mediante providencia, podrá proceder ejecutivamente contra el patrimonio del sujeto para saldarla (art. 127.3 LGT y 98 RTR), procediendo al embargo de los bienes en cuantía suficiente (art. 110 RGR). En la fase prácticamente terminal de este procedimiento de apremio se sitúa la posibilidad de que los órganos administrativos puedan entrar en el domicilio del afectado, o de efectuar registros en el mismo.

Esta posibilidad de entrada domiciliaria resulta prevista en el art. 133.4 de la LGT, sin que sea, por contra, atribuida a ningún órgano administrativo concreto, sino a la Administración tributaria, en general<sup>179</sup>. Se realiza, por tanto, una atribución legal de la potestad de entrada y registro domiciliario a la Administración tributaria que no cabe confundir con la entrada o reconocimiento del art. 141 LGT, privativa de la Inspección de los Tributos, tras la Reforma con la Ley 66/1997. Y no solamente porque, como analizaremos, las actuaciones permitidas en uno u otro caso pueden ser distintas, sino, también, porque, aunque coinciden en algunos aspectos, se diferencian en sus funciones y en las exigencias normativamente previstas. En el art. 133.4 LGT se puntualiza que esa entrada domiciliaria únicamente puede tener como objetivo el ejercicio de las facultades que prevé -que son las de los art. 110 a 112 LGT- o el desarrollo del procedimiento de apremio.

La conocida STC 137/1985, de 17 de octubre, fue dictada, precisamente, ante una entrada domiciliaria en ejecución de un acto administrativo de recaudación tributaria -antiguo 130 LGT, redactado por Ley 33/1987, que fue anulado por la STC 76/1992<sup>180</sup>-. En dicha Sentencia se reflejan algunas de las más características singularidades de la entrada domiciliaria durante la tramitación de un procedimiento de recaudación tributaria y las cautelas ante la protección constitucional del domicilio del art. 18.2 CE. De hecho, en este procedimiento de recaudación se aprecia el privilegio de ejecutoriedad que acompaña a la providencia de apremio, como título suficiente que ostenta la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial (como realza el art. 127.4 LGT), que permite dirigirse contra los bienes y derechos que son titularidad del deudor. El art. 133.3 LGT prevé la ejecución por parte de los órganos de recaudación de las "actuaciones materiales necesarias" para el desarrollo del procedimiento de apremio.

---

<sup>179</sup> Como reflejó en su día GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., "Algunos aspectos procedimentales de la recaudación en vía de apremio. (Artículos 129, 130, 138 y 139)", en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*. IEF, Madrid, 1991, pág. 1620, el art. 103 del RGR atribuía la competencia a los recaudadores para solicitar la autorización judicial de entrada en el domicilio del deudor, sin tener en cuenta que éstos ya no existían desde la Orden de 23 de noviembre de 1987 y el Real Decreto 1450/1987, de 27 de noviembre. Desde esa modificación normativa, su solicitud correspondía a las Unidades de Recaudación de las Delegaciones de Hacienda -que creó la Orden de 10 de septiembre de 1987-, o los propios Ayuntamientos, en el caso de tributos locales.

<sup>180</sup> El art. 130 LGT establecía que: "Previo exhibición del documento, individual o colectivo, acreditativo de la deuda tributaria, los Jueces de Instrucción autorizarán, dentro de las veinticuatro horas siguientes a la solicitud, la entrada en el domicilio del deudor, siempre que se manifieste por los órganos de recaudación haber peseguido cuantos bienes sea posible trabar sin necesidad de aquella entrada". Vid., sobre la problemática que planteaba ese precepto, ORÓN MORATAL, G., "Recaudación: embargo de bienes (arts. 131, 132 y 133)", *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*. IEF, Madrid, 1991. Vid. "Declaración de inconstitucionalidad del art. 130 de la Ley General Tributaria (Aspectos más importantes)", *RTT*, nº 17, 1992, págs. 101-114.



Aunque se pretenda la entrada en un domicilio para ejecutar forzosamente ese acto administrativo, la Administración no puede prescindir de la intervención judicial garante del derecho fundamental. Esa exigencia de autorización judicial, amén del consentimiento del propio afectado, se instaura en el mismo articulado constitucional y es recogida en la LGT para tutelar la integridad y efectividad del derecho fundamental del art. 18.2 CE. De ahí que su exigencia durante el procedimiento ejecutivo de recaudación tributaria no resulte prevista, en realidad, porque la Administración necesite de la intervención judicial para proceder contra los bienes del deudor o afectado, siempre que haya seguido los trámites procedimentales legalmente establecidos<sup>181</sup>. No se produce una limitación de la autotutela administrativa de los órganos de recaudación (art. 116.3 RGR) por esa intervención de un órgano del poder judicial ajeno a lo que es, estrictamente, un procedimiento administrativo de apremio desarrollado por órganos administrativos. Todos los actos dictados en la vía ejecutiva han debido observar las normas constitucionales y el principio de legalidad<sup>182</sup>, y, entre ellas, se sitúa la necesidad de obtener el consentimiento del sujeto o la autorización judicial para proceder a una entrada domiciliaria. Esta intervención del órgano judicial, como afirmó la citada STC 137/1985, f.j. quinto, “no es otra cosa que un eslabón más en la cadena o sucesión de actuaciones integrantes del expediente en el que es exigible esa actuación jurisdiccional”.

### **5.1.- LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN POR LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN QUE IMPLICAN UNA ENTRADA EN EL DOMICILIO**

Antes de analizar la previsión de entrada domiciliaria plasmada en el art. 133.4 LGT, y también en el apartado cuarto del art. 115 del RGR, conviene hacer referencia a alguna de las novedades introducidas en la reforma de la LGT por la Ley 25/1995<sup>183</sup>, que también despliegan su eficacia en nuestro estudio. Entre ellas, queremos incidir en la facultad de comprobación e investigación que, con la finalidad que el art. 133 LGT predetermina, se atribuyen a los órganos de recaudación tributaria, porque en su desarrollo puede observarse también la necesidad de entrada domiciliaria o en el resto de locales. El precepto legal citado establece que “los órganos de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes y derechos de los obligados al pago de una deuda tributaria, para asegurar o efectuar su cobro, y ostentarán cuantas facultades reconocen a la Administración tributaria los artículos 110 a 112 de esta Ley, con los requisitos allí establecidos. (...)”. Por tanto, esta posibilidad de utilizar las facultades establecidas en los artículos 110 a 112 de la LGT por parte de los órganos de recaudación

---

<sup>181</sup> En el procedimiento administrativo seguido con anterioridad a la entrada domiciliaria para ejecutar forzosamente el acto administrativo que supondrá el embargo de los bienes -allí donde quiera que se encuentren-, será preciso observar una serie de garantías, legal y reglamentariamente previstas. Se exige que el sujeto haya tenido conocimiento formal -previa notificación- del acto, así como que no haya realizado el pago ni en período voluntario ni durante la tramitación de este procedimiento, y que se haya notificado también la providencia para poder dirigirse contra el patrimonio.

<sup>182</sup> Vid. SOLER ROCH, M. T., en el análisis del “Artículo 130 LGT”, en la obra colectiva *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Vol. II. Edersa, Madrid, 1983, pág. 280 y ss.

<sup>183</sup> Según MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Novedades introducidas por la Ley 25/1995, de 20 de Julio, en materia recaudatoria”, *TF*, nº 61, 1995, pág. 33, el art. 133.2 LGT permite que la información se obtenga incluso antes de que la deuda haya entrado en período ejecutivo y antes de iniciado el procedimiento de apremio. Además, el suministro de esa información deberá cumplirse por cualquier obligado al pago de la deuda, sea el deudor principal o el responsable.

tributaria deben ir dirigidas, como desvela el propio art. 133.1 LGT, al aseguramiento de la deuda tributaria -las medidas cautelares del art. 128 LGT- o al cobro de la misma -mediante el ejercicio de las potestades y la observancia de las garantías del procedimiento de apremio-<sup>184</sup>.

Concretamente, las facultades de que disponen esos órganos de recaudación, por venir establecidos en esos preceptos, son las de examinar locales, documentos, libros, ficheros, o inspeccionar bienes, elementos, explotaciones y otros antecedentes. Además, se prevé también en los artículos 111 y 112 LGT, el deber que recae sobre un amplio número de sujetos, incluidos los juzgados y tribunales, de comunicar la información con trascendencia tributaria, pudiendo realizar, para ello, las investigaciones oportunas sobre el origen y destino de los movimientos y cheques, siempre que resulten autorizados por el órgano competente, y con la cautela que prevé el art. 133.1 in fine LGT<sup>185</sup>; sus especialidades para el procedimiento de recaudación, una vez dictada la providencia de embargo, recoge el art. 113 del RGR. Esta obtención de información prevista por el precepto reglamentario sobre los bienes del deudor -que no tiene porqué coincidir con el sujeto que resulte obligado al pago- resulta limitada a las siguientes fuentes de procedencia: en las Delegaciones de la Hacienda pública, en registros públicos, en Entidades o personas públicas o privadas que resulten obligadas en virtud de previsión legal, y las que el propio obligado al pago -que tampoco tiene porqué coincidir con el deudor- ofrezca voluntariamente. También establece aquellas que pueda obtener “mediante indagación” por los medios que determine, en cada caso, el Jefe de la Unidad Administrativa de Recaudación. Es decir, que podrá hacer uso de la facultad de obtención de información mediante el ejercicio de esa potestad, con los límites y condiciones recogidos en los arts. 111 y ss. de la LGT, pero también de cualquier otra que conduzca a la finalidad prevista, siempre que resulte autorizada por el Jefe de la Unidad Administrativa para saber donde están, o conocer la existencia de los bienes y, respetando el orden, trabarlos en cuantía suficiente.

Esta actividad de comprobación e investigación por parte de los órganos de recaudación tributaria no tiene que desarrollarse necesariamente con carácter previo a la primera actuación de traba o ejecución de algún bien o derecho. El art. 115.2 del RGR establece la posibilidad de que si, una vez realizadas alguna de estas dos actuaciones, los bienes embargados resultaren insuficientes para cubrir la totalidad del monto debido, “se continuará obteniendo información de bienes de las siguientes fuentes a que se refiere el apartado 1 del artículo 113 y procediendo al embargo sucesivo de los mismos”. Además, como también establece el mismo precepto reglamentario, si en el ejercicio de esas actuaciones de obtención de información surgieren bienes que, en el orden de embargo, debieran ser anteriores a otros ya trabados pero no realizados, se realizarán aquellos con anterioridad.

---

<sup>184</sup> GONZÁLEZ, E. Y LEJEUNE, E., *Derecho Tributario*. II. Plaza, Salamanca, 1998, pág. 41, afirman que “se trata de una comprobación que, más que tributaria, tiene unas características civiles y registrales y de la que no se ha de desprender consecuencia alguna en orden a la existencia y cuantía de la propia deuda tributaria, la cual a los órganos de recaudación ya les viene dada. Idéntico razonamiento cabe hacer respecto de la supuesta actividad comprobadora de los órganos económico-administrativos”.

<sup>185</sup> Destaca el apartado c) del art. 111.1 de la LGT, donde se recoge la obligación de proporcionar información a los órganos y agentes de recaudación ejecutiva, así como de cumplir sus requerimientos, por parte de las “personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo”. A su vez, conviene señalar la obligación de los juzgados y tribunales, según el art. 112.3 LGT, de proporcionar información, no sólo a los órganos de la Inspección de los Tributos, sino también a los de recaudación.

El art. 118.2 del RGR, ante la posibilidad de que, una vez recibida la notificación del embargo, se realicen actuaciones conducentes al levantamiento de los bienes con que saldar la deuda tributaria, y siempre que los órganos de recaudación aprecien indicios razonables para presumir dicha actuación, podrán acordar la iniciación de actuaciones de investigación. Dichas actuaciones de investigación implican, tanto la obtención de información del deudor y del depositario, como el reconocimiento 'físico' de bienes, locales e instalaciones de los mismos y demás actuaciones que conduzcan al esclarecimiento de la situación.

Además, según establece legalmente el art. 133.4 LGT, cuando se aprecie la necesidad para el ejercicio de esas facultades de comprobación e investigación de los artículos 110 a 112 LGT, la "Administración tributaria" podrá entrar en el domicilio del afectado, o incluso, efectuar registros. Ahora bien, y como consecuencia de la aplicación del art. 18.2 CE, el art. 133.4 LGT también exige que se obtenga el consentimiento del sujeto afectado o la autorización judicial. Además, resulta vinculada esa entrada domiciliaria a las tareas de comprobación e investigación que permitan conocer la existencia y situación de los bienes o derechos, asegurar o efectuar su cobro.

## **5.2.- LA ENTRADA DOMICILIARIA POR LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN PREVISTA EN EL ART. 133.4 LGT Y SUS FINALIDADES**

También el apartado cuarto del art. 133.4 LGT recoge la posibilidad de realizar una entrada domiciliaria por la Administración tributaria cuando sea necesaria durante el desarrollo de un procedimiento de apremio. Procede destacar que legalmente no se ha previsto ninguna cautela o garantía para la entrada en los otros locales que no tengan la consideración de domicilio, no así en el RGR, aunque tampoco la de exigir la autorización judicial. Como analizaremos, la LOPJ alude a la necesidad de autorización judicial para la entrada en locales cerrados que no sean domicilio y que dependan del consentimiento del titular, siempre que se proceda a la ejecución forzosa de actos de la Administración. Dejando de lado la interpretación del precepto como instaurador de una concepción amplia o estricta del domicilio, esa previsión de autorización judicial -que no cabe identificar con la del art. 18.2 CE, sino como garante del derecho de propiedad- no ha sido recogida por la LGT ni por el RGR. Es más, el art. 115.4 de este texto reglamentario únicamente hace referencia a la entrada en "los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del consentimiento del titular", pero no para exigir autorización judicial, sino justamente para situarlos junto a la traba de bienes en aquellos lugares que no necesitan dicha autorización y que, según el art. 115.4 RGR -a diferencia del domicilio- se debe acceder con carácter prioritario respecto de aquellos que se hallen en el domicilio.

Por tanto, puede realizarse una entrada en el domicilio o en el resto de locales que sean del deudor, así como también de quien resulte obligado al pago, para trabar los bienes con que cobrarse la deuda tributaria. En este sentido, los detalles que aporta el art. 115.3 del Reglamento apuntan al régimen aplicable al embargo de bienes que se hallen en locales de personas o Entidades -sin que especifique nada sobre su personalidad jurídica o no- distintas del deudor. En estos casos, no se exige la autorización judicial, pues quedan excluidos de la aplicación de este precepto aquellos lugares que se consideren domicilio protegido 'constitucionalmente'. En cambio, se establece reglamentariamente el proceder que es necesario observar, al permitir la presentación del agente en el concreto lugar, ordenando la entrega de los bienes que consten en la diligencia de embargo. Si el depositario o personal dependiente del mismo se negase a la entrega inmediata o ésta fuera imposible, pueden establecerse medidas cautelares (art. 128 LGT y art. 115.3 segundo párrafo). El art. 115.3 RGR no ha previsto la concesión de ninguna

autorización específica por parte de ningún órgano administrativo. Aunque, para casos concretos, hay que acudir a posteriores preceptos del mismo Reglamento<sup>186</sup>.

Tanto el art. 131.3 LGT como el art. 115.1 del RGR puntualizan una previsión, introducida por la reforma de la LGT de 22 de julio de 1995, dirigida a conceder excepcionalidad a la entrada domiciliaria para el embargo de bienes. Esos preceptos obligan a proceder, en último lugar, al embargo de aquellos bienes, conocidos por la Administración, para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del deudor. Esta alusión únicamente a la subsidiariedad de la entrada en el domicilio del deudor creemos que debería aludir al de cualquiera que resulte afectado u obligado al pago, y no solamente el que lo sea en concepto de deudor<sup>187</sup>. Al fin y al cabo, es al domicilio del sujeto "afectado" a quien el art. 133 LGT alude, en consonancia con el art. 96.3 de la Ley 30/1992. Por tanto, siguiendo el orden establecido en el art. 131 LGT y 112 RGR, se debe proceder, primero, al embargo de los bienes o derechos cuya existencia ya conozca la Administración, sean del deudor o del responsable (art. 115 RGR), hasta cubrir el importe de la deuda. Si, aplicando esta disposición, no se presume cubierta la deuda en su totalidad, se podrá entrar en el domicilio para trabar bienes o derechos que allí encuentren, respetando las garantías constitucionales y legalmente establecidas; aunque, en este último caso, pocas garantías resultan previstas.

La más llamativa referencia proviene del reglamento, concretamente del art. 115.4 RGR, cuando alude a la entrada en el domicilio o en los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del consentimiento de su titular. Este precepto reglamentario fija dos previsiones: una, que la entrada domiciliaria para la traba de los bienes, en todo caso, debe resultar autorizada por el Juez de Instrucción. En segundo lugar, establece el criterio de subsidiariedad de la entrada domiciliaria, permitiéndola únicamente cuando se haya finalizado "la traba de bienes para la que no sea necesaria la entrada en domicilio o en los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del consentimiento del titular". Puede querer referirse a que se debe acudir primero a los lugares que no sean domicilio ni tampoco los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del consentimiento del titular, aunque, para ellos ni la ley ni el reglamento establecen garantía alguna -pero que, solamente por el hecho de tener el acceso dependiente del

---

<sup>186</sup> Así, el art. 131 RGR, para el embargo de establecimientos mercantiles o industriales, establece la personación del agente en dicho establecimiento o en el domicilio de la persona o entidad a que pertenezcan. El art. 131.6 RGR posibilita, "según las circunstancias del caso", la adopción de medidas cautelares, como el precinto del local hasta la enajenación de los bienes; nombrar funcionario que gestione, aunque el dueño del negocio continuará también en esa gestión; excepcionalmente, nombrar un depositario. En este caso, sí que se ha puntualizado que sólo procederá cuando de "no tomarse se prevean perjuicios irreparables en la solvencia del deudor y el tipo de negocio lo permita". Para la entrada en locales "de personas o entidades distintas del deudor", para embargar joyas, metales preciosos, etc., el art. 132 RGR remite al art. 115.3. El art. 134 RGR puntualiza que si el embargo es de bienes muebles y semovientes, se realizará "personándose el agente en el domicilio del deudor o, en su caso, en el lugar donde se encuentren los bienes". En el art. 134.2 prevé la posibilidad de adoptar medidas cautelares; cita el precintado, pero lo deja todo abierto a otras.

<sup>187</sup> Los artículos 10 y ss. del RGR identifican a los obligados al pago de los deudores tributarios, entre los que sitúa: los deudores principales (sujeto pasivo, retenedor o ingresante, infractor) u otros (los responsables solidarios, el adquirente de explotaciones o actividades económicas; el responsable subsidiario; los partícipes y los sucesores mortis causa). Sin embargo, si se analiza más detenidamente la regulación de la LGT y del RGR se observa que la utilización de uno u otro término no supone una distinción voluntaria. Así, al "deudor" se alude en el art. 127.3 y 5; art. 131; 133.2; 134.1. En otros casos se hace referencia al "obligado al pago" (art. 127.2, contra él se dirige el procedimiento de apremio, aunque el art. 127.3 establece que la notificación de la providencia de apremio se hará al deudor; art. 127.4; art. 133.2 y 3. Al "interesado" se alude en el art. 135.2. Y al "afectado" en el art. 133.4 LGT.

consentimiento, no resultan protegidos a efectos del art. 18.2 CE, como ha puntualizado la STC 66/1999-. Sin embargo, conviene anotar la exigencia de autorización del Juzgado de lo Contencioso-administrativo para la ejecución forzosa de un acto administrativo, establecida por el art. 91.2 LOPJ -en la redacción dada por la Ley 6/1998, de 13 de julio-, y el art. 8.5 de la LJCA -modificado por la Ley 29/1998, de 13 de julio-, para la entrada en “domicilios y en los restantes lugares cuyo acceso requiera del consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración pública”.

Como no podía ocurrir de otro modo, por ser expresa exigencia constitucional, se prevé la obtención del consentimiento del afectado o, “en su defecto”, la intervención de la autoridad judicial para la entrada en el domicilio, sin que el precepto legal concrete el órgano judicial que puede otorgar dicha autorización “en defecto” del consentimiento del afectado. Sin embargo, el art. 115.4 del Reglamento General de Recaudación sí que concreta esa función judicial garante del derecho en el Juez de Instrucción. Mención que, como analizaremos, debe ser matizada a tenor de los recientes cambios normativos operados tanto en la LOPJ como en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

### **5.3.- BREVE REFERENCIA A LAS MEDIDAS CAUTELARES DEL ART. 128 LGT. LAS NOVEDADES DE LA LEY 66/1997 Y LA SUPRESIÓN DE LA INTERVENCIÓN JUDICIAL EN DEUDAS NO LIQUIDADAS**

El art. 133 LGT también posibilita que los órganos de recaudación puedan realizar actividades de comprobación, investigación y obtención de información<sup>188</sup> con la finalidad de adoptar medidas cautelares tendentes a asegurar el cobro de la deuda tributaria. Estas medidas cautelares se encuentran legalmente recogidas en el art. 128 LGT, pero también en algunos preceptos del RGR cuando regulan determinadas actuaciones de embargo (cfr. art. 45.1, art. 131.6, art. 134.2, art. 136.2 RGR). Sin embargo, el art. 128 LGT no concreta el órgano que puede adoptarlas, pues se refiere genéricamente a la Administración tributaria (idéntico proceder en los art. 107, 111, 121, 123, 129 o 132 LGT). Fruto de ese silencio en la concreción del órgano habilitado para adoptarlas, puede parecer lógico inferir la posibilidad de que sean adoptadas por la Inspección de los Tributos. Estos órganos son los que pueden percibir más directamente esas actuaciones del sujeto destinadas a frustrar el cobro de la deuda tributaria, y, por tanto, la necesidad de adoptar esas medidas provisionales. Aunque eso no quita para que, durante una entrada domiciliaria o en el resto de locales, los órganos de recaudación puedan apreciar y disponer su adopción.

Para su establecimiento, el principio de proporcionalidad adquiere un protagonismo ineludible, pero también el resto de previsiones, tanto del art. 128 LGT como de algunos preceptos del RGR; en todo caso, esa adopción de medidas cautelares, debe hacerse respetando su carácter provisional y demás garantías legalmente establecidas. Así se establece en el art. 72 de la Ley 30/1992, en su redacción recientemente modificada<sup>189</sup>, -y también en el art. 29 de la

---

<sup>188</sup> Asimismo, y a tales efectos, el Director del Departamento de Recaudación o, en su caso, el delegado competente de la AEAT podrán autorizar que las investigaciones realizadas afecten al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos, no podrá exceder de la identificación de las personas o de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.

<sup>189</sup> Según el art. 72.1 de la Ley 30/1992, esas medidas provisionales pueden ser adoptadas por el órgano competente de oficio o a ‘instancia de parte’, e incluso se permite su adopción antes de iniciado el procedimiento administrativo por el órgano competente, pudiendo alzarse o modificarse por circunstancias sobrevenidas que no pudieron ser tenidas en cuenta al momento de adoptarse. Se extinguirán siempre con la resolución administrativa

Ley 1/1998, sobre duración procedimiento de inspección<sup>190</sup>-. Estas medidas cautelares pueden ser adoptadas por la Administración valiéndose de sus propios medios y sin necesidad de impetrar el auxilio judicial, en virtud del principio de eficacia de la actuación administrativa -art. 103 CE-.

Precisamente, el apartado tercero del art. 128 LGT ha sufrido sendas modificaciones normativas de importancia. La más reciente ha sido introducida por el art. 20.º segundo de la Ley 50/1998, de 31 de diciembre, enervando la que, poco tiempo antes, había realizado la Ley 66/1997<sup>191</sup>. La alteración del régimen jurídico de esas medidas cautelares adoptadas en sede de recaudación que más nos interesa destacar es la radical supresión, por la redacción del art. 128.5 por la Ley 50/1998, del supuesto que preveía la intervención judicial del Juez de Instrucción del domicilio del deudor para la adopción de dichas medidas cuando la deuda tributaria no estuviese liquidada, y no hubiese sido pagada tras el devengo y el transcurso del plazo reglamentario fijado. Esta posibilidad, y la intervención judicial, había sido introducida por la Ley 66/1997, pues tampoco se recogía en el art. 128 en la redacción dada por la Ley 25/1995. Por tanto, se suprime la posibilidad de adoptar esas medidas provisionales cuando la deuda no esté liquidada, aunque sí devengada. Sin embargo, resulta lógico pensar que uno de los momentos que pueden reclamar de su adopción es, precisamente, el que ha sido suprimido. Y que, en él, la autorización judicial cumplía el relevante papel protector del derecho de propiedad del sujeto, sin que se pueda identificar con la intervención judicial exigida para la protección del domicilio recogida en el art. 18.2 CE.

El tiempo de vigencia de esa previsión de autorización judicial para el concreto supuesto ha sido, desde su introducción por la Ley 66/1997, en vigor desde el 1 de enero de 1998, hasta la entrada en vigor de la Ley 50/1998. Mientras tanto, incluso se ha cambiado la competencia para adoptar esa autorización, pasando, de los Jueces de Instrucción a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, según establecieron el art. 91.2 de la LOPJ y del art. 8.5 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa, entrando en vigor a los cinco meses desde la publicación en el BOE, el 14 de julio de 1998.

---

que ponga fin al expediente.

<sup>190</sup> En lo que más interesa, este precepto viene a establecer que las actuaciones de comprobación e investigación podrán tener una duración máxima de doce meses, a contar desde la fecha de la notificación al contribuyente del inicio de las mismas. Este plazo podrá ampliarse, con el alcance y los requisitos que reglamentariamente se establezcan, por otros meses, si concurren las circunstancias que enumera el precepto.

<sup>191</sup> Tras el cambio por la Ley 66/1997, el precepto rezaba como sigue: "1.- Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado. 2.- Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. La medida cautelar podrá consistir en alguna de las siguientes: a) retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública, en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda (...), b) Embargo preventivo de bienes y derechos, c) cualquier otra legalmente prevista (...). 3.- Cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada, pero se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentario para el pago del tributo, para adoptar las medidas cautelares la Administración tributaria requerirá autorización del Juez de Instrucción del domicilio del deudor (...)". El párrafo tercero anterior ahora es el párrafo segundo, con algún añadido relativo a si la retención de pago consiste en devolución; habiéndose suprimido la alusión introducida por la Ley 25/1995 a los actos concretos que pueden dificultar el cobro y que la deuda estuviere liquidada.

Esa autorización judicial asumía un papel garante, pero con connotaciones distintas, ahora sí, a la intervención judicial en caso de entrada en el domicilio durante el procedimiento de inspección o recaudación. La razón es clara: en éstos últimos casos se pretende la intervención del juez para garantizar y controlar la intromisión en una esfera reservada del sujeto, mientras que en la posibilidad temporalmente exigida por el art. 128 LGT, esa autorización se dirigía a controlar que no se produjese una intromisión en la propiedad del deudor antes de que la deuda estuviese devengada pero no liquidada<sup>192</sup>.

La previsión legal, en la actualidad, se reduce a establecer que, cuando se trate de una deuda tributaria en la situación apuntada, “y siempre que corresponda a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, los Delegados Especiales de la AEAT, en su ámbito respectivo, podrán adoptar medidas cautelares para su cobro”<sup>193</sup>. No obstante su modificación, la Administración tributaria deberá observar las exigencias necesarias para la adopción de este tipo de medidas cautelares que, por su propio carácter, no pueden convertirse en ordinarias, ni en ilimitadas, ni enquistarse. Al contrario, de las mismas destaca su carácter provisional. En este sentido, el art. 128 LGT prevé que esas medidas cautelares se levantarán de oficio en el plazo de un mes, “salvo que el Director General de la AEAT, o, en su caso el Director de departamento en quien delegue, determine la prórroga de las mismas, o se conviertan en definitivas en el marco del procedimiento de apremio”. Deja a la discrecionalidad unilateral de los sujetos citados la prórroga de las mismas, sin acotar mínimamente un período temporal máximo, lo que puede provocar su conversión en definitivas<sup>194</sup>; aunque lo lógico sería pensar en la aplicación del plazo de seis meses que el mismo precepto alude en el apartado anterior.

Debemos dejar constancia que, antes en el auto judicial, ahora en el acto motivado del Delegado Especial de la AEAT -que debe notificarse expresamente al afectado y que podrá ser objeto de impugnación por afectar a sus derechos fundamentales-, debe dejarse constancia expresa de la concurrencia del ‘*fumus boni iuris*’. Esta apariencia de buen derecho debe referirse

---

<sup>192</sup> Así lo cree también CORCUERA TORRES, A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*. Marcial Pons-CEF, Madrid, 1998, pág. 75, aunque este autor identifica la razón de ser de esta intervención judicial con la de los artículos 133 y 141 LGT. Para este autor, pág. 76, la razón de la atribución legal de la facultad al juez de instrucción era garantizar “el derecho de propiedad y, en consecuencia, lo único que ha de asegurar es que la medida cautelar sea imprescindible, dentro de una actuación administrativa que prima facie cumpla con todos los requisitos del art. 128 LGT”. La STSJ Valencia, de 20 de enero de 1999, consideró preceptiva la autorización del juez de instrucción para que, preventivamente y cuando todavía no existiese deuda liquidada, se procediese al embargo de bienes inmuebles y vehículos automóviles. Es una autorización judicial habilitante para actuar a la Administración, similar a la que se debe obtener en sede inspectora o de recaudación para la entrada en el domicilio.

<sup>193</sup> Por tanto, el cambio experimentado en este punto es notable, no solamente por la supresión de la intervención judicial que pretendía proteger la propiedad ante intervenciones administrativas de cobro de deudas tributarias antes de que se encontrasen liquidadas, sino porque la adopción de la medida cautelar provisional en deudas no liquidadas únicamente resultará posible cuando sean deudas por cantidades efectivamente retenidas o repercutidas a terceros. No resulta aplicable, en consecuencia, en tributos donde no se prevea la realización de pagos a cuenta. Y la adopción de la medida cautelar no corresponde a autoridad judicial alguna, sino que recae en la autoridad administrativa correspondiente.

<sup>194</sup> Puede verse la tramitación parlamentaria, y los motivos que justifican tan radical cambio normativo, traída a colación por MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias”, *TF*, nº 103, 1999, págs. 49-59.

a la imposibilidad de satisfacer la deuda tributaria, o que dicha imposibilidad existirá en el futuro, STC 148/1993, de 29 de abril y AATC de 14 y 15 de junio de 1993-.

A su vez, también se exige la presencia del 'periculum in mora', apreciando el peligro o riesgo veraz de que el afectado pueda frustrar el cobro de la deuda. Por lo tanto, debe apreciarse la existencia de indicios racionales de frustración del cobro o grave dificultad, y que sean indicios racionales porque el sujeto realice actos para ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda pública<sup>195</sup>.

#### **6.- LA REALIZACIÓN DE CONTROLES Y VERIFICACIONES IN SITU EN LOS FRAUDES CONTRA LA HACIENDA COMUNITARIA: LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO DE LA OFICINA EUROPEA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE (OLAF), EL 1 DE JUNIO DE 1999**

En los Tratados originarios de las tres Comunidades se consagró el objetivo de luchar contra el fraude a los intereses financieros (art. 209 A TCEE -ahora 280 TCE-, 183 A TCEEA y 78 décimo TCECA). En ellos se establecía la obligación de los Estados miembros de "adoptar las mismas medidas para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Comunidad que las que adopten para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros". Se disponía que los Estados miembros "coordinarán sus acciones encaminadas a proteger los intereses financieros de la Comunidad contra el fraude. A tal fin, organizarán, con la ayuda de la Comisión, una colaboración estrecha y regular entre los servicios competentes de sus Administraciones". Ha sido una constante, apreciada desde tiempo atrás también por los organismos e instancias comunitarias, la necesidad de actuar, tenaz y eficazmente, contra el fraude fiscal, sea a las Haciendas nacionales sea a la Hacienda Comunitaria<sup>196</sup>.

---

<sup>195</sup> MARTÍN QUERALT, J., "Las medidas cautelares...", *op. cit.*, págs. 3-7.

<sup>196</sup> Así, existe una Resolución del Consejo, fechada el 10 de febrero de 1975, relativa a las medidas que debían tomarse por la Comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión internacionales (DOCE C 35, de 14 de 02 de 1975). Precisamente, si el proceso de construcción europea pretende facilitar los libres intercambios y las libertades de circulación de bienes, personas, servicios y capitales, ellas pueden ser válido reducto para favorecer las condiciones de desarrollo de esa evasión fiscal. Fraude fiscal que, sin embargo, distorsiona las condiciones de libre mercado y de competencia, afectando al movimientos de capitales querido por el TCE. Esta Resolución del Consejo preveía la armonización de "los medios jurídicos y administrativos de las administraciones fiscales para recoger informaciones y para ejercer sus derechos de control". No olvidaba la necesidad de asegurar que esas informaciones transmitidas no llegasen a personas no autorizadas, respetando los derechos fundamentales y las garantías de procedimiento de los ciudadanos y de las empresas, y teniendo en cuenta las necesidades de los Estados de salvaguardar el secreto, en ciertas materias. Como consecuencia de este proceso, se aprobó con posterioridad la Directiva nº 77/799/CEE, sobre mutua asistencia entre los Estados miembros en el terreno de los Impuestos Directos -adoptada por el Consejo el 19 de diciembre de 1977-, y que la Directiva nº 79/1070 del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, amplió al ámbito del IVA. También debe acudirse al Reglamento CEE nº 218/1992, del Consejo, de 27 de enero de 1992, que aporta la disciplina de la cooperación administrativa en materia de IVA intracomunitario. Vid. el contenido de estas Directivas citadas, y el completo análisis relativo al intercambio de información y a las verificaciones internacionales en el ámbito italiano realizado por SACCHETTO, C., "L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche 'incrociate' internazionali", *Boll.Trib.d'inf.*, nº 7 y 8, 1990, págs. 487-501 y 563-570, respectivamente. Puede consultarse también, FURIA, F., "Appunti sulla collaborazione amministrativa internazionale per contrastare l'evasione fiscale", *Boll.Trib.d'inf.*, 1984, pág. 1484 y ss. Sobre el intercambio de información, vid también ADONNINO, P., "Cooperazione amministrativa e modalità di scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali internazionali", *Riv. Tributi*, 1995, pág. 95 y ss. En Italia, el Decreto Ministerial nº 603, de 29 de octubre de 1996, excluye el acceso a la documentación relativa a la cooperación internacional, siguiendo los



Si en la vertiente de los ingresos de la Hacienda Comunitaria, el discurrir de la integración europea se dirige a conseguir la suficiente autonomía financiera para poder llevar a cabo sus funciones, y en materia de gastos el proceso se caracteriza por un enfoque decididamente intervencionista en determinadas políticas comunitarias -como la agricultura, las actuaciones de cooperación al desarrollo regional, etc.-, los instrumentos para llevar a buen término ambos aspectos de la Hacienda Comunitaria, y evitar el fraude en ese doble ámbito, presentan una idiosincrasia y particularidades diferentes, en algunos puntos, al que se puede producir internamente<sup>197</sup>. De hecho, sus fuentes de ingresos y gastos -v.gr. las operaciones financiadas con el FEOGA-Garantía y los Fondos Estructurales- son diferentes de las internas<sup>198</sup>. Por ejemplo, mientras en el apartado de los ingresos para la Hacienda Comunitaria, el problema se traduce en su incorrecta determinación y recaudación por los Estados miembros, en cuanto a los gastos, el fraude se sitúa, por ejemplo, en la percepción o utilización indebida de subvenciones o ayudas comunitarias, aunque, teniendo en cuenta las distintas posibilidades de intervención comunitaria, presenta muchas facetas y modalidades, difícilmente catalogables.

Sin embargo, los modos de luchar contra los fraudes a la Hacienda interna y Comunitaria, aun atendiendo a sus particularidades, no varían en demasía, y, por tanto, los instrumentos normativamente establecidos no deben, tampoco, ser sustancialmente diferentes, salvo en aquellos aspectos concretos en que se traduzca la aplicación de ordenamientos jurídicos diferentes y, por ende, actuación de órganos inspectores distintos. Sin embargo, en el substrato de ambos no se puede prescindir del ejercicio de incisivas potestades inspectoras para proceder a la verificación fiscal tendente a descubrir fondos eludidos, recuperar otros no declarados o, incluso, incitar al cumplimiento espontáneo y correcto de las obligaciones de ingreso, en ambos

---

criterios ya instaurados por la Ley 'sobre transparencia administrativa', nº 241, de 7 de agosto de 1990. No se establece la posibilidad de que el contribuyente italiano recurra ante ninguna instancia, administrativa o judicial, esa transmisión de información a otro Estado. Vid, SACCHETTO, C., "Indagini tributarie e legislazioni straniere sul segreto bancario", *Riv. Il Fisco*, 1996, pág. 9303 y ss.

<sup>197</sup> Tal y como recoge el Informe anual de la Comisión sobre la protección de los intereses financieros de las Comunidades y la lucha contra el fraude (1997), aprobado por la Comisión el 6 de mayo, el balance de los fraudes e irregularidades detectados en 1997, cometidos en detrimento del presupuesto de la Unión Europea, supone un aumento tanto del número de casos (5.218 frente a los 4.552 de 1996) como del importe total (1.416 millones de ecus frente a los 1.328 millones de 1997). Se destaca también en el Informe de la Comisión la creciente implicación de la delincuencia organizada en el fraude y, especialmente, en el de los ingresos; centrandose, por eso, sus esfuerzos en las operaciones de fraude internacional a gran escala.

<sup>198</sup> Como estableció la Decisión del Consejo nº 94/728, de 31 de octubre de 1994 (DOCE L 293 de 12 de noviembre de 1994), es necesario distinguir las fuentes de ingresos comunitarios y las de gastos, con la diferente idiosincrasia de los fraudes que en cada una de ellas pueden presentarse. En cuanto a los ingresos, se encuentran las exacciones agrícolas, los derechos de aduana, la participación en ingresos procedentes del IVA (calculada como alícuota uniforme de sus bases imponibles) y las alícuotas sobre el PNB. En cuanto a los gastos, destacar los fondos estructurales (donde están incluidos los FEOGA, sección orientación, los FEDER y el Fondo Social Europeo), y el FEOGA garantía. Vid., sobre este punto, GRACIANO REGALADO, J. C., "Una aproximación al fraude comunitario y a las políticas comunitarias de lucha contra el fraude", *Noticias de la UE*, nº 147, 1997, pág. 39 y ss. El *Convenio relativo a la protección penal de los intereses financieros de las Comunidades europeas, adoptado por el Consejo el 26 de junio de 1995 con base en el art. K.3 del TUE* (DOCE C 316/1995) aporta, en el art. 1, el *concepto de fraude* a efectos de ese Convenio, encasillando las conductas y circunstancias que permiten hablar, en el ámbito europeo, de la realización de un fraude en materia de ingresos y gastos. Concepto que ha querido distinguirse del más amplio de *irregularidad*, que se recoge en el art. 1.2 del *Reglamento nº 2988/1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas* (DOCE L 312/95). Vid., más detalladamente, IBAÑEZ MARSILLA, S. y BOSCH CHOLBI, J. L., "La protección penal de la Hacienda Comunitaria", *CT*, nº 86, 1998, pág. 84 y ss.

casos<sup>199</sup>, y de veracidad de las condiciones para gozar de cantidades procedentes de la Hacienda Comunitaria, en el segundo. La única novedad, destacable como particularidad de esos procedimientos de lucha contra el fraude a la Hacienda Comunitaria es la posibilidad que esas actuaciones inspectoras sean realizadas por los órganos 'administrativos' incardinados en esa Hacienda Comunitaria, en estrecha colaboración con los órganos administrativos de cada Estado. Al procedimiento y a las actuaciones que esos órganos comunitarios pueden desarrollar, y a sus relaciones con los Inspectores de los Tributos internos -incluso a efectos de la realización de verificaciones simultáneas en varios países- deberemos atender, pero desde el análisis que nos debe proporcionar tanto la normativa comunitaria aplicable, como la regulación constitucional, legal y reglamentaria interna.

Si tan sólo estamos empezando a caminar el sinuoso trazado jurídico-tributario surgido del proceso de construcción europea<sup>200</sup>, esa evolución, desde la perspectiva de las medidas protectoras contra la Hacienda comunitaria y de las establecidas en el ámbito de los procedimientos tributarios internos, se encuentra actualmente en su más primitivo germen, y cuenta, además, con numerosos escollos que frenan, de continuo, su discurrir en el terreno fiscal<sup>201</sup>. Uno de los más acentuados reparos es puesto sobre la mesa por los mismos Estados,

---

<sup>199</sup> La *Sentencia del TJCE de 21 de septiembre de 1989*, Comisión vs. República Griega, as. 68/1988, Rec. 2979 y ss., caso conocido como el del falso maíz griego, y ante el fraude descubierto en el que se hallaban implicados numerosos altos funcionarios griegos, estableció que, tanto la represión a las infracciones al derecho comunitario como la recuperación de las sumas indebidamente percibidas, constituye, no una mera facultad, sino una verdadera y propia obligación jurídica del Estado miembro. En este sentido, es necesario apuntar que, al ser los Estados miembros los que gestionan la recaudación de la mayoría de las cantidades que engrosarán el Presupuesto Comunitario, sobre ellos recae la responsabilidad de velar por su correcto cumplimiento y actuar en esa lucha contra el fraude a la Hacienda Comunitaria del mismo modo y de manera análoga a como lo harían si se tratase de un fraude a sus recursos internos. Las irregularidades observadas en esta vertiente de los ingresos, así como las detectadas en el caso de los gastos -principalmente, mediante un uso incorrecto de las subvenciones comunitarias-, han propiciado la creación de la OLAF, u oficina para la lucha contra el fraude, que permite investigar incluso a los propios Estados miembros.

<sup>200</sup> Vid. el trabajo de ORÓN MORATAL, G., "Consecuencias de la integración", *op. cit.*, pág. 57. Es destacable, pues, la importancia de la internacionalización de la economía, las implicaciones de la vertiginosa evolución tecnológica y las posibilidades crecientes de un fraude a escala internacional que exige, para poner en funcionamiento medidas que lo atajen, tener en cuenta ese componente internacional. A la vez, el proceso de Unión Europea va acompañado de un replanteamiento del tradicional principio de autoimposición ligado a manifestaciones de soberanía estatal. Aparecen ahora numerosos sujetos que resultan gravados en un país donde no participan en el proceso de selección y elección de sus gobernantes, o incluso existen otros que, aunque sí participan en dicho proceso -por haberse ampliado esa capacidad de sufragio activo y pasivo, que, en España, requirió la única modificación constitucional habida hasta la fecha-, realizan maniobras o maquinaciones tendentes a escurrir el cumplimiento exigido por los dictados legales emanados por sus representantes legítimos. Vid. MARTÍN QUERALT, J., en el *Prólogo* a la obra de la Alguacil Marf, M. P., *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores*. Editorial Diálogo, Valencia, 1999, pág. 12, quien destaca la flexibilización que se está produciendo en el ordenamiento comunitario tanto en los principios materiales de justicia tributaria, y su sustitución por otros nuevos de menor calado, y la de los principios formales, especialmente el de reserva de ley, cuando éste es el que permite realizar efectivamente un reparto igualitario de las cargas fiscales.

<sup>201</sup> Y con el principio de subsidiariedad como convidado omnipresente. Principio que, no estará de más recordarlo, se encuentra recogido en el art. 3B del Tratado: "En los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiariedad, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada a nivel comunitario". En este sentido, podemos poner de manifiesto que los Reglamentos (CE y Euratom) de 25 de mayo de 1999, relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude, establecen, en su

recelosos de cualquier pérdida de 'soberanía y autonomía fiscal', y, a su vez, cada vez más deseosos de conseguir la captación de ese conjunto de rentas que tienen una gran facilidad para trasladarse allí donde las ventajas sean mayores. Circunstancia que, siendo advertida por las altas instancias comunitarias, está convirtiéndose en el punto de mira de la Comisión Europea<sup>202</sup>, como lo prueban varios documentos encaminados a la consecución, por el momento muy lenta en sus avances, de una verdadera 'Unión Europea en el ámbito fiscal', si se nos permite la expresión.

No es posible desdeñar, en este segundo nivel de actuación de las instancias comunitarias -enlazando así ambas cuestiones-, que las medidas que se adopten deberán ser respetuosas siempre con esos derechos fundamentales internamente constitucionalizados, y con los considerados principios generales del ordenamiento comunitario. Esta exigencia se hace presente de manera destacada en los procedimientos de aplicación del tributo, donde, aun a pesar de los inconvenientes procedentes de una distinta configuración del sistema tributario en cada país, y de unas estructuras funcionariales y competencias particulares de cada Administración tributaria estatal, quizás sea hora de comenzar a recorrer en este punto un camino enhiesto y decidido. Y no precisamente, creemos, desde la imposición repentina de la uniformidad como postulado, sino mediante la continua y progresiva 'europeización' de los hitos más sobresalientes -quizá muchos de los que incidan en derechos fundamentales- de los procedimientos tributarios de los países europeos.

Estos procedimientos administrativos nacionales, de no acercarse e comunicarse, por una parte, pueden producir una desigual aplicación del Derecho comunitario en materia tributaria, y, por otra, de aceptarse la coordinación de este ámbito de competencias administrativas de cada país y de crear, quizás, un órgano administrativo dependiente de instancias europeas con potestades de 'policía fiscal', podrían cargar con el recelo de ser vistos como una intromisión impertinente en cuestiones internas, al suponer, indirectamente, un condicionamiento a la organización propia de cada Administración nacional<sup>203</sup>.

---

Considerando 21, que dichos Reglamentos no merman en modo alguno las competencias de los Estados miembros para tomar medidas de lucha contra el fraude cometido en detrimento de los intereses financieros de las Comunidades, pues la creación de esa OLAF, con competencias de investigación respeta plenamente el principio de subsidiariedad del art. 5 del Tratado.

<sup>202</sup> Puede verse el estudio de SERRANO ANTÓN, F., "Estrategia y desarrollo de los sistemas tributarios en la Unión Europea", *QF*, n° 9, 1998, pág. 49 y ss., donde se reseña el documento "Taxation in the European Union. Report on the development of tax systems" de la Comisión Europea, y el estudio sobre el mismo presentado el 9 de julio de 1997 por el Comité Económico y Social de las Comunidades Europeas (CES 773-97, de 10 de julio), así como el Informe de un grupo de expertos presentado por la Comisión el 22 de octubre de 1996 (COM (96) 546 final) sobre aquel documento. Evidentemente, la adopción de medidas normativas sobre determinados aspectos de la tributación tendrá unas insoslayables influencias en cuanto a la colaboración y comunicación entre Administraciones. Entre ellas, por ejemplo, si la tributación del ahorro cambia, también será necesaria una mayor colaboración administrativa en lo tocante a las retenciones a cuenta y resto de pagos fraccionados. Así fue apreciado también por la *International Fiscal Association*, siendo una de las interrogantes que se formularon en el Congreso celebrado en Génova en 1996, titulado "Visions of the Tax Systems of the XX<sup>st</sup> Century". Kluwer, 1997.

<sup>203</sup> De hecho, tal y como se reconoce en el Informe de la OCDE titulado *Taxpayers' rights and obligations. A survey of the legal situation in OECD countries*. OECD, 17 abril 1990, pág. 11, las potestades de control de las Administraciones tributarias y los derechos de los contribuyentes son difíciles de comparar entre países, pues su impacto y virtualidad dependen mucho del funcionamiento de cada Administración tributaria y del diseño de su sistema tributario. En la respuesta 7.5 de la Comisión se apunta, al igual que hizo el Tribunal en el Informe Especial n° 8/1998, (aprobado por el Tribunal de Cuentas en Luxemburgo en su reunión de los días 10 y 11 de junio de 1998)

No obstante, estos inconvenientes no deben oscurecer que el transcurrir de un proceso de integración europea conlleva también andar ese camino de acercamiento y coordinación reseñado, y, sobre todo, partiendo de la posibilidad de hacer uso de los principios de primacía y efecto directo que acompañan al acervo comunitario, y que inciden en la relación entre el Derecho comunitario y los derechos nacionales en un doble aspecto: tanto en el aspecto normativo como en el ámbito de los procedimientos dirigidos a su aplicación<sup>204</sup>.

Así, por una parte, se ha constatado como una necesidad la adopción de medidas normativas protectoras de los intereses financieros de la Hacienda Comunitaria frente a actitudes fraudulentas tendentes a evitar el ingreso de las sumas debidas con las que subvenir, en este caso, las necesidades comunitarias. Sin embargo, el único precepto sobre la materia procedente de los Tratados de la CE -no habiéndose previsto en ellos ninguna otra disposición normativa específica sobre la asistencia y coordinación entre los Estados miembros para prevenir la evasión fiscal comunitaria- es el artículo 209A del Tratado de Roma, en la redacción que le ha otorgado el Tratado de Maastricht. En este precepto, recogiendo los pronunciamientos del TJCE, se instaura, en 1992, la necesidad de coordinar las actuaciones de los Estados Miembros entre sí y con la Comisión, así como de adoptar medidas en la lucha contra el fraude. El Tratado de Amsterdam<sup>205</sup> -actual art. 280-, ha retocado, en algunos puntos, ese precepto, estableciendo que: "1. La Comunidad y los Estados miembros combatirán el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Comunidad mediante medidas adoptadas en virtud de lo dispuesto en

---

sobre los servicios de la Comisión encargados de combatir el fraude, en especial la UCLAF, acompañado de las respuestas de la Comisión (Presentado con arreglo al segundo párrafo del apartado 4 del artículo 188 C del Tratado CE), vid. en DOCE C 230 de 22 de julio de 1998, págs. 1-44, el problema existente por el gran número de agencias y organismos responsables de la lucha contra el fraude en los Estados miembros. La propia Comisión insta a los Estados miembros a crear organismos centrales con amplias responsabilidades y una perspectiva general adecuada de las actividades que lleva a cabo cada uno de los Estados miembros en defensa de los intereses de la Unión Europea, tal como ocurre en Francia, Italia, Dinamarca, Portugal y Suecia. Creada la AEAT como ente destinado a aplicar el sistema tributario mediante sus diversos procedimientos, el art. 103, apartado uno, punto cinco, de la Ley 31/1990, introducido por Ley 18/1991, atribuye a la AEAT "desarrollar los mecanismos de coordinación y colaboración con las Instituciones Comunitarias, las Administraciones Tributarias de los países miembros de la Comunidad Económica Europea y con las otras Administraciones Tributarias nacionales o extranjeras que resulten necesarios para una eficaz gestión de los sistemas tributarios nacional y aduanero en su conjunto". Vid. HAMDOUNI, S., "La Communauté européenne face à l'harmonisation des règles nationales de procédure fiscale", *RFFP*, n° 56, 1996, pág. 151. Cita este autor, pág. 152, la STJCE en el affaire Dairy Food, de 12 de junio de 1980 (Rec. 130/79, 1980, pág. 1887), donde subrayó "la ausencia sensible de disposiciones comunitarias armonizadoras de los procedimientos y de los plazos (...), que atraen las diferencias de tratamiento a nivel o escala de la Comunidad". Vid., también, LAMBERT, T., *Le contrôle fiscal. Droit et pratique*. PUF, 1991, pág. 50.

<sup>204</sup> Como recoge el reiterado Informe Especial 8/1998 -aprobado por el Tribunal de Cuentas-, en su apartado 3.21, "la UCLAF tiene que enfrentarse a una enorme variedad de sistemas y procedimientos diferentes: a las legislaciones de los quince Estados miembros y, además, dentro de cada uno de ellos, a los diferentes órganos de seguridad e investigación (autoridades judiciales especializadas en combatir delitos financieros y órganos de seguridad tradicionales como los diversos cuerpos de policía, los servicios de vigilancia aduanera, los inspectores de hacienda, los organismos y tribunales de control de la actividad económica, etc.). Todos ellos se rigen por normativas diferentes que deben ser respetadas. Toda futura ampliación de la Unión Europea no hará sino complicar la situación". Para ello, ha recabado información sobre las leyes, reglamentos y procedimientos nacionales a los Estados miembros.

<sup>205</sup> Con este Tratado de Amsterdam, la Comunidad tiene un nuevo sustento normativo, el art. 280, para conseguir la protección de los intereses financieros y atajar el fraude fiscal, permitiendo que el Consejo y el Parlamento propongan a la Comisión las medidas necesarias para lograr una efectiva y equivalente protección en los Estados miembros.

el precepto, que deberán tener un efecto disuasorio y ser capaces de ofrecer una protección eficaz en los Estados miembros. 2.- Los Estados miembros adoptarán para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Comunidad las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros. 3.- Sin perjuicio de otras disposiciones del presente Tratado, los Estados miembros coordinarán sus acciones encaminadas a proteger los intereses financieros de la Comunidad contra el fraude. A tal fin, organizarán, junto con la Comisión, una colaboración estrecha y regular entre las autoridades competentes. 4.- El Consejo, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 251 y previa consulta al Tribunal de Cuentas, adoptará las medidas necesarias en los ámbitos de la prevención y lucha contra el fraude que afecte a los intereses financieros de la Comunidad con miras a ofrecer una protección eficaz y equivalente en los Estados miembros. Dichas medidas no se referirán a la aplicación de la legislación penal nacional ni a la Administración nacional de justicia. (...)"

Por tanto, la lucha contra el fraude a la Hacienda Comunitaria o interna recae, principalmente, sobre los Estados miembros, encargados de hacer cumplir la normativa y llevar a cabo las actividades de control indispensables para prevenir y detectar los fraudes tributarios a una u otra Hacienda. De la estrecha y regular coordinación y colaboración entre los Estados, y de éstos con la Comisión, se espera una actuación decidida para combatir el fraude a la Hacienda Comunitaria hasta conseguir que la protección a la misma sea eficaz (orientación similar a la establecida por nuestro art. 103 CE). Con este precepto se posibilita la realización de actuaciones inspectoras o de control mediante la actuación conjunta de la Comisión y los Estados miembros, exigiéndose la eficacia de las actuaciones. La mención al carácter disuasorio introducida por el Tratado de Amsterdam no es más, creemos, que la explícita referencia, no sólo a la actuación reparadora del fraude una vez cometido, sino a la voluntad de que se actúe para evitar la realización de esas prácticas fraudulentas, lo que legitima las investigaciones in situ, etc. Aunque no resulte expresamente recogido en el precepto, la jurisprudencia sí que ha hecho uso del principio de proporcionalidad, convirtiéndose en el convidado omnipresente, como principio general del Derecho comunitario.

También este art. 280 del Tratado de Amsterdam establece la obligación de los Estados miembros de proteger la Hacienda Comunitaria ante el fraude con las mismas medidas que si se tratase de actuaciones de defraudación a la Hacienda interna. De momento, y aunque sea necesario partir del "suelo jurídico" que establece este precepto, la legislación sectorial comunitaria es la que aporta los instrumentos jurídicos oportunos para esa actuación de protección y represión del fraude comunitario<sup>206</sup>, teniendo en cuenta las particularidades de cada

---

<sup>206</sup> El Reglamento (CE, Euratom) n° 2988/1995 del Consejo relativo a la protección de los intereses financieros de la Comunidad dejó a la legislación comunitaria sectorial la tarea de armonizar los controles in situ para lograr un nivel comparable y uniforme en toda la Comunidad. Por otra parte, el artículo 9 del Reglamento establece determinadas normas para los controles realizados por la Comisión, aunque se contemplan normas más detalladas en el Reglamento (CE, Euratom) n° 2185/1996 del Consejo (DO L 292, de 15.11.1996) y en la legislación sectorial; como el Reglamento CEE n° 729/1970 de financiación de la Política Agraria Común; el Reglamento CEE n° 165/1974, relativo a los poderes de los agentes de la Comisión. El Reglamento (CEE) n° 1468/1981 del Consejo (DOCE L 144, de 2 de junio de 1981) estableció los procedimientos de asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en cuestiones agrícolas y aduaneras y las condiciones de colaboración entre éstos y la Comisión; también prevé el intercambio de información sobre casos en los que no se hayan establecido todavía los hechos pero estén sujetos a investigación o puedan estarlo en el futuro. En 1997, el Consejo aprobó un nuevo Reglamento CE n° 515/1997 relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria (DOCE L 82 de 22 de marzo de 1997), que sustituye al Reglamento (CEE) n° 1468/1981, y que pretende garantizar la protección de las fronteras exteriores de la Comunidad intensificando la

uno de esos sectores de ingresos o gastos comunitarios. En cualquier caso, nunca podrán establecerse medidas que incidan en la aplicación de las leyes penales nacionales, ni relativas a la Administración de Justicia.

No obstante, con las miras puestas en conseguir la eficacia en la realización de esas actividades de lucha contra el fraude a la Hacienda Comunitaria, se impulsó la creación de un órgano dedicado a la investigación y la lucha contra el fraude fiscal en el ámbito comunitario, que dio lugar, en 1988, a la denominada UCLAF, o “Unidad de Coordinación de la Lucha contra el Fraude Fiscal”<sup>207</sup>. Este organismo se hallaba integrado en la Secretaría General de la Comisión de la Comunidad Europea y tenía facultades para realizar tareas investigadoras encaminadas a detectar casos de fraude en el terreno fiscal relacionadas con la Hacienda Comunitaria, en colaboración con los Estados miembros y otros servicios de la Comisión. Según el programa de trabajo para 1998-99 adoptado por la Comisión Europea, en este bienio se pretende incrementar la presencia ‘de campo’ mediante la realización de verificaciones e inspecciones in situ junto con las autoridades nacionales. Los acontecimientos acaecidos tras detectarse numerosas irregularidades en la concesión de ayudas comunitarias han provocado la constitución y entrada en funcionamiento, el 1 de junio de 1999, de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF).

---

asistencia mutua y la cooperación administrativa para luchar contra el fraude. El Reglamento (CEE) n° 218/1992 del Consejo establece disposiciones de cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos. Así, en cuanto a los fondos estructurales, el artículo 4 del Reglamento (CEE) n° 2052/1988 del Consejo (DOCE L 185 de 15 julio de 1989), modificado por el Reglamento (CEE) n° 2081/1993 (DOCE L 193 de 31 de julio de 1993), establece la colaboración administrativa con la exigencia de que esa cooperación respete plenamente las competencias institucionales, jurídicas y financieras de todos cuantos intervienen. Vid., también, el art. 18 del Reglamento (CEE, Euratom), 1552/1989, de 29 de mayo, relativo a la aplicación de la Decisión 88/376 relativa al sistema de recursos propios, concretamente los ingresos por gravámenes agrícolas y derechos aduaneros, donde se permite que, a aunque las verificaciones sean desarrolladas por los Estados miembros, la Comisión pueda solicitarles la realización de controles suplementarios o incorporarse a los controles que dichos Estados estén llevando a cabo.

<sup>207</sup> La evolución en la concienciación y creación de unidades administrativas comunitarias dirigidas a combatir el fraude comenzó, en un primer momento, ubicándolas en determinadas Direcciones Generales (especialmente las VI, XX y XXI). Con posterioridad, en 1987, la Comisión decidió (vid. COM (87) 572 final) instaurar una unidad central de coordinación (UCLAF) en la Secretaría General, así como crear equipos antifraude en las diferentes Direcciones Generales. La tercera fase, que comenzó al final de 1994, se caracterizó por una clara distinción entre la tarea de desarrollar y aplicar unos principios comunes y la tarea de recabar información, practicar investigaciones así como promover la adopción de medidas correctoras cuando se hubieran puesto en peligro los intereses financieros de la Comunidad. Se transfirieron a la UCLAF las competencias de las diferentes Direcciones Generales en esa materia para lograr una mayor centralización (Decisión de la Comisión de febrero de 1995 (SEC (95) 249). Los ejes principales en esa ulterior etapa, como también analiza el citado informe, son: el fomento de la presencia sobre el terreno, el refuerzo de la cooperación con los Estados miembros, la mejora del marco legislativo comunitario y de la compatibilidad entre los sistemas penales de los Estados miembros (COM (94) 92 final). Ya en 1994, en la estrategia antifraude se instaba a reforzar la presencia en las operaciones investigadoras, COM/94/92 final, de 23 de abril de 1994. Y estos objetivos se recogen también en el programa de trabajo correspondiente a 1997/1998. El servicio y actividad de la UCLAF fue reorganizado en 1998 para tratar de adaptar la estructura antifraude de la Comisión a las exigencias propias de su tarea, convirtiéndola en una especie de “Task Force”, dependiente de la Secretaría General de la Comisión, como recoge el Programa de Trabajo en la lucha contra el fraude presentado por la Comisión Europea el 6 de mayo de 1998. COM (98) 278 (final). Sobre la UCLAF, vid. BUTTICÉ, A., “Prospettive di collaborazione tra l’UCLAF e gli organismi investigativi nazionali”, *Rass.Trib., Quaderno Monotematico* “La politica della Commissione delle Comunità Europee in materia di lotta alle frodi in danno del bilancio comunitario”, n° 7, 1993, págs. 19-23.

Por tanto, desde 1988, se han ido constituyendo unidades de funcionarios dedicadas a la realización de inspecciones y verificaciones, tratando de conseguir mayores cotas de coordinación operativa con y entre los órganos administrativos de los Estados miembros, pues recibirán y comunicarán información de los Estados miembros sobre las bolsas de fraude detectadas en otras ocasiones, y que puede resultar útil para atajarlo también en su ámbito de actuación<sup>208</sup>. Además, se han dictado varios Reglamentos comunitarios con estas pretensiones específicas, que deben ser aplicados junto con los que han entrado en vigor el 1 de junio de 1999 relativos a las investigaciones de la OLAF -Reglamento (CE) n° 1073/1999, del Parlamento Europeo y del Consejo, y el Reglamento (EURATOM) n° 1074/1999, del Consejo, ambos de 25 de mayo. Es voluntad de estos mismos Reglamentos, recogida en el Considerando noveno, donde hacen recaer en la OLAF las competencias atribuidas a la Comisión por el Reglamento de 11 de noviembre de 1996, relativo a los controles y verificaciones in situ para proteger sus intereses financieros contra fraudes e irregularidades (DOCE L 292, de 15 de noviembre de 1996), así como las demás competencias en manos de la Comisión para realizar esos controles y verificaciones in situ en los Estados miembros, en atención a lo dispuesto en el art. 9 del Reglamento de 18 de diciembre de 1995, sobre protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (DOCE L 312, de 23 de diciembre de 1995).

No obstante, si esta actividad normativa comunitaria se analiza desde la vertiente del proceso de integración europea en el terreno jurídico, se aprecia que se dirige, principalmente, a la actuación 'administrativa' comunitaria, mientras que los avances en la coordinación europea del ámbito de los procedimientos administrativos tributarios están siendo muy lentos, por no decir prácticamente inexistentes más allá del intercambio de información tributaria en la lucha contra el fraude fiscal<sup>209</sup>, de la asistencia en materia de recaudación tributaria o la asistencia judicial.

---

<sup>208</sup> En el Programa de Trabajo de 1998-99 de la lucha contra el Fraude Fiscal, la Comisión propuso reformar la Directiva 76/308, referida a la mutua asistencia entre Estados miembros, con la intención de reforzar ese instrumento de lucha contra el fraude. Se ha requerido la puesta en marcha del programa Fiscalis (OJ L 126, de 28 de abril de 1998) sobre cooperación administrativa en la imposición indirecta (sistemas de intercambios, controles multilaterales, etc.). También se citaba, en cuanto a la nueva estructura de la UCLAF -ahora OLAF-, que el status, procedimientos, áreas de actuación y competencias de esa "Task Force", como es denominada, serán definidas de manera que confieran gran independencia de acción como un servicio de investigación y como servicio para combatir, a su vez, el crimen económico y financiero. Se insta a incidir en la celebración de acuerdos con las autoridades nacionales, y a autorizar a la 'anti-fraud coordination task force' a ofrecer consejo técnico e investigaciones de otras instituciones.

<sup>209</sup> La normativa dictada en España para la efectividad de ese intercambio de información es la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, que aprobó los Presupuestos Generales del Estado para 1987; el RD 1326/1987, 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la CE sobre intercambio de información tributaria y la Orden Ministerial de 9 de febrero de 1988 sobre el procedimiento en el intercambio mutuo de información. En los Convenios de Doble Imposición firmados por España con los países de la UE se ha seguido, prácticamente en su literalidad, el Modelo OCDE en sus diversas redacciones. Tampoco han tenido muchas ocasiones de pronunciarse sobre sus contenidos los Tribunales españoles. Que nosotros conozcamos, únicamente pueden citarse dos Resoluciones del TEAC, una de 23 de noviembre de 1994 (JT, 1994, 1655) y otra de 25 de enero de 1995 (vid. en CT, n° 80, 1996). Vid, doctrinalmente, AGULLÓ AGÜERO, A., "Intercambio de información tributaria y derecho de la información (Notas sobre la incorporación al derecho interno de las directivas comunitarias en materia de intercambio de información)", *Noticias CEE*, n° 46, 1988, pág. 47 y ss. PALAO TABOADA, C., Ponencia nacional española sobre "El intercambio de información en el marco de la asistencia mutua", *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. LXXVb, 1990, pág. 295 y ss. Y, más recientemente, GRAU RUIZ, M. A., "La adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación (Comentario a propósito de la Resolución del TEAC de 25 de enero de 1995)", *CT*, n° 80, 1996, pág. 135 y ss., y también "El Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales: su trascendencia para el Derecho Fiscal Internacional español", *Revista del CEF*, n° 170, 1997, pág. 91 y ss., donde analiza las cuestiones que retrasaron la

Como analizaremos, las normas comunitarias se limitan a prever la necesidad de respeto de los derechos y las normas de procedimiento internas para que puedan ser hechas valer sus actuaciones e informes como elementos de prueba en los procedimientos administrativos o judiciales.

De momento, este espacio abierto a las posibilidades de actuación de la OLAF tienen que compaginarse con el Reglamento CE nº 2988/1995, de 28 de diciembre. Este Reglamento establece, en lo que a nosotros interesa, medidas generales en materia de controles y verificaciones in situ que recaen en la Comisión en la lucha contra el fraude a los intereses financieros comunitarios<sup>210</sup>, dejando a salvo las normas y procedimientos en vigor en algunos sectores. Y, además, la OLAF también puede realizar las actuaciones de control y verificación in situ que el Reglamento (CE, Euratom) 2185/1996, de 11 de noviembre<sup>211</sup>, atribuye a la Comisión para tutelar los intereses financieros de la Comunidad Europea ante fraudes e irregularidades, y que resulta de aplicación desde el 1 de enero de 1997. A ambos se refieren, en determinados preceptos, los Reglamentos nº 1073/1999 y 1074/1999, para acompañar las disposiciones relativas a las posibilidades de actuación de la OLAF a lo dispuesto en esa anterior normativa.

El Reglamento (CE, Euratom) 2185/1996, de 11 de noviembre, al que deberá acompañarse la actuación de la OLAF, reforzó, en su día, la capacidad operativa de la UCLAF, creándose unos grupos especializados en sectores de riesgos (como el tabaco, alcohol, aceite de oliva, etc.), lo que provocó que algunos Estados creasen estructuras especializadas para mejorar la lucha contra el fraude y reforzar la cooperación con el organismo comunitario, según se señala en el Informe anual de la Comisión sobre la protección de los intereses financieros de las Comunidades y la lucha contra el fraude (1997), y que fue aprobado por la Comisión, el 6 de mayo. Creemos de utilidad, y no sólo por la novedad que representa, exponer las novedades más relevantes introducidas en las posibilidades de investigación por este organismo comunitario de la lucha

---

entrada en vigor hasta el 1 de enero de 1995 del Convenio sobre Asistencia Mutua en asuntos fiscales, fechado el 25 de enero de 1988, y las reservas formuladas en el momento de ratificación del mismo Convenio por Estados Unidos, lo que, en la práctica, suponía relajar muchas de sus disposiciones. Vid., también, URTZ, C., "Admissibility in Austria of spontaneous exchange of information under the EC Mutual Assistance Directive", *EC Tax Review*, 1996-4, págs. 171-174, así como WISSELINK, A., "International exchange of tax information between European and other countries", *EC Tax Review*, 1997-2, págs. 108 y ss., traen a colación resoluciones judiciales de diferentes países sobre aspectos problemáticos, como la necesidad de comunicar al obligado tributario que se va a realizar la transmisión de información, con los correlativos derechos a recurrir a esa transmisión ante tribunales administrativos fiscales o jueces independientes. Precisamente, éste es uno de los más serios reproches a esta cooperación administrativa en la gestión tributaria, pues deja al sujeto desguarnecido de garantías, "de reacción jurídica, de defensa, de control y de racionalidad y de justicia", tal y como recoge también CAYÓN GALIARDO, A., "Los sujetos pasivos y la cooperación administrativa internacional en la gestión tributaria", en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 769-787, especialmente pág. 770. FEDELE, A., "Prospettive e sviluppi...", *op. cit.*, pág. 49 y ss., apunta la expansión del intercambio de información, desde su origen ligado a la doble imposición, hasta su ascensión como instrumento para la correcta aplicación de los ordenamientos tributarios de cada Estado miembro.

<sup>210</sup> Vid., sobre el Reglamento 2988/1995, LOMAGLIO, A., "Tutela degli interessi finanziari della Comunità", *Rassegna di diritto e tecnica doganale e delle imposte di fabbricazione*, nº 5, 1997, pág. 379 y ss., quien dice que la finalidad viene determinada por reunir en un único texto las disposiciones reguladoras de la ejecución de los controles en el sector antifraude, integrando las normas en vigor.

<sup>211</sup> DOCE L 292, de 15 de noviembre de 1996, págs. 2-5. Sobre el Reglamento de 1996, vid. BUTTICÉ, A. y ROSSI, P., "Nuovi poteri della Commissione europea in materia di controlli e verifiche sul posto", *Riv. il Fisco*, nº 46, 1996, págs. 11138-11141.



contra el fraude a los intereses financieros de la Comunidad. Para ello, consideramos que el enfoque adecuado es compaginar la exposición de los Reglamentos a que hemos hecho referencia en aquellos aspectos que, como la verificación de empresas nacionales -por citar sólo un ejemplo-, más inciden en nuestro estudio.

Efectivamente, para cumplir con su misión, la OLAF se dedica a realizar investigaciones administrativas externas -en los Estados miembros- e internas -en las propias instituciones y organismos comunitarios- para luchar contra el fraude, la corrupción o cualquier otra actividad ilegal que suponga un detrimento a los intereses financieros de las Comunidades; siendo ampliada su función, con respecto a la anterior UCLAF o al "Grupo operativo de coordinación de la lucha contra el fraude" -de las que asume sus atribuciones-, a cualquier hecho o actividad por operadores que constituya una infracción de las disposiciones comunitarias, como recoge el art. 2 de la Decisión de la Comisión de 28 de abril de 1999, que crea dicha Oficina. Es decir, que se busca incidir en la protección de los intereses financieros tanto a la hora de controlar la gestión de los créditos presupuestarios como ante cualquier medida que afecte o pueda afectar a su patrimonio. A tal efecto, como establecen el artículo 3 de los Reglamentos de 25 de mayo de 1999, la Oficina ejercerá las competencias que atribuía a la Comisión el Reglamento nº 2185/96, realizando los controles y verificaciones in situ en los Estados miembros, y en terceros países -en función de los acuerdos de cooperación entre ellos-. Además, también efectuará los controles y verificaciones que prevé el art. 9 del Reglamento 2988/95 y las normas sectoriales.

A su vez, la Oficina es la que aporta la ayuda de la Comisión a la cooperación "estrecha y regular" con los Estados miembros en el terreno de la lucha contra el fraude, art. 1.2 de los Reglamentos de 25 de mayo de 1999. Pero, además, puede efectuar sus propias "investigaciones administrativas", que, como establecen los citados Reglamentos en el art. 2, es la manera de denominar a "todos los controles, verificaciones y acciones realizados por los agentes de la Oficina en el ejercicio de sus funciones..., con miras a alcanzar los objetivos del art. 1, y de establecer, en su caso, el carácter irregular de las actividades controladas". Ahora bien, este mismo precepto puntualiza que esas investigaciones no afectarán a la competencia de los Estados miembros en materia de diligencias penales. De hecho, al igual que ocurría con la UCLAF, la OLAF no tiene competencias para *efectuar investigaciones de carácter penal de manera autónoma*: así, no puede arrestar ni interrogar a los sospechosos, o efectuar registros e incautar documentos, ni obligar a los testigos a comparecer y a responder preguntas o suministrar documentos, cuando se trate de procedimientos penales; son facultades que recaen únicamente en los órganos nacionales habilitados.

La competencia para realizar todas las actuaciones apuntadas recae sobre los Comisarios o agentes habilitados, siendo el Director de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude quien, por propia iniciativa o previa petición de un Estado miembro interesado, mediante decisión dispondrá de la iniciación de las investigaciones externas. El art. 6 de los Reglamentos de 25 de mayo de 1999 establece que estos agentes deben disponer de una habilitación escrita que les identifique a ellos y a sus actuaciones, debiendo llevar consigo, en todas las actuaciones, un mandato escrito del Director que indique el objeto de la investigación. Se ha previsto, expresamente, en el apartado cuarto de este art. 6 que, cuando estos agentes se encuentren realizando controles y verificaciones in situ, deberán adoptar "una actitud acorde con las normas y usos que se imponen a los funcionarios del Estado miembro en cuestión y, en su caso, con el Estatuto...". Por tanto, las competencias de estos agentes son análogas a las de los funcionarios nacionales, y deberán respetar la normativa interna, tanto constitucional como legal, que resulte de aplicación a las actuaciones que estén realizando, lo que implica una dificultad dado el grado de heterogeneidad de las regulaciones normativas existentes en cada país. Quizá, creemos, el

problema puede presentarse a la hora de identificar claramente esa alusión a los “usos que se imponen a los funcionarios del Estado miembro en cuestión”. Además, la normativa interna puede que no corresponda totalmente con lo que establecen los Reglamentos que analizamos, como ocurre, por ejemplo, con el periodo de duración de sus actuaciones, pues el apartado quinto del art. 6 determina que las investigaciones se desarrollarán ininterrumpidamente durante el periodo de tiempo “proporcionado a las circunstancias y a la complejidad del asunto”. Además, se hace recaer en los Estados miembros la obligación de velar para que, sus autoridades nacionales, presten la asistencia necesaria a los agentes de la Oficina para que puedan llevar a cabo su misión.

Esta posibilidad conlleva, de hecho, y por citar sólo un ejemplo, la posibilidad de realizar actuaciones inspectoras que tendrán puntos cercanos al derecho a la inviolabilidad del domicilio, especialmente en el aspecto más polémico: la entrada y verificación de empresas y locales profesionales, así como la incautación de documentos que, además de resultar protegidos, en su caso, por el secreto profesional, también pueden estarlo por preceptos de la misma Constitución -v.gr. el art. 18.3 en la CE-. Preocupación que se desprende del articulado de los Reglamentos de 1999. En efecto, después de precisar, en sendos artículos 7.2 que los Estados miembros deben transmitir los documentos e información relativos a investigaciones externas “de conformidad con las disposiciones correspondientes”, y en su apartado tercero que, además, “en la medida en que lo permitan sus ordenamientos nacionales, remitirán asimismo a la Oficina cualquier documentos o información que obre en su poder, y que se considere pertinente relativo a la lucha contra el fraude” a los intereses de financieros de las Comunidades, también establecen una serie de cautelas, en el art. 8, sobre la confidencialidad y protección de datos. Una primera previsión se remite a la aplicación de la protección de los datos según las “disposiciones pertinentes”, donde se situarán, creemos, las disposiciones internas y comunitarias que resulten de aplicación -entre ellas, el art. 286 del TCE-, y citando, expresamente, a la Directiva de 24 de octubre de 1995. Establece, a su vez, que el conocimiento de esos datos únicamente puede realizarse por quienes tengan que desempeñar las funciones citadas, y sólo podrán ser utilizados esos datos para los fines de lucha contra el fraude o actividades ilegales que incidan negativamente en los intereses financieros de la Hacienda Comunitaria. Además, el art. 12 dispone que la obligación del Director de la OLAF de rendir cuentas periódicamente al Parlamento Europeo, al Consejo, a la Comisión y al Tribunal de Cuentas de los resultados de las investigaciones efectuadas por la OLAF, pero siempre respetando “la confidencialidad de éstas, los derechos legítimos de las personas afectadas y, en su caso, todas las disposiciones nacionales aplicables a los procedimientos judiciales”. Garantías que, a su vez, y como se encarga de recordar el mismo precepto en el párrafo siguiente, deberán ser observadas por esas instituciones a las que se informe.

Sobre los agentes de la OLAF recaen obligaciones, como la de sigilo sobre los conocimientos adquiridos, debiendo redactar un específico informe, que debe incluir los hechos comprobados, perjuicio financiero producido, en su caso, y las conclusiones de la investigación. Además, como se encarga de puntualizar el art. 9.2 de los Reglamentos de 25 de mayo de 1999, ese informe se elaborará respetando los requisitos de procedimiento previstos por la legislación nacional del Estado miembro de que se trate, con la finalidad de que pueda constituir elemento de prueba admisible en los procedimientos administrativos o judiciales del Estado miembros en que resulte necesaria su utilización, como si se tratase de un informe administrativo redactado por los inspectores de las Administraciones nacionales, para que tenga el mismo valor que éstos. Esos informes sobre investigaciones externas serán transmitidos a las autoridades competentes nacionales interesadas.

Ahora bien, en el *Reglamento 2185/96, de 11 de noviembre de 1996*, se concretan más exactamente las posibles actuaciones de esos agentes comunitarios de la OLAF, delimitando el ámbito subjetivo y objetivo de actividad, así como las normas de garantía atinentes a los procedimientos y de coordinación con los órganos nacionales<sup>212</sup> -algunas de las cuales, los Reglamentos de 1999 también recuerdan-. También se delimitan los operadores económicos que pueden ser objeto de esas verificaciones y cuáles son los fines que las justifican. En cuanto a los 'operadores económicos' sobre los que podrá desarrollarse esa actividad de control y verificación, según el art. 5 del Reglamento 2185/96, son aquéllos a los que se pueden aplicar las medidas o las sanciones administrativas comunitarias contempladas en el art. 7 del Reglamento (CE, Euratom) n° 2988/95, cuando existan motivos para creer que se han cometido irregularidades.

Tal y como recoge el art. 2 del citado Reglamento de 1996, esos controles y verificaciones in situ pueden realizarse exclusivamente con los siguientes fines: para investigar irregularidades graves, transnacionales o aquellas en que puedan estar implicados operadores económicos que actúen en varios Estados miembros; bien para investigar irregularidades cuando en la situación concreta en un Estado miembro exija en un caso concreto el refuerzo de los controles y verificaciones in situ para mejorar la eficacia de la protección de los intereses financieros y garantizar un nivel de protección equivalente dentro de la Comunidad; o bien a solicitud del Estado miembro interesado.

El art. 7 del Reglamento de 1996 reconoce a estos agentes la posibilidad de acceder a toda la información, documentación y mercancías objeto de control sobre las operaciones en cuestión, y, además, en las mismas condiciones que los inspectores nacionales. Sin perjuicio de lo que establezca la disciplina penal nacional, esos agentes responsables de las indagaciones y verificaciones tienen derecho de acceder a los locales, medios de transporte y demás lugares de uso profesional (art. 5 del Reglamento) de los operadores económicos o, incluso, de otros afectados, aunque tan sólo cuando sea estrictamente necesario y se trate de acceder a la información pertinente que tengan en su poder sobre los hechos que den origen a los controles y verificaciones in situ<sup>213</sup>. En el apartado tercero del art. 4 de los Reglamentos de 1999, aunque la OLAF esté desarrollando una investigación interna, establece que, en las condiciones y modalidades que recoge el Reglamento n° 2185/96, la "Oficina podrá realizar controles in situ para acceder a las informaciones relativas a posibles irregularidades que pudieran obrar en poder de los agentes económicos concernidos".

También pueden realizar análisis técnicos, pero siempre respetando las legislaciones nacionales de cada país<sup>214</sup>. Incluso se prevé que, a petición de la Comisión, los Estados

---

<sup>212</sup> Pese a ello, en el citado Informe Especial 8/1998 se critica que las normas relativas a la organización, incluidas las relacionadas con los Estados miembros, no siempre están claras y resulten con frecuencia complicadas y engorrosas.

<sup>213</sup> El art. 4 de los Reglamentos de 1999 permiten, para efectuar investigaciones internas, que los agentes de la OLAF puedan tener acceso, sin mediar preaviso ni plano, a cualquier información que obre en poder de las instituciones, órganos y organismos, así como a los locales de éstos. Podrán controlar su contabilidad, haer copias y obtener extractos de documentos o del contenido de cualquier soporte de información que esas instituciones, órganos u organismos tengan en su poder. Incluso prevé la posibilidad de citar a declaración oral a los miembros de las instituciones u organismos comunitarios.

<sup>214</sup> Concretamente, en el apartado 1 del artículo 7 del Reglamento se señala que podrán, en particular, obtener

Miembros adopten las medidas cautelares que consideren pertinentes previstas en la legislación nacional, en particular para proteger los elementos de prueba. La finalidad es que, tal y como recoge el art. 8.3 del Reglamento de 1996, los informes de control y verificación realizados por esos inspectores cumplan con las exigencias establecidas por los procedimientos de cada Estado, de manera que puedan constituir *elementos de prueba admisibles en los procedimientos administrativos o judiciales del Estado miembro* donde su uso resulte necesario, en los mismos términos y condiciones que los informes administrativos redactados por los inspectores administrativos nacionales<sup>215</sup>. El Informe Especial nº 8/1998 sobre los servicios de la Comisión encargados de combatir el fraude, en especial la UCLAF, refleja, en su apartado 1.7, que “(...) la UCLAF, en sus inspecciones en el territorio de los Estados miembros, ha tenido que enfrentarse con graves limitaciones derivadas de sus legislaciones nacionales”. Precisamente, una de las ‘excusas’ hechas valer por los Estados miembros a la hora de aportar datos o intercambiar con otros Estados o la Comisión ha sido la alegación del ‘secreto de los datos fiscales’ o la normativa interna de protección de datos personales. Esos agentes de la OLAF, atendiendo al Derecho comunitario aplicable, deben respetar también las normas de procedimiento de cada Estado –art. 6, y como hemos visto que destacan también los Reglamentos de 1999-, y, de manera muy cuidadosa, el secreto profesional (especialmente, en la información obtenida o comunicada<sup>216</sup>, art. 8), así como las disposiciones comunitarias y nacionales relativas a la protección de los datos personales<sup>217</sup>, en particular las consignadas en la Directiva 95/46/CE.

---

copia de la documentación pertinente, para lo que podrán analizar, concretamente, los libros y documentos profesionales como facturas, pliegos de condiciones, hojas de pagos, órdenes de ejecución, extractos de cuentas bancarias que obren en poder de los operadores económicos. A su vez, también los datos informáticos, los sistemas y métodos de producción, embalaje y expedición, el control físico de la naturaleza y el volumen de las mercancías o de las acciones ejecutadas, la recogida y verificación de muestras, el estado de las obras o de las inversiones financieras, la utilización y el destino de las inversiones realizadas, los documentos presupuestarios y contables, la ejecución financiera y técnica de proyectos subvencionados.

<sup>215</sup> El Reglamento nº 2185/1996, al igual que ocurre con los Reglamentos de 25 de mayo de 1999, contiene disposiciones encaminadas a dotar de mayor fuerza jurídica a las conclusiones de los inspectores, al establecer que los informes elaborados por esos agentes comunitarios deben constituir elementos de prueba admisibles en los procesos judiciales. Vid. la Recomendación 20 del Informe final de la comisión de investigación del Parlamento Europeo sobre el régimen de tránsito comunitario (PE 220.895/def), donde se hace referencia a que no se cuenta con el apoyo de una autoridad judicial independiente de ámbito europeo que sea capaz de iniciar y dirigir la instrucción, así como las diligencias judiciales consiguientes cuando resulte necesario.

<sup>216</sup> El art. 8 del Reglamento afecta a la información obtenida con la finalidad de la protección eficaz de los intereses financieros de la Hacienda Comunitaria, regulando que se deberá solicitar el acuerdo del Estado miembro donde se obtuvo dicha información cuando otro Estado miembro trate de utilizar con fines diferentes la información obtenida por agentes que estén bajo su autoridad y que participen, en calidad de observadores y según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6, en controles y verificaciones in situ. Asimismo, establece que la Comisión comunicará lo antes posible, a la autoridad competente del Estado en cuyo territorio se haya efectuado el control o la verificación in situ, cualquier hecho o sospecha ante una irregularidad de la que haya tenido conocimiento con ocasión de la ejecución del control o de la verificación in situ. En cualquier caso, la Comisión deberá informar a la autoridad citada del resultado de estos controles y verificaciones.

<sup>217</sup> La Comisión, con la Decisión de 30 de noviembre de 1994, estableció las medidas de seguridad aplicables a la información clasificada, en soporte papel o informático, que se produzca o transmita y que se refiera a las actividades de la Unión Europea (COM (94) 3282 de 1.3.1995, que sustituye la Decisión de 7.7.1986 por la que se definen los grados de secreto asignados a los documentos y se establecen las medidas de seguridad aplicables a documentos clasificados). Se pretende obtener el mismo nivel de protección que el fijado por el titular, que puede ser otra institución o un Estado miembro. También contiene medidas específicas respecto de la asignación de grados de secreto, acceso y clasificación, incluida la comprobación de la idoneidad de los funcionarios y otros agentes que

Resulta evidente que, en esa tarea de intercambio y recogida de información con relevancia tributaria entre Estados, o entre éstos y la Comisión, puede resultar lesionada la intimidad de los individuos e, incluso, el secreto profesional o comercial de las empresas. Y no se trata tanto de que los órganos internos que adquieren y utilizan la información tengan el deber del “más estricto y completo sigilo” (art. 113.2 de la LGT española) derivado de su condición de funcionarios públicos, con la amenaza de las sanciones incluso penales que procedan, sino que el peligro proviene más por esa cesión a terceros que puede suponer una elusión de ese deber de sigilo exigido en el ámbito interno. La posibilidad de realizar un intercambio de información con otras Administraciones o con los órganos de la Unión Europea resulta prevista en el art. 113.1.d) de la LGT. Este precepto hace referencia al carácter reservado de todos los datos obtenidos por el conjunto la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones, y delimita la utilización de los mismos, sean tratados ‘automatizadamente’ o no -al igual que previene la LORTAD 5/1992, de 29 de octubre, aunque para los datos tratados de forma ‘automatizada’-. Prohíbe su utilización para fines distintos a los de la efectiva aplicación de los tributos, su cesión o comunicación a terceros, salvo, expresamente, cuando esa cesión tenga por objeto “la colaboración con cualesquiera otras Administraciones públicas para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea”.

La relación de esos agentes con las autoridades nacionales ha sido regulada en el art. 4 del Reglamento de 1996. Se establece una obligación de informarles del motivo, objeto y finalidad de esos controles en empresas situadas en su territorio nacional, y con el tiempo suficiente para que puedan aportar la ayuda necesaria. Los agentes nacionales podrán participar en esos controles, e, incluso, pueden ser realizados conjuntamente<sup>218</sup>.

La OLAF reúne y analiza -como se estableció para la UCLAF- la información obtenida a través de una base de datos sobre los presuntos casos de fraude investigados por la Comisión y la información relativa a sospechas de fraude bajo investigación por parte de la Comisión (pre-IRENE), y otra sobre los asuntos investigados que han sido notificados a la Comisión por los Estados miembros (IRENE)<sup>219</sup>. Está prevista la unión de ambas bases de datos en una sola tan pronto como se superen las dificultades técnicas. Además, los departamentos encargados de aduanas y agricultura disponen, gracias a la red informática Scen<sup>220</sup>, de un medio directo para

---

tengan acceso a información sensible.

<sup>218</sup> No obstante, se creó un organismo denominado COCOLAF, correspondiente a un ‘Advisory Committee’ en la lucha contra el fraude fiscal, integrado por los investigadores de la antigua UCLAF y los representantes de los Estados miembros en las tareas investigadoras que se reúnen frecuentemente con la intención citada, estudiando los avances logrados en la lucha contra el fraude, el programa de trabajo de la antigua UCLAF, etc.

<sup>219</sup> La base de datos IRENE (IRregularities, ENquiries, Explotation) está en funcionamiento desde el 1 de diciembre de 1992. La información que contenía el 6 de octubre de 1997, tal y como recoge el Informe Especial 8/98, es de 25.619 casos de fraude o irregularidad (14.332 del FEOGA sección Garantía, 9.509 de los recursos propios, 821 de los Fondos Estructurales y 957 sobre asistencia mutua). La información está referida al modo de cometer la irregularidad, a cómo fue descubierta, las autoridades nacionales que la registraron, las repercusiones financieras y posibilidades de recuperación, así como los procedimientos judiciales y administrativos seguidos.

<sup>220</sup> El sistema SCENT (Sistem Customs Enforcement NeTwork), en funcionamiento desde 1987, debe ser completado a partir de 1996 por el sistema fiscal SCENT en fase de desarrollo desde 1993. El sistema permite el intercambio de información sobre impuestos indirectos vía la red SCENT-network. El CIS (Customs Sistem of Information), que lleva funcionando desde 1993, es una base de datos que contiene información (sobre personas, vehículos, mercancías, modalidades de fraude, etc.) intercambiada por los Estados miembros por medio de la red SCENT.

comunicarse entre sí y con la Oficina Europea, lo cual facilita mucho la cooperación; aunque haya sido puesto de relieve en el citado Informe Especial 8/1998 que las mismas “no resulten plenamente operativas y eficaces”.

Hasta ahora, existían unas posibilidades de contacto entre las diversas Administraciones nacionales, especialmente en cuanto al intercambio de información. Con los vertiginosos avances tecnológicos, se debe seguir caminando hacia el perfeccionamiento y seguridad de los sistemas informáticos de intercambio de comunicación, la colaboración activa entre los funcionarios de las distintas Administraciones, y, destacadamente, la puesta en marcha del denominado sistema Scent: una base de datos similar a la prevista en materia aduanera, y recogida en el Reglamento CE nº 218/1992, que aúna todas las noticias de que conozcan los países miembros sobre sujetos “sospechosos” de fraude fiscal<sup>221</sup>. Posibilidad que permite traer a colación las cautelas que deben ser apreciadas sobre una posible utilización desviada de las mismas. Nos referimos al problema, que ha requerido la atención de los órganos comunitarios mediante la Directiva de 11 de marzo de 1996, incorporada al Derecho español por la Ley 5/1998, de 6 de marzo (BOE, 7 de marzo), reguladora de la protección jurídica de las bases de datos para evitar, entre otros supuestos, el desvío impropio de los mismos. Se plantea la necesidad de establecer mecanismos de

---

<sup>221</sup> Los servicios ajenos a la Oficina Europea sólo tienen acceso a la base de datos que contiene notificaciones oficiales de los Estados miembros y no a la que recoge los asuntos que está investigando esta Oficina. Además, el acceso sólo se autoriza a determinados funcionarios de esos servicios y sobre concretos asuntos. En el caso de los datos nominativos, el acceso se restringe todavía más. Vid. Decisión C (95) 1510 de la Comisión. Al no tener acceso directo las autoridades inspectoras nacionales a las bases de datos referidas, existe la posibilidad de que éstas y la Oficina Europea estén investigando el mismo fraude. De todos modos, varias circunstancias dificultan esa simultaneidad, puesto que, por una parte, los Estados miembros están obligados a informar a la Comisión de los casos de fraude o irregularidad detectados; teniendo en cuenta también que la OLAF se centra en los casos transnacionales de envergadura, recibiendo información de ese trabajo los Estados miembros a través de las actividades de los diversos grupos operativos y de notificaciones específicas; y, lo que es más relevante, que la gran mayoría de investigaciones que realiza se realizan en colaboración con las autoridades nacionales.

control que eviten la utilización impropia de los datos, también con trascendencia económica o fiscal, obtenidos por los órganos administrativos directamente de las empresas o de las personas físicas. Pero, quizás, sea hora de ir más adelante en este terreno. En Italia, por ejemplo, se están realizando verificaciones simultáneas<sup>222</sup>, mediante la firma de Acuerdos con otros países, con un alto grado de autonomía de las Administraciones de los países firmantes sobre la elección de los sujetos a controlar, las modalidades de control y la posibilidad de abandonar el control en curso.

---

<sup>222</sup> Vid. TOSI, L., "L'attività istruttoria amministrativa in ambito comunitario (con particolare riferimento agli illeciti nel campo dell'Iva)", *Riv. Dir. Trib.*, Parte I, 1996, pág. 633 y ss. Italia, basándose en el *art. 26 del Modelo de Convenio OCDE*, tiene firmados con Francia, Austria y Estados Unidos, Dinamarca, Bélgica, Eslovaquia, Suecia, Hungría y Finlandia. PEZZINGA, A., "Cooperazione tra Stati in materia fiscale. Verifiche simultanee internazionali", *Riv. Il Fisco*, 1990, pág. 4984 y ss.; STUFANO, S., "Verifiche simultanee: gli accordi Italia-Usa e Italia-Austria", *Corriere Tributario*, 1995, pág. 3276 y ss.; SPAZIANTE, "Le verifiche fiscali simultanee", *Riv. Il Fisco*, 1997, nº 43, pág. 12746 y ss. Vid. la *Circolare 1/1998, Istruzione sull'attività di verifica*, dictada en Italia para los inspectores de finanzas, y con efectos desde el 1 de enero de 1999, donde se recoge una referencia a esas actuaciones y los países con los cuales puede realizarse esta actividad.

**CAPÍTULO V.- EL DOMICILIO PROTEGIDO  
CONSTITUCIONALMENTE: BIEN JURÍDICO,  
TITULARIDAD Y ALCANCE ESPACIAL ANTE  
ACTUACIONES DE INSPECCIÓN O RECAUDACIÓN  
TRIBUTARIA**





## **CAPÍTULO V.- EL DOMICILIO PROTEGIDO CONSTITUCIONALMENTE: BIEN JURÍDICO, TITULARIDAD Y ALCANCE ESPACIAL ANTE ACTUACIONES DE INSPECCIÓN O RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

### **1.- “EL DOMICILIO ES INVOLABLE”. SUS CONSECUENCIAS ANTE EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN Y EL DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

Al igual que enuncian la mayoría de regulaciones constitucionales de nuestro entorno jurídico, destacadamente la Carta Magna italiana, la portuguesa o la alemana -no así la francesa o la cuarta Enmienda norteamericana-, también el precepto constitucional español, en su apartado segundo, comienza declarando, solemnemente, que “el domicilio es inviolable”. Mediante tan tajante y concisa afirmación deja sentado, ya desde un inicio, y a guisa de declaración de principios, la cualidad de la salvaguarda que la propia Ley de Leyes otorga a ese espacio físico. Se conecta, así, genéricamente con la proclamación que el art. 10 CE realiza de los derechos inviolables inherentes a la persona como fundamento del orden político y de la paz social, y, específicamente, en tanto que derecho destinado al libre desarrollo de la personalidad.

Ante esta oración tan simple pero rotunda, lo que le sigue concreta y modula, pero dentro de la específica declaración cualitativa que impone el primer pronunciamiento del precepto. Por tanto, ese ámbito espacial que constituya el domicilio no podrá ser transgredido en ningún caso que no resulte legitimado por expresa dicción constitucional y previa previsión legal para la consecución del resto de bienes protegidos constitucionalmente. El domicilio, como objeto de protección, viene a conformar un todo inexpugnable, que se consagra constitucionalmente como un derecho a mantener recoleto un reducto personal frente a “los otros”.

Esta formulación escueta y radical también se observa en el precepto constitucional alemán -art. 13: “Die Wohnung ist unverletzlich”- y en el art. 14 de la Constitución italiana -“il domicilio è inviolabile”-. Efectivamente, aunque en Italia<sup>1</sup> no existe un precepto como nuestro art. 10 CE, ni una catalogación de derechos que reciban la consideración de ‘fundamentales’ en atención a las garantías que les rodean, ni es una expresión utilizada a lo largo del articulado constitucional, determinados derechos sí que reciben la consideración de ‘inviables’ -las denominadas tres ‘inviables’: la libertad personal, la de domicilio, y la de comunicación privada-<sup>2</sup>. Algunos

---

<sup>1</sup> La doctrina italiana se ha preguntado por la calificación que reciben algunos derechos en su Constitución como “derechos inviolables” (así, v.gr., el derecho a la salud, a la libertad personal, domicilio, libertad de correspondencia y de comunicaciones, derecho a la defensa), relacionándolo con el art. 2 de su Constitución -precepto que “riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità”-. Las diversas opiniones sobre la relación entre la ‘inviables’ genérica del art. 2 y la específica de los artículos citados, puede consultarse en PACE, A., “La garanzia dei diritti...”, *op. cit.*, pág. 685 y ss.. Mientras unos autores consideran que esos derechos concretos son absolutamente inmodificables, siendo el resto modificables in bonam partem (Grossi); otros autores consideran que los calificados de inviables gozan de preferencia respecto al resto en caso de colisión (Amato); y otros niegan la posibilidad de suspensión de las garantías constitucionales para los concretos derechos citados. Pace no comulga con ninguna de estas tesis, pues para él solamente es una fórmula más enfática que las otras para reflejar que detrás existe una posición subjetiva jurídicamente garantizada.

<sup>2</sup> Vid. NANIA, R., *La libertà individuale nella esperienza costituzionale italiana*. Giappichelli, Roma, 1989, pág. 10,

autores han que querido deducir de ahí una mayor protección para ellos, y no para el resto de derechos también recogidos en la Constitución. Y es que, tal y como también recoge la doctrina italiana, el art. 14 de su Constitución “únicamente establece que el domicilio es inviolable, sin poner ninguna condición ni pedir otra exigencia que la existencia del bien. Por eso se dice que el concepto de domicilio es el punto de partida y de llegada”<sup>3</sup>. A esa referencia a la ‘inviolabilidad’ se le ha otorgado la virtualidad de suponer un límite respecto del mismo derecho, que implica la imposibilidad de su modificación tanto por las leyes ordinarias -por supuesto-, como por una revisión de la propia Constitución<sup>4</sup>.

La importancia de este derecho ha sido apreciada también por la jurisprudencia española. La STS de 6 de abril de 1992 afirmaba que “el domicilio es inviolable porque en sí constituye lo más íntimo y más sagrado de la persona, su secreto más arcano, sólo a ella perteneciente, para en él desenvolver al máximo la proyección de su yo, de sus intereses, de sus gustos, de sus apetencias, o en suma sus vivencias”. Incidiendo en ello, la STS, de 9 de junio de 1998, estableció que “la inviolabilidad del domicilio garantiza la intimidad de la persona y el libre desarrollo de su personalidad, en el ámbito más puro de la privacidad (sic). Ahora bien, dicha inviolabilidad *cede ante determinados valores* que en una sociedad democrática hagan necesaria, *en casos individualizados*, la *injerencia* en el ámbito íntimo de la vivienda privada, como puede ser la investigación de los hechos delictivos, *siempre* bajo la tutela y garantía del Poder Judicial, siendo un órgano jurisdiccional independiente quien, de forma razonada y *previa ponderación de la proporcionalidad, razonabilidad y necesidad de la medida*, autorice la entrada y registro” (las cursivas son nuestras).

Así pues, hay que tener presente que el apartado segundo del artículo 18 CE contiene dos enunciados, asumiendo una sistemática articulada en torno a dos proposiciones nítidamente diferenciadas -opción que no hay que entender baladí o debida a cuestiones de estilo-. El hecho de encabezar dicho precepto constitucional mediante una afirmación general (la inviolabilidad del domicilio) y una concreta disposición relativa a su alcance y régimen (configurada de modo negativo, y matizada a su vez de modo expreso o positivo mediante la referencia al singular supuesto del delito flagrante), permite sostener “la no identificación de ambas proposiciones, de suerte que cabe afirmar que la segunda de ellas no constituye el negativo de la imagen positivamente reflejada en el primer apartado del precepto constitucional”<sup>5</sup>. Más bien, al primer enunciado general se superpone, complementándolo, la precisión o concreta determinación del contenido y alcance de ese derecho fundamental, que se hace explícito en el segundo.

---

quien afirma que “han levantado una robusta cinta protectora de la autonomía del individuo y de la ‘riservatezza’ de su dimensión privada”.

<sup>3</sup> Vid. ABBAMONTE, G., “Disciplina vincolistica...”, *op. cit.*, pág. 675, quien considera que el art. 14 de la CI, tal y como está formulado, considera y protege el domicilio por lo que es, “sea quien sea a quien pertenezca y contra ataques de cualquier naturaleza y de donde provengan”.

<sup>4</sup> BARILE, P., *Il soggetto privato nella Costituzione italiana*. Cedam, Padova, 1953, pág. 169.

<sup>5</sup> Vid. ALEGRE ÁVILA, J. M., “El artículo 21 de la Ley de Protección de de la Seguridad Ciudadana (Una nota sobre la incidencia del legislador en los derechos fundamentales)”, *RPJ*, nº 30, 1993, págs. 29 y ss., y GONZÁLEZ RIVAS, J. J., “El art. 87.2 LOPJ: consideraciones doctrinales y jurisprudenciales”, *A.A.*, nº 45, 1991, pág. 568.

Al respecto, la STC 22/1984, f.j. 5, afirmó que “el art. 18.2 CE contiene dos reglas distintas: una tiene carácter genérico o principal, mientras que la otra supone una aplicación concreta de la primera y su contenido es por ello más reducido. La regla primera define la inviolabilidad del domicilio, que constituye un auténtico derecho fundamental de la persona, establecido, según hemos dicho, para garantizar el ámbito de privacidad de ésta, dentro del espacio limitado que la propia persona elige y que tiene que caracterizarse precisamente por quedar exento o inmune a las invasiones o agrasiones exteriores, de otras personas o de la autoridad pública. (...) Interpretada en este sentido, la regla de inviolabilidad de domicilio es de contenido amplio e impone una serie de garantías y de facultades, en las que se comprenden las de vedar toda clase de invasiones incluidas las que puedan realizarse sin penetración directa por medio de aparatos mecánicos, electrónicos u otros análogos”.

Desglosemos, a partir de este punto, el contenido de la segunda regla del art. 18.2 CE, analizando los pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales, e incidiendo en sus consecuencias para el ámbito tributario desde la regulación normativa aplicable, tanto ante actuaciones de inspección como de recaudación tributaria.

### **1.1.- LA ACTIVIDAD PERMITIDA EN EL PRECEPTO CONSTITUCIONAL Y EN LA LGT: LA ENTRADA, EL RECONOCIMIENTO Y EL REGISTRO (ART. 133 Y 141)**

Es voluntad del precepto constitucional que analizamos proscribir cualquier incursión en domicilio ajeno, estableciendo un ámbito inexpugnable respecto del cual nadie pueda inmiscuirse, en principio, y a salvo de lo que la propia Constitución a continuación determina como causas de justificación. La amplitud de significado de la entrada o registro, que son los vocablos utilizados en el art. 18.2 CE para referirse a las actuaciones, vedan tanto una simple irrupción como, por supuesto, una exploración, rastreo, examen o indagación, generalmente tendente a la búsqueda e investigación acerca de datos, objetos, etc., en lo que a nuestro estudio atañe.

Por tanto, caben dos posibilidades. Una primera supondría entender que el precepto constitucional propugna la proscripción de la entrada cuando a la misma siga, inexorablemente, un registro del domicilio. Esta interpretación restrictiva del derecho entendería reducida la protección otorgada por la Carta Magna al domicilio únicamente cuando la entrada en ese espacio físico fuera instrumental para realizar un registro de las pertenencias o, incluso, de los sujetos que en él se encuentran<sup>6</sup>.

Pero se observa que ambas actuaciones, representativas de dos acciones vedadas -la entrada o el registro-, permanecen unidas mediante la conjunción disyuntiva “o”<sup>7</sup>. Circunstancia que conlleva

---

<sup>6</sup> Se puede consultar, LÓPEZ RAMÓN, F., “Inviolabilidad del domicilio y...”, *op. cit.*, págs. 42-44, donde, después de transcribir la defensa de la enmienda constitucional socialista por el *Diputado Castellano Cardalliaguet*, interpreta que, con ella, “se ponía de relieve el deseo de proteger constitucionalmente el domicilio frente a actuaciones inspectoras de las autoridades; se prohibía la “entrada y registro”, la entrada con una determinada finalidad de búsqueda de elementos de convicción penal”.

<sup>7</sup> “Conjunción disyuntiva que denota contraposición, separación o alternativa entre dos o más cosas”, según el *Diccionario ideológico de la lengua española*, de CASARES, J., Ed. Gustavo Gili, Barcelona, 1992, pág. 592. Conviene volver a insistir en la sustitución, durante la tramitación constitucional, de la conjunción “y” por la actual “o”; según NIETO GARCÍA, A., “Actos administrativos cuya...”, *op. cit.*, pág. 34, “desconectando, contra toda lógica y tradición

una ampliación de la prohibición, reveladora de la intención de proteger tanto la mera incursión inconstitucional como también la intrusión con intención indagatoria o la de registro; amén de que el registro requiera, por su propia naturaleza, de una previa entrada<sup>8</sup>. La STC 228/1997 puso de relieve, ante la alegación del art. 18.2 CE, que “menos aún puede considerarse como registro la pura solicitud y entrega de documentación, sin entrada en los correspondientes locales”. Esta opinión se revela la más correcta teniendo en cuenta la posibilidad actual, con el creciente avance de las tecnologías, de realizar un registro sin tener que entrar, necesariamente, sin pisar materialmente un lugar, como es el caso de las grabaciones mediante video, audio, etc. De momento, dicho sea de paso, el art. 40 RGIT únicamente permite la “realización de mediciones o tomar muestras, así como obtener fotografías, croquis o planos”, etc.

Si atendemos a las posibles actuaciones ante los órganos de la Administración tributaria, se aprecia fácilmente que el acceso en el domicilio, por regla general, implica “inquisición o pesquisa” por esos órganos administrativos (STC 22/1984) y, por ello, intromisión en la vida privada que se refleje en el ámbito domiciliario<sup>9</sup>. De ahí que, si se entiende la entrada como el acceso material en un lugar, esa entrada es un paso previo y necesario para el ‘reconocimiento’ (art. 141 LGT y 39 RGIT) o para el ‘registro’ domiciliario (art. 133 LGT; no así, en el art. 115.4 RGR donde sólo se alude a la entrada para el embargo de bienes). Son actuaciones de las que dispone la Administración tributaria, y que, junto al examen de documentos en dicho lugar, se reputan de gran relevancia para

---

ambos conceptos, ampliando así la figura de la prohibición y añadiendo nuevas dudas interpretativas”. Este autor critica la *consciencia e improvisación* (las cursivas son nuestras) al tiempo en la redacción del precepto constitucional. *Consciencia* porque, siendo la expresión inicial del Anteproyecto “investigación domiciliaria”, en el Congreso de los Diputados, a propuesta del grupo socialista y aceptada por la Unión de Centro Democrático y Alianza Popular, se manifestó que dicha expresión “no tiene ninguna tradición en nuestro Derecho”, siendo sustituida por la de “orden de entrada y registro” (posteriormente, aunque no consten las razones, terminó sustituyéndose la conjunción copulativa que los unía por una disyuntiva convirtiéndose, por obra y gracia de no se sabe qué ni quién, en entrada “o” registro, con la consiguiente ampliación a la prohibición) (Vid. *Constitución Española. Trabajos parlamentarios*. Madrid, Cortes Generales, 1980, T. I., pág. 1061 y ss, o en las páginas 2519 y ss. del *Diario de Sesiones del Congreso*). E *improvisación* porque no se reparó en la conexión directa que de este modo se establecía con la legislación penal. En palabras del propio NIETO: “Al establecerse esta conexión entre lo penal y lo constitucional se dejaba al descubierto el enorme campo de las entradas y registros de naturaleza no penal; lo que dio lugar a un vacío normativo y procedimental que ha producido no pocas dificultades interpretativas”.

<sup>8</sup> Cuestión que se revelará más interesante al analizar el artículo 39 del RGIT, cuya rúbrica es “Entrada y reconocimiento de fincas”. Vid. COLOM PASTOR, B., “Autorización judicial a la administración e inviolabilidad del domicilio”, *REDA*, nº 40-41, 1984, pág. 250. En idéntico sentido, ROZAS VALDÉS, J. M., “La inviolabilidad del domicilio...”, *op. cit.*, pág. 52.

<sup>9</sup> Por ‘Acceso’ entiende la doctrina italiana “quello che si sostanzia nell’ingresso e nel permanere in determinati luoghi con carattere di autoritatività, e cioè in mancanza di consenso ovvero contra la volontà del titolare: non si può, invero, parlare di accesso in senso giuridico quando l’ingresso in tali luoghi avvenga con il consenso dell’avente diritto”, cfr. la *Circolare de 15 de octubre de 1981, n. 1/1981, del Comando Generale della Guardia di Finanza, Boll.Trib.d’inf.*, 1982, pág. 1295. Afirma STASSANO, G., “Attuazione del contraddittorio e diritto del contribuente alla difesa in sede di attività investigative ed istruttorie (accessi, ispezioni e verifiche) svolte dagli uffici IVA e dalla polizia tributaria”, *Boll.Trib.d’inf.*, nº 21, 1973, pág. 1819, que el acceso, que constituye un acto instrumental de la fase instructoria de un procedimiento, tiene naturaleza de ‘acto autoritativo’, y como tal, debe sujetarse al principio de legalidad, no existiendo una potestad general, fuera de las específicas hipótesis singularmente previstas y disciplinadas por el derecho positivo, de disponer accesos coactivos”.

dotar de efectividad al deber de contribuir en los términos constitucional queridos y legalmente establecidos.

En definitiva, lo que se pretende con este precepto constitucional es instaurar la prohibición de entrada en el domicilio, el derecho a mantener recoleto y alejado del conocimiento de los órganos de la Administración tributaria ese ámbito domiciliario, y, muy destacadamente, prohibir una de las posibles actuaciones a desarrollar una vez realizada esa entrada, como es la actividad de registro. El TC, en la *Sentencia 22/1984, de 17 de febrero*, y en el *Auto de 26 de marzo de 1990*, destacó la importancia del registro como actividad prevista por el art. 18.2 CE, afirmando que: “la interdicción fundamental de este precepto es la del registro domiciliario, entendido como inquisición o pesquisa, para lo cual la entrada no es más que un trámite de carácter instrumental”<sup>10</sup>. La solución que proporcionan las mencionadas resoluciones judiciales es coherente y hasta quizá necesaria para la efectividad del precepto constitucional a tenor de su finalidad.

Pero en el ámbito tributario esta tajante consideración, que eleva la importancia casi indiscutible del registro ante la entrada u otras actividades a realizar tras ella, debe ser matizada y convenientemente puntualizada. Sobre todo si deriva en la consideración que ha realizado la reciente STC 66/1999, de 26 de abril, en un alarde de ‘especificidad’ para con la materia tributaria. Esta Sentencia, en su f.j. cuarto, alude a la distinción entre mera entrada y la que va seguida de una inspección tributaria. Así, afirma que la STC 50/1995 procedió a detallar las exigencias que deben observarse en la autorización judicial de entrada en el domicilio, puesto que se refería “a una inspección -no mera entrada- en el domicilio de una persona física -núcleo esencial de la protección constitucional-, y todo ello a efectos tributarios -y con una eventual trascendencia penal-”.

En el ámbito tributario, ambas referencias del precepto constitucional, la entrada o el registro pueden suponer dos actividades desligadas, y tener su propia finalidad, cuya realización sin cumplir los requisitos constitucional o legalmente establecidos conlleva, por sí misma, una injerencia domiciliaria contraria a Derecho. De hecho, aunque, por la idiosincrasia de las actuaciones administrativas tributarias, cabe suponer que esa entrada o permanencia en ese espacio físico se revela como el paso previo para el ejercicio de las potestades legalmente atribuidas a los órganos de la Administración tributaria, a la dicción de los artículos 133 y 141 LGT será necesario acudir para discernir el alcance de sus alusiones al ‘reconocimiento’ y al ‘registro’.

Aunque, por regla general, inmediatamente después de una entrada se realiza una actividad de registro del local o del inmueble, no tiene porqué suceder siempre así, pudiendo realizarse entradas

---

<sup>10</sup> Recoge HINOJOSA SEGOVIA, *La diligencia de entrada y registro en lugar cerrado en el proceso penal*. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1996, pág. 50, que, según Carnelutti, ‘perquirir’, con la raíz ‘quaere’ se destaca la finalidad de buscar, y la preposición ‘per’ se refiere a un desarrollo a través del cual la finalidad se persigue. Así, mientras ‘inquirir’ pone el acento sobre el objeto, ‘perquirir’ lo pone sobre el medio de investigación; el primero indica la meta del ‘quaere’, el segundo el camino. Sin embargo, el término ‘perquisiciones’ no es recogido en el Diccionario de la Real Academia, pero vendría a ser la traslación casi literal de los términos utilizados en el ámbito penal italiano ‘perquisizione’, y en Francia ‘perquisitions’. Esta actividad de “perquisizione”, como analizaremos, sí que encuentra acomodo en el texto constitucional italiano, en el art. 14.2.

domiciliarias no ligadas inexcusablemente a un registro<sup>11</sup>, sino a otras actuaciones y finalidades distintas, como puede ser la simple valoración de un objeto, la inspección ocular de un lugar, el establecimiento de medidas cautelares, en su caso, etc. Incluso nos atreveríamos a afirmar que los fines, en general, que persigue la simple entrada domiciliaria o en otros locales pueden ser distintos a los del registro posterior a la entrada, como ocurre, por ejemplo, cuando se entra en una vivienda con la finalidad de acceder a otras dependencias o lugares donde también pueden encontrarse determinadas circunstancias o elementos que interesen al objeto de la investigación tributaria; o para realizar también en esos lugares una inspección ocular o el examen de documentos con relevancia para la liquidación tributaria. Y, aún más; aunque efectivamente la finalidad de una entrada pueda ser la de efectuar un registro, es posible distinguir entre la actividad inicial de entrada -que puede resultar consentida por el sujeto o autorizada judicialmente- para valorar algún objeto a efectos del impuesto sobre el patrimonio o el impuesto sobre sucesiones y donaciones, y las actividades posteriores a ella, que le siguen inmediatamente, y que suponen la realización en ese espacio domiciliario de un registro. Esas actuaciones de registro domiciliario y de incautación de pruebas, realizadas con posterioridad a una entrada cuya autorización judicial únicamente permitía comprobar la existencia de determinados objetos y calibrar su valor, también suponen, en su caso, cuando no observen las exigencias debidas, invasión de ese espacio inviolable.

En conclusión, siempre que no se observen pulcramente las exigencias constitucionales, la intromisión arbitraria e injustificada en el ámbito domiciliario se entiende producida con la simple entrada o presencia en él, aunque, con posterioridad, no se desarrolle en ese espacio físico ninguna inspección ocular de bienes muebles o inmuebles, se examine la documentación (art. 141.2 LGT, estando presente el sujeto pasivo o en quien delegue), o se proceda a su incautación tras el procedimiento de recaudación, pero sin realizar, estrictamente, un registro de las pertenencias<sup>12</sup>. Cuando se entre legítimamente para una determinada finalidad, y se actúe sin el apoderamiento oportuno mediante el consentimiento o la autorización judicial que lo cubra, también se entenderá violado el espacio domiciliario. Efectivamente, esa distinción entre ambas actividades se refleja también en el control que realiza el Juez para otorgar o conceder la realización de la actividad administrativa tributaria. Con esta orientación, la Sentencia TC, de 17 de febrero de 1984, expresamente puntualizó que “la resolución judicial no sólo debe autorizar dichas entradas, sino también las actividades que una vez dentro del domicilio puedan ser realizadas”. Evidentemente, lo contrario supondría entender que la autoridad judicial se limita a autorizar la entrada y desvinculándose del resto de actuaciones que dentro del ámbito domiciliario puede realizar a cabo la

---

<sup>11</sup> Así opina también JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, op. cit., pág. 145, pero atribuyendo el mismo alcance y significado al reconocimiento y al registro. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Jurisprudencia Constitucional tributaria*. IEF, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 45, afirma que la entrada es el presupuesto, función instrumental del registro; cronológicamente se localiza antes, pero “esta forma de interpretar la Constitución, por lo demás la más coherente, deja sin explicación la utilización por el constituyente de la conjunción disyuntiva “o” al referirse a la entrada o registro del domicilio.

<sup>12</sup> En Italia, y concretamente, como después atenderemos, cuando se trate del acceso a locales donde se desarrollen actividades profesionales se puede lesionar el derecho protegido legalmente con la simple permanencia en las áreas destinadas al ejercicio de dichas actividades, siempre que no se halle presente -sin exigirle ninguna colaboración- el propio sujeto o su representante legal. Vid. CAPOLUPO, S., “Accesso negli studi professionali. I problemi irrisolti”, *Riv. Il Fisco*, nº 20, 1992, pág. 5096.

Inspección de los Tributos o los órganos de recaudación, mientras que, por el contrario, como comprobaremos, también a ellas deberá también ir dirigida su 'venia facendi' y la posterior dación de cuenta.

Simplemente apuntar que no todas las Cartas Magnas de nuestro entorno utilizan los términos entrada o registro al regular este derecho. Así, en la *Ley Fundamental alemana* se alude a "registros y allanamientos"; en la *Constitución de Portugal*, a "la entrada"<sup>13</sup>, y en la *italiana*: "inspecciones, registros o embargos", o 'comprobaciones o inspecciones', según el párrafo. En la *IV Enmienda de los Estados Unidos*, la referencia es a "pesquisas o aprehensiones arbitrarias"; mientras que se utiliza el término "injerencias arbitrarias" en el artículo 8 del CEDH y en el art. 12 de la *Declaración Universal de Derechos Humanos*.

### **1.1.1.- EL ART. 133 Y 141 DE LA LGT Y LAS ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS PERMITIDAS EN UN DOMICILIO**

Hemos querido detenernos en esa disquisición porque, si analizamos la normativa tributaria interna aplicable, observamos que la referencia a las actividades que, en el ámbito domiciliario pueden desplegarse, no se corresponde, al menos textualmente y en su integridad, con las que establece el precepto constitucional.

En el artículo 141 de la LGT, cuando permite la actuación en el ámbito domiciliario por la Inspección de los Tributos, alude expresamente a la 'entrada y reconocimiento'. El art. 39.1 RGIT, por su parte, menciona, separadamente, la "entrada" en fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares "para practicar cualesquiera actuaciones, y, en particular, para reconocer los bienes, despachos, instalaciones o explotaciones del interesado". De este art. 39.1 RGIT se puede deducir que la actividad prevista es la de entrada -que coincide con la del precepto constitucional-, pero también, como sigue afirmando con evidente desmesura, cualquier otra actuación, siempre que tenga atribuida legalmente la potestad -añadimos nosotros-. A su vez, dentro de ese amplio abanico de actuaciones cuya puesta en práctica permite, concreta una de ellas: el reconocimiento de bienes y cualquier otro lugar de cualquier sujeto. No hace falta volver a insistir en que, como puso de relieve por Lozano Serrano<sup>14</sup>, el art. 39 RGIT generaliza de tal manera esta potestad, que la desvincula de la finalidad específica a que el art. 141 LGT une su ejercicio: "para ejercer las funciones prevenidas en el art. 109 de esta Ley", que no son otras que la de comprobación e investigación.

---

<sup>13</sup> La Constitución portuguesa de 1976, art. 34, afirmó que "1.- Serán inviolables el domicilio y el secreto de la correspondencia y demás medios de comunicación privada. 2.- La entrada en el domicilio de los ciudadanos contra su voluntad sólo podrá ser ordenada por la autoridad judicial competente, en los casos y según las formas previstas por la ley. 3.- Nadie podrá entrar de noche en el domicilio de persona alguna sin el consentimiento de ésta".

<sup>14</sup> LOZANO SERRANO, C., "La actividad inspectora...", *op. cit.*, pág. 228. En consecuencia, con esa ampliación reglamentaria se quiere incluir el ejercicio de la potestad de entrada para la realización de actuaciones de obtención de información. PALAO TABOADA, C., "La potestad de obtención de información...", *op. cit.*, pág. 141, considera ilegal esta ampliación reglamentaria de los lugares donde puede entrar la Inspección de los Tributos, y los motivos que legitiman dicha entrada.



Si se sigue analizando el precepto reglamentario, en la alusión que realiza a los diferentes lugares y las actuaciones que permite en cada uno de ellos<sup>15</sup>, se puede concluir la inobservancia de una utilización consciente de los términos que denote, en cada caso, una distinción entre las actuaciones a desarrollar; entre otras circunstancias porque la contundente alusión -aunque reglamentaria- a la legitimidad de practicar “cualesquiera actuaciones” desvirtúa otros intentos.

En el art. 133.4 de la LGT, por otra parte, al regular el embargo de bienes tras el procedimiento de recaudación tributaria, hace referencia a la necesidad de entrar o efectuar registros en el domicilio, mencionando separadamente una y otra actuación. Por el contrario, la alusión en el art. 115.4 RGR es a la autorización judicial si no consiente “la entrada en el domicilio”; es decir, el precepto reglamentario relaciona el consentimiento del sujeto como requisito válido para la entrada, sin hacer referencia a la necesidad de consentir o denegar el registro posterior.

Si atendemos al estricto significado de dichos términos, *entrar* viene referido a “penetrar o introducirse” en algún lugar, “ir o pasar de fuera adentro”, y que, en caso de una vivienda, se entiende como el acceso en esa morada o lugar ajeno, introduciéndose en él. El *registro*, al definirse, en general, como “poner de manifiesto mercaderías, géneros o bienes para que sean examinados o anotados”, se asocia a la “búsqueda en el domicilio de personas, cosas o hechos dignos de saberse, por el que un portador del poder público entra en él con el fin de conseguir medios de prueba o testigos, el apresamiento de personas o el embargo de objetos”<sup>16</sup>. Es decir, simple y llanamente, aunque la entrada y el registro guardan una vinculación cronológica, de inmediatez del registro sobre la primera, pueden ser y significar actuaciones diferentes diferentes<sup>17</sup>. Y a la realidad y al juego de palabras nos remitimos: se puede entrar en un domicilio y no registrar, pero para registrar, primero hay que entrar; sin una previa entrada en el domicilio no pueden los órganos administrativos

---

<sup>15</sup> Se aprecia que, en cada uno de los apartados del art. 39 RGIT, se utiliza una expresión diferente. Además de la distinción ya apuntada de su apartado primero, cuando se trata de fincas o lugares donde no desarrollan actividades la Administración o bien de naturaleza empresarial o profesional, se permite la entrada o reconocimiento con autorización administrativa. Sin embargo, en el segundo párrafo de este mismo art. 39, únicamente menciona la entrada con oposición por el interesado o custodio o donde deban hallarse la contabilidad y justificantes del negocio, o en dependencias administrativas. Cuando en el apartado tercero se refiere al domicilio ‘particular’ vuelve a mencionar la posibilidad de entrada y reconocimiento.

<sup>16</sup> Vid., respecto de las definiciones, el *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia española, vigésima primera edición, Espasa-Calpe, pág. 565, acepción sexta y primera (entrar), y pág. 1163 (registrar). En cuanto al concepto de *registros*, GARCÍA MACHO, R., “La inviolabilidad del domicilio”, *op. cit.*, pág. 855 y ss. También, como pone de relieve, NIETO GARCÍA, A., “Actos administrativos cuya...”, *op. cit.*, pág. 34, la doctrina procesalista, léase Fenech, Gómez Orbaneja, entiende por entrada y registro en lugar cerrado: el acto procesal que tiene por objeto limitar las garantías normales de la libertad individual mediante el empleo de medios coactivos, con el fin de obtener el conocimiento del delito, la obtención de medios de prueba o el hallazgo de la persona misma del imputado para los fines del proceso penal.

<sup>17</sup> Piénsese que el art. 31 de la Constitución española de 1931 desdobló la protección del domicilio ante entradas y ante registros. Este precepto establecía que, mientras la entrada sólo podía ser realizada en virtud de mandamiento de Juez competente, el “registro de papeles y efectos se practicará siempre en presencia del interesado o de una persona de su familia y, en su defecto, de dos vecinos del mismo pueblo”.

tributarios realizar registro material alguno<sup>18</sup>, desechando la actividad de grabación mediante aparatos electrónicos sonoros o visuales, pues no resultan habilitados legalmente para ello, aunque el art. 39 RGIT les permita realizar “cualesquiera otras actuaciones”. Lo afirmado también resulta aplicable a las actuaciones de recaudación tributaria, pues, como han puesto de relieve Alonso González y otros autores<sup>19</sup>, tampoco se entiende “para qué se debe entrar en el domicilio si no es para efectuar un registro (...), salvo que con la entrada, sin registro, sin búsqueda de bienes o documentos, ya se encuentren bienes en cantidad suficiente para cubrir la deuda tributaria. Quizás lo que se quiere indicar es que el registro, cuando no es necesario, no debe practicarse, bastando la simple entrada en el domicilio, lo cual nos parece bien”; quizá, para realizar las actuaciones de obtención de información de que disponen también estos órganos, también en el domicilio de un tercero<sup>20</sup>.

Por tanto, la actividad de entrada se realiza y agota en el mismo momento en que se efectúa; es decir, cuando se consiga penetrar en el lugar en cuestión. A partir de ese preciso instante, se inicia otra actividad, que puede ser un registro, un embargo o una actividad de reconocimiento del lugar, también considerada como actividad de inspección ocular o de examen de la documentación. Esta actividad de reconocimiento puede ser entendida como la dirigida al examen o la averiguación y localización de los datos, documentos, etc., de interés para esa actuación inspectora; de tomar conocimiento de los hechos, datos y circunstancias que interesen al objeto de la inspección; de encontrar, precintar o embargar objetos o documentos, etc. Pero estas actuaciones no pueden ser

---

<sup>18</sup> Opinión compartida también doctrinalmente, pues GÓMEZ COLOMER, J. L., “Concreciones en torno al registro domiciliario en el proceso español”, *Revista de Derecho Procesal*, nº 3, 1993, pág. 574, afirma: “Aunque se trate de dos medidas, entrada y registro, la violación del derecho fundamental se produce, sencilla y llanamente, ‘entrando’ en el domicilio”, siendo ilegal, además de la entrada, todo lo que ocurra después, haya registro o no..., estén o no envenenados los frutos del árbol de por sí ya ponzoñoso en el sentido del artículo 11 LOPJ”. La jurisprudencia también se ha pronunciado expresamente. En la *Sentencia TS de 19 de noviembre de 1993*, recogiendo las afirmaciones que realizaba atinadamente el Abogado del Estado, pone de manifiesto que “no se ha producido -ni ha podido producirse- la violación constitucional que se denuncia, por la sencilla razón de que no se ha producido la entrada en domicilio alguno”, aportando la constante jurisprudencia sobre la inviabilidad de pretensiones vinculadas a la aleatoriedad de hechos futuros. Cfr. STS de 10 de abril de 1989, (Ar. nº 2930); la de 26 de diciembre de 1989, (Ar. nº 9835); la de 13 de octubre de 1993; la Sentencia de 15 de marzo de 1993, (Ar. nº 2111) y la Sentencia de 2 de abril de 1993.

<sup>19</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y otros autores, *La reforma de la LGT...*, *op. cit.*, pág. 358. Vid. MONTERO DOMÍNGUEZ, A., “Novedades introducidas...”, *op. cit.*, págs. 33-34, quien considera que la novedad introducida por la reforma de la LGT en el procedimiento de recaudación radica, “sobre todo, en que ya no se vincula la entrada única y exclusivamente a la realización de traba de bienes, sino que se posibilita su uso para obtener información (registros) y ejecutar resoluciones o requerimientos inatendidos por el obligado tributario”.

<sup>20</sup> Creemos necesario exigir la aplicación del principio de proporcionalidad -ya sancionado legalmente en la Ley 1/1998- para evitar reiteraciones de solicitud de datos o entrada domiciliaria respecto de sujetos que, habiendo aportado los datos necesarios durante la tramitación del procedimiento de comprobación, vuelvan a ser requeridos a ello durante el procedimiento de apremio. Además, la previsión del art. 3.g) de la citada Ley, que establece “el derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante” (cfr. art. 35.f de la Ley 30/1992); y la letra j), que recoge el “derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa”. Esta previsión también se encuentra reiterada, innecesariamente, en el art. 20 del mismo texto legal, pero con una importante apostilla: “siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”.

ejercidas indiscriminadamente por cualquier órgano de inspección o de recaudación tributaria, sino que hay que estar, necesariamente, a las disposiciones normativas que les atribuyan dichas potestades. Otra cosa es que, de los preceptos aplicables en cada caso, no se desprenda una utilización consciente de esas referencias a la actividad que cada término conlleva.

En el ámbito del procedimiento de comprobación e inspección tributaria, la *STC, de 23 de febrero de 1995*, puso de manifiesto que: “La entrada en el domicilio y su registro se ha concedido para el desarrollo de la actividad inspectora de la Hacienda Pública”. Sin embargo, el art. 141 LGT y el art. 39.3 RGIT<sup>21</sup> no hacen referencia al registro sino, simplemente, al reconocimiento; es decir, la LGT atribuye a los órganos de la Inspección de los Tributos la posibilidad de entrada y reconocimiento en un sinnúmero de lugares distintos, pero no, expresamente, la de proceder a un registro de muebles, ordenadores<sup>22</sup>, etc. Aunque, en puridad, como el art. 39.3 RGIT alude a la posibilidad de practicar “cualesquiera actuaciones... (y) cuantas actuaciones probatorias conexas sean necesarias”, entre ellas podría entenderse el registro.

Creemos que, quizá, la alusión del art. 141 LGT a la actividad de reconocimiento puede tener uno de sus antecedentes o reflejos -porque tampoco hemos indagado en toda la normativa mercantil o tributaria vigente en 1963, al tiempo de promulgarse la LGT- en el art. 47 del Código de Comercio español, párrafo 2, en su versión anterior a la modificación de 1973, donde señalaba que: “el reconocimiento (de los libros de comercio) se hará en el escritorio del comerciante, a su presencia o a la de persona que comisione, y se contraerá exclusivamente a los puntos que tengan relación con la cuestión que se ventile, siendo estos los únicos que podrán comprobarse”. Esta utilización de la actividad de reconocimiento de un lugar o de un objeto también es utilizada en los párrafos 98 y 99 de la Ordenanza tributaria alemana de 1977, así como en el párrafo 200, en este caso la actividad de entrada y reconocimiento de los lugares. En ellos se hace uso de este término para significar la actividad que permite realizar una inspección ocular de esos lugares, sin proceder coactivamente a registrar o incautarse de ningún documento que en ellos se halle. Se refiere, más bien, a la presencia física ligada a un examen del lugar o a la valoración de bienes u objetos que allí se encuentren, por ejemplo, o para comprobar, simplemente, la existencia de determinados objetos -

---

<sup>21</sup> Este art. 39 RGIT permite la realización de cualesquiera actuaciones y, en particular, la de reconocer bienes, despachos, etc, pero sin citar expresamente, en su apartado primero, al domicilio. Con lo que parece excluir el ejercicio de la actividad de reconocimiento cuando se trate del domicilio. No obstante, dado lo genérico de los lugares mencionados, podría entenderse incluido en esas “fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares”. Con mayor razón si en ese “lugar” que constituye “domicilio” se desarrollan actividades sometidas a gravamen, existen bienes sujetos a tributación o se encuentra alguna prueba del mismo, que son las actuaciones que legitiman esa actuación inspectora en dichos lugares -aunque tampoco el art. 39 las concrete-.

<sup>22</sup> Así se pronuncian también ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 243, y afirman que no podrá proceder al volcado indiscriminado del ordenador, como ha venido a corroborar la nueva redacción del art. 142.1 LGT. Además, como los documentos en soporte informático son documentos, deben examinarse en el local del sujeto pasivo (art. 142 LGT) o del obligado tributario y en su presencia, la de su representante o persona designada por aquél (art. 25 RGIT), siempre que tengan relación con el hecho imponible (art. 142.1 LGT). El representante de las personas jurídicas y de los entes sin personalidad del art. 33 LGT se fija en el art. 43.4 LGT y art. 26.3 y 4 del RGIT.

como ocurrió con las actuaciones inspectoras desarrolladas para descubrir obras de arte, y que dió lugar a la STC 50/1995-.

Además, cuando el art. 41 RGIT determina las actuaciones del obligado tributario, de su representante o de su mandatario, que pueden considerarse realizadas como obstrucción o que implican resistencia a la intervención de la Inspección de los Tributos, separa la entrada o permanencia indebida en las fincas y locales (apartado segundo, letra d), de la actividad de reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con hechos imponibles o su cuantificación (apartado segundo, letra c). A su vez, también resulta llamativo también que el art. 14 del RD 1930/1998, que regula el procedimiento administrativo sancionador, considere como resistencia, excusa o negativa el haber negado la entrada o permanencia -sin que se prevea expresamente la actividad de reconocimiento o de registro como actuaciones separadas- a los órganos de la Inspección de los Tributos en fincas o locales. Se demuestra así que la imposición de la sanción administrativa tributaria va unida a la negativa u obstrucción a la simple irrupción en dicho ámbito, y que, desde dicho momento, se entiende realizada la infracción, sin mayores especificaciones sobre la actividad que, una vez dentro, realice o se impida realizar a la Administración<sup>23</sup>.

Una de las orientaciones de la reforma en 1995 del art. 141 de la LGT, finalmente abandonada<sup>24</sup>, consistía en regular la entrada en el domicilio por la Inspección tributaria en términos semejantes a los que figuraban en el art. 134 del Proyecto en materia de Recaudación -actual art. 133 y ss. de la LGT-. Así, se pretendía añadir un párrafo tercero al art. 141 LGT para establecer: "Si el obligado tributario no cumpliera las resoluciones o requerimientos que se dictasen en el curso de las actuaciones, la inspección podrá proceder, previo apercibimiento, a la ejecución subsidiaria de los mismos mediante acuerdo del órgano competente. En su caso, previa obtención de autorización escrita de las personas a que se refiere el apartado anterior o mandamiento judicial cuando se trate del domicilio del afectado, la Inspección procederá al registro de locales para la búsqueda y reconocimiento de la documentación, registros contables y demás elementos de prueba pertinentes, con el auxilio, si fuere preciso, de las fuerzas y cuerpos de seguridad regulados en la normativa vigente". Falcón y Tella<sup>25</sup> consideró que esa posibilidad podía suponer un grave atentado, en su caso, al secreto profesional, superando esa consideración como medidas cautelares para convertirse en ejecuciones forzosas que exigirían autorización judicial; siendo insuficiente, a todas luces, el

---

<sup>23</sup> Incluso, para FRANCO ARIAS, J., "La entrada en lugar cerrado", *Revista Justicia*, 1988, pág. 584, la entrada es la que provoca la violación del domicilio; el registro "supone un incremento en el grado de violación del domicilio que ya se ha producido con la entrada".

<sup>24</sup> Vid. en Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A, nº 92-7, de 15 de marzo de 1995, pág. 105, enmienda nº 240, recogida por PONT MESTRES, M., Y PONT CLEMENTE, J. F., *Análisis de la Ley 25/95, de modificación de la LGT. Estudio detallado de cada artículo*. Civitas, Madrid, 1995, pág. 230. La enmienda no prosperó en el Congreso. Se reiteró en el Senado con el nº 65, pero sin obtener explicación alguna ("Al menos, no consta en el Diario de Sesiones, nº 209, de 22 de junio de 1995, en que figura el debate del Proyecto en la Comisión de Economía y Hacienda, como tampoco en el Diario de Sesiones del Pleno celebrado el 28 de junio de 1995 en que se aprobó el Proyecto").

<sup>25</sup> FALCÓN Y TELLA, R., "Las medidas cautelares: autotutela...", *op. cit.*, pág. 7.

deber de sigilo que recae en el funcionario. Resulta, cuando menos, llamativo que este precepto del Proyecto de LGT concebía el registro de locales como un medio de ejecución subsidiaria, previo apercibimiento, de los requerimientos de la inspección para que se le facilitase la documentación precisa<sup>26</sup>. Además, “lo que de ningún modo autoriza la normativa vigente es el uso de la fuerza por parte de la inspección. Y la fuerza es el registro físico, abrir muebles o carpetas sin consentimiento del interesado o, lo que es equivalente, proceder al volcado indiscriminado del contenido de un ordenador”, ni “la requisa de documentos o el precinto de locales”, en opinión de Arias Velasco<sup>27</sup>.

Y, precisamente, también en la regulación de las actuaciones de los órganos de recaudación para trabar y ejecutar el patrimonio para saldar las cantidades debidas a la Hacienda pública, se ha previsto legalmente la entrada y registro en el domicilio. Pero, sobre todo, lo que nos llama la atención la previsión del art. 118.2 RGR. Este precepto establece la posibilidad de que esos órganos administrativos encargados de la tramitación del procedimiento de apremio realicen, siempre que aprecien indicios razonables de que se ha pretendido un levantamiento de los bienes embargables, una actuación de “reconocimiento ‘físico’ de bienes, locales e instalaciones de los mismos y demás actuaciones que conducentes al esclarecimiento de los hechos”. Como se observa, la expresión utilizada -reconocimiento ‘físico’-, pone de relieve su finalidad de mirar, observar y conocer detalles sobre los bienes, locales e instalaciones para comprobar la realización de ese levantamiento de bienes o no, y corroborar las sospechas razonables. Sin embargo, en este precepto reglamentario tampoco se hace referencia expresa a la actividad de registro de esos bienes o locales.

De todo cuanto antecede, podemos extraer varias conclusiones. El precepto constitucional prevé expresamente la actividad de entrada o la de registro domiciliario. Sin embargo, la LGT y sus reglamentos de desarrollo han introducido una alusión al “reconocimiento” de bienes o locales que, pudiendo encontrar cierta referencia en otros cuerpos normativos vigentes y coetáneos al alumbramiento de nuestra LGT, o, incluso, siendo utilizados en leyes codificadoras tributarias de otros ordenamientos jurídicos, creemos que no han sido conscientemente introducidos -concretamente, el de ‘reconocimiento’- para asumir un significado distinto y diferenciado del registro. En efecto, denunciando, ante todo, la utilización indiscriminada de vocablos o expresiones que pueden asumir varios significados o interpretaciones, consideramos que ante esa alusión a la

---

<sup>26</sup> El Grupo Parlamentario catalán, en la enmienda nº 163 en dicha reforma a la LGT de 1995, proponía que se exigiera siempre la previa obtención de mandamiento judicial cuando se tratase de realizar registros por la Inspección, considerando que determinados “actos trascendentales, como la entrada forzosa en fincas o edificios privados, constituyan o no domicilio personal, cuenten con el oportuno mandamiento judicial”. El Grupo Parlamentario Popular, enmienda nº 247, también proponía la exigencia del previo mandamiento judicial. Además, pretendía que se añadiera el párrafo siguiente: “Deberán respetarse los conocimientos técnicos industriales, comerciales o científicos de carácter secreto”. La justificación la encontraban en que: “El registro de locales para la obtención de documentación, registros contables y otros elementos de prueba, deben realizarse en presencia de Autoridad Judicial, para que ser realice con el respeto necesario y con las debidas garantías. La actuación de la Inspección no debe llegar en ningún caso a la investigación de los conocimientos técnicos industriales, comerciales o científicos”. El Grupo Parlamentario Vasco presentó una enmienda, nº 30, partidaria también de exigir el oportuno mandamiento judicial en los registros, que no se realizasen de modo indiscriminado y sólo para ‘cuestiones de trascendencia tributaria’, sin invadir la intimidad ni secretos industriales o comerciales.

<sup>27</sup> Vid. ARIAS VELASCO, J., “La incidencia de la Ley...”, *op. cit.*, pág. 98.

actividad de “reconocimiento” puede optarse por dos interpretaciones: o bien entender que no supone ninguna otra posibilidad que no estuviera recogida ya en la actividad de registro, o considerar que los preceptos legales y reglamentarios que la utilizan aluden a la inspección ocular o mero examen de bienes o documentos que pueden ser mostrados por el propio sujeto ante el requerimiento de la Inspección o si hace uso de las posibilidades del art. 40 RGIT<sup>28</sup>, pero no la actividad material de registro de bienes o locales por la Inspección de los Tributos.

Aunque lo lógico hubiera sido utilizar correcta y homogéneamente los términos si la voluntad del legislador identificaba el reconocimiento con el registro, sin embargo, si se observan las indiscriminadas alusiones solamente a la entrada -en unos preceptos-, a la entrada y al reconocimiento -en otros-, y al registro junto a la entrada, en otros tantos, no puede deducirse claramente la intención de deslindar conscientemente esas actuaciones -al menos, en lo que concierne al reconocimiento y al registro-. De hecho, como ha afirmado Juan Lozano<sup>29</sup>, esa facultad de reconocimiento “*parece* encuadrarse en el concepto de registro, más familiar a nuestra traducción legislativa”. Por tanto, consideramos necesaria una modificación normativa, de la Ley y de los Reglamentos que la desarrollan, que acompañe y aclare las actuaciones que en cada caso se permiten, y que a cada órgano se atribuyen, según el significado de los términos utilizados.

### **1.1.2.- LA ORDENANZA TRIBUTARIA ALEMANA Y LA ACTIVIDAD DE INSPECCIÓN OCULAR, DE ENTRADA O DE RECONOCIMIENTO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

La actividad de entrada domiciliaria por parte de los órganos inspectores en Alemania, como ha quedado simplemente apuntado, está prevista en sendos capítulos de la Ordenanza tributaria alemana<sup>30</sup>, y resulta prevista para dos actuaciones inspectoras con finalidades diferentes y extensiones espaciales también distintas.

Por un lado, los párrafos 98 y 99 de la citada Ordenanza alemana recogen la posibilidad de entrar en fincas y locales (Betreten von Grundstücken und Räumen), así como en buques, recintos empresariales cerrados e instalaciones semejantes, durante el horario comercial y laboral habitual,

---

<sup>28</sup> Por ejemplo, cuando la Inspección exija “la exhibición de objetos determinantes de la exacción de los tributos” - art. 40.2.d RGIT-, o recabe información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones laborales en que participen - art. 40.2.a RGIT-, y resto de posibilidades allí previstas. El Antecedente de esta disposición era la Base 47 de las de Contribución Industrial, aprobadas por el RDL de 11 de mayo de 1926, que disponía: “Las compañías de ferrocarriles permitirán libremente la entrada en sus estaciones, muelles y oficinas a los encargados de la investigación y la toma de sus registros de facturaciones, entradas y salidas, pudiendo dichos funcionarios requerir a los empleados de aquéllas para que, por diligencia, certifiquen la exactitud de los datos y antecedentes tomados. La negativa a extender esta certificación se hará constar, sin que la misma quite valor a los datos tomados ni su efecto en juicio”.

<sup>29</sup> Vid. JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, op. cit., pág. 145.

<sup>30</sup> Nos remitimos, a la doctrina alemana que cita expresamente FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, op. cit., pág. 181 y ss. Los textos de los preceptos se pueden consultar en el *Estudio preliminar* y traducción de la *Ordenanza tributaria alemana*. IEF, Madrid, 1980, pág. 105 y ss., realizada por PALAO TABOADA.

para la práctica de una inspección ocular (Einnahme des Augenscheins)<sup>31</sup>. Las personas afectadas deberán ser informadas, en todo caso -circunstancia que está prevista en Francia, pero no en España-. La entrada en la vivienda (Wohnräume)<sup>32</sup> para realizar estas inspecciones oculares sin el consentimiento del titular se considera excepcional, y se permiten únicamente para la evitación de riesgos inminentes para la seguridad y el orden públicos. Sin embargo, la protección otorgada a los locales comerciales o de trabajo es mucho menor, al exigirse la previsión en norma legal, que se corresponda con un fin permitido y sea necesaria dicha entrada para la consecución del fin pretendido, identificándose legalmente el objeto y la extensión de la inspección y examen, y que se ejercite dicha facultad en horario habitual de trabajo o de desarrollo de la actividad. En todo caso, estas medidas no podrán ser ordenadas con el fin de investigar objetos desconocidos, de ahí que, como han manifestado Tipke y Kruse, según recoge Fernández López, estas entradas inspectoras resultan indisolublemente unidas a la realización de una inspección ocular, con lo cual se destinarán a actuaciones de determinación de la naturaleza o calidad de un determinado bien, o de estimación del valor de elementos o del patrimonio empresarial, profesional o incluso de la misma vivienda -si así se necesita tras su transmisión-. También se ejerce esa inspección ocular para aclarar concretos incrementos de patrimonio o la diferenciación entre costes de mantenimiento y de producción.

El párrafo 200 de la Ordenanza Tributaria alemana, cuando recoge los “deberes de colaboración del *obligado tributario*”, regula también la facultad de la Inspección de los Tributos de proceder a la *entrada y el reconocimiento* de fincas y locales empresariales (Grundstücke und Betriebsräume). Tal y como recoge el párrafo tercero, “al reconocimiento de la empresa deberá ser convocado el titular de ésta o su delegado”, y deberá desarrollarse durante el horario comercial o laboral usual. Con dicha entrada y reconocimiento se pretende el análisis y examen de los documentos contables, mercantiles, etc. Incluso, el párrafo segundo del mismo párrafo 200 posibilita la entrada en una vivienda con esta finalidad de buscar -si son desconocidos-, o analizar -en caso de conocer su existencia-, los documentos de la empresa que interesen a la aplicación efectiva del tributo, pues establece que esos documentos “deberán ser exhibidos por el obligado

---

<sup>31</sup> En el párrafo 98 se dispone que: “1. Cuando la autoridad financiera realice una *inspección ocular* se tomará constancia del resultado en el expediente. 2. Para la práctica de la inspección ocular podrá recurrirse al auxilio de peritos”. Y estableciendo en el párrafo 99 la regulación atinente a la “entrada en fincas y locales”: “1. Los funcionarios encargados por la autoridad financiera de la práctica de la inspección ocular y los peritos designados en conformidad con los párrafos 96 y 98 están facultados para entrar en fincas, locales, buques, recintos empresariales cerrados e instalaciones semejantes, durante el horario comercial y laboral habitual, cuando sea necesario para realizar comprobaciones (Feststellungen) de interés tributario. Deberá informarse de ello con la debida antelación a las personas afectadas. Únicamente podrá entrarse en una vivienda contra la voluntad de su titular a fin de evitar riesgos inminentes para la seguridad y el orden públicos. 2. Las medidas previstas en el apartado 1 no podrán ser ordenadas con el fin de investigar objetos desconocidos”.

<sup>32</sup> Esta identificación de la expresión citada con la vivienda no es admitida con unanimidad por los comentaristas alemanes, como recoge también FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, op. cit., pág. 182. Así, mientras unos autores, como Tipke o Kruse, la relacionan con la vivienda habitable, también hay otros, como Münch o Pappermann, que entiende incluidos en la expresión los locales de negocio y de trabajo. Otro sector doctrinal, v.gr. Stein, no lo extiende a los locales de negocio. El TC alemán ha distinguido, en grado de protección, la vivienda del resto de locales de negocio en la S. 32, 54 y 75. Esta distinción, y la labor del TC alemán, se ha visto facilitada por la redacción del precepto constitucional, que declara inviolable el domicilio, pero remite a la protección legal y sin que, en todo caso, exija una previa autorización judicial.

tributario en sus locales de negocios o, si en ellos no existiera un local adecuado para la práctica de la inspección, en su vivienda o en la oficina pública. Deberá ponerse gratuitamente a disposición del inspector un local o lugar de trabajo adecuado para la práctica de la inspección, así como los medios auxiliares necesarios”, como también se prevé en España<sup>33</sup>.

Sin embargo, cuando sea trate de otro tipo de locales con un interés menor en su protección, es el parágrafo 210 el que regula esa actuación, permitiendo la entrada en fincas y locales, buques y otros vehículos para proceder a “inspecciones o cualesquiera otras comprobaciones que puedan ser relevantes para la imposición”. En su párrafo segundo especifica que “están sujetas también a *revisión*, sin restricción temporal, las fincas y locales, así como los buques y otros vehículos, cuando existan hechos que justifiquen la presunción de que en ellos se encuentran mercancías de contrabando o sujetas a imposición sobre el consumo no satisfecha correctamente, o de cualquier otro modo se cometen infracciones contra normas o disposiciones cuya observancia debe salvaguardarse por medio de la vigilancia fiscal. Cuando la dilación entrañe algún riesgo estará permitido el registro de viviendas y locales de negocios aun sin mandamiento judicial”. Esta última posibilidad, por ejemplo, sería claramente inconstitucional en nuestro ordenamiento, por desatender la exigencia de autorización judicial en el registro de la vivienda, como mínimo.

Destaca, pues, la regulación más detallada que ofrece la regulación tributaria alemana ante la parca normativa española en la materia. Reflejo, a su vez, de la distinta orientación asumida por el art. 13 Ley Fundamental de Bonn y por el precepto constitucional español que protege dicho ámbito domiciliario -art. 18.2 CE-. La alusión en nuestro art. 141 LGT a la ‘entrada y reconocimiento’ guarda semejanza con la utilizada en la Ordenanza alemana, pero su alcance, mientras en Alemania no permite comprender incluida la posibilidad de realizar, bajo su amparo, un registro, en España no se puede afirmar tan categóricamente. El art. 13 de la Ley Fundamental alemana -reformado en 1998 en sus párrafos tercero, cuarto y quinto-, despliega, por tanto, otras posibilidades distintas de las del art. 18.2 CE. Además, mientras la normativa tributaria alemana alude a la entrada, reconocimiento o inspección ocular, el art. 13.2 regula la entrada para realizar un registro previa orden judicial o por los demás órganos previstos legalmente, si la demora implicase un peligro. En este punto, la normativa tributaria alemana, en el citado parágrafo 210, se limita a recoger esa entrada domiciliaria para registrar, sin autorización judicial, con la sola mención a que la “dilación entrañe algún riesgo”. En el párrafo séptimo del precepto constitucional alemán se recoge la posibilidad de que, ante un peligro para la comunidad o de muerte, ante un peligro para la seguridad o el orden públicos, se pueda violar el domicilio; circunstancias que difícilmente pueden predicarse de una actuación inspectora.

Por tanto, aunque la previsión constitucional alemana no contradice la vigente regulación jurídico-tributaria analizada, se puede concluir que la entrada para la inspección de locales empresariales o comerciales, aunque el titular no la consienta, y previa su comunicación al mismo, no necesitará autorización judicial. Para el registro, como establece el inciso final del parágrafo 210,

---

<sup>33</sup> No está de más recordar la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 16 de julio de 1988, que reconoció al contribuyente el “derecho a ser indemnizado por los gastos ocasionados”, al haberse desarrollado una actuación inspectora permanente sin cobertura legal, “ocupando un despacho en la propia factoría, dotado de línea telefónica y el mobiliario necesario, como resulta del acta notarial...que se acompañó a la demanda”.



y cuando su dilación entrañe un riesgo, se puede realizar sin autorización judicial, al igual que en una vivienda.

### 1.1.3.- EL 'ACCERTAMENTO' ITALIANO: DESLINDE ENTRE 'ACCESSO, ISPEZIONE, VERIFICAZIONE' Y LAS MEDIDAS COACTIVAS DE 'PERQUISIZIONE E SEQUESTRI'

La Constitución italiana, como hemos reflejado con anterioridad, remite a la regulación legal "especial" las disposiciones relativas a las actuaciones de "accertamenti ed ispezione" (comprobación e inspección) de los órganos administrativos en un domicilio y en el resto de los locales, siempre que se realicen por motivos fiscales. Esta posibilidad recogida en el art. 14.3 CI se distingue de las actuaciones 'coactivas' permitidas en su párrafo segundo: 'accertamenti, perquisizione e sequestri', en cuyo caso sí está prevista la necesaria intervención judicial<sup>34</sup>. Además, se prevé que, para proceder a la apertura coactiva de bolsas, muebles cerrados, cajas fuertes, etc., es necesaria la autorización del 'Procuratore della Repubblica' o de la autoridad judicial más próxima. Si no fuese posible disponer de dicha autorización o no conocer a tiempo su decisión, podrán adoptar, eso sí, medidas cautelares de precintado de los mismos, evitando que se abran y se frustre, con ello, la actuación inspectora.

Si acudimos a la normativa tributaria que regula la materia, y determina el alcance y extensión de ese derecho ante los órganos de la inspección tributaria<sup>35</sup> -facultada por el art. 14.3 CI-, se aprecia que la relación de actividades que los órganos administrativos italianos -con la dificultad que supone hacer esta precisión, habida cuenta de la posibilidad de que, un mismo órgano, actúe en tareas administrativas de inspección y como órgano de policía judicial<sup>36</sup>-, pueden desarrollar en relación

---

<sup>34</sup> Hemos traducido "coercitive" al castellano como 'coactivas', pues el término más similar "coercitivas", creemos que tiene un significado muy distinto, al definirse por la Academia de la Lengua como "contener, refrenar, sujetar". Según BERSANI, G., *L'accertamento tributario...*, op. cit., pág. 11, hay que deslindar el apartado segundo y tercero del art. 14 CI en función de las medidas que pueden adoptar, debiendo obtenerse la autorización judicial, en el párrafo segundo, por ser medidas coactivas que implican tanto "indagine como spossessamento" de cosas; en el caso del párrafo tercero, las actuaciones cognoscitivas, 'istruttorie' y obligatorias pero no coactivas ('coercitive'), y para los motivos taxativamente establecidos, no tiene porqué necesitar, en todo caso, de autorización judicial. La Corte Constitucional italiana, generalmente, ha distinguido entre ambas situaciones. Así, en la S. n° 10 de 1971 (*Giu.Cost.*, 1971, pág. 56) afirmó que "si la facultad atribuida a los inspectores... comprende la de 'observar los registros y documentos...', no comprende un poder de obligar coactivamente a su exhibición, ni de incautarlos, y excluye cualquier posibilidad de registro personal". La S. n° 12 de 1974 (*Giu.Cost.*, 1974, pág. 833 y ss.) vino a establecer que el artículo 14.3 permitía solo una "función de vigilancia administrativa, no destinada a efectuar incautaciones y registros". Sin embargo, la SCC n° 56 de 1973 justificó la realización de 'perquisizione' coactivas acudiendo al art. 14.3.

<sup>35</sup> Este poder de 'accesso' encuentra su origen más lejano en la Ley de 7 de enero de 1929, n. 4, y en el DPR de 29 de enero de 1958, n. 645, y encuentra su regulación más reciente, salvo modificaciones que apuntaremos, en el art. 52 del DPR de 26 de octubre de 1972, n. 633, que instituyó el IVA. Es destacable la evolución normativa italiana de esa actividad de acceso e inspección, pues hasta 1936 únicamente se atribuyó para actuaciones relativas a los impuestos directos y respecto de sujetos "tassabili in base a 'bilancio'". Fue con el RD n° 1639/1936 cuando se amplió la realización de esa actividad también a las empresas individuales. Y hubo que esperar hasta la reforma de los años 70 para su previsión también cuando se ejerciesen actividades profesionales o artísticas, que fue cuando se les impuso el deber de llevar contabilidad.

<sup>36</sup> Así ocurre con la Guardia di Finanza. Vid. GALLO, S., "La perquisizione nella nuova disciplina processuale",

con la inspección domiciliaria, es mucho más prolija que la española. Aunque se denuncia que el legislador no siempre ha tenido en cuenta esa distinción en el significado de los términos apuntados<sup>37</sup>.

Según es aceptado e instituido por la normativa tributaria en Italia -artículos 33 del DPR 600/1973 y 52 del DPR 633/1972-<sup>38</sup>, se permite el 'accesso', lo que significa la facultad de ingresar y permanecer en el domicilio o local, sin o contra el consentimiento de quien tiene el derecho de impedirlo. Esa posibilidad de ingreso o permanencia debe resultar dirigida a realizar las sucesivas actuaciones cognitivas enunciadas como 'ispezioni documentali, verificazioni e ricerche', realizando un acopio de datos útil tanto para la comprobación tributaria como para la prevención y represión de la evasión fiscal<sup>39</sup>, pero sin poder adoptar medidas coactivas (del art. 14.2 CI) como lo son los "sequestri e perquisizioni".

Por tanto, una vez establecida legalmente esa posibilidad de acceso y permanencia con la finalidad antedicha, entre las actuaciones que en el domicilio o resto de locales se permite realizar la normativa italiana se encuentra la posibilidad de realizar una 'ispezione documentale'<sup>40</sup>. Con este término, y la actividad que conlleva, se hace referencia a "la búsqueda o comprobación (accertamento) de la regularidad formal de las escrituras contables, libros, registros y de los documentos que el contribuyente tiene la obligación de conservar o de tener", o, aun no siendo

---

*Riv.G.F.*, págs. 629, diferencia entre 'perquisizione domiciliari di polizia giudiziaria' con 'visite domiciliari per motivi fiscali', que pueden realizar los órganos de 'polizia' para prevenir las violaciones de las obligaciones tributarias respecto de los titulares de locales destinados al ejercicio de la actividad sujetas o en obligaciones previstas por leyes financieras (en caso de 'aziende industriali o commerciali').

<sup>37</sup> La actividad de "perquisizione" en el sentido de medio de adquisición de pruebas, únicamente puede realizarse con autorización judicial. Además, es necesario atender al deslinde entre la actividad de entrada realizada por órganos administrativos y la "perquisizione" regulada por normas penales, y llevada a cabo, v.gr. por la Guardia di Finanza bajo procedimientos penales. Aun así, la doctrina italiana no es unánime, pues unos autores identifican el "accesso" con la consiguiente posibilidad de "ricerca e verificaione" y con la "perquisizione", considerando que todos son facultades del mismo poder, y que conllevan la posibilidad de buscar pruebas y materiales. Otros autores distinguen entre ambas en función de los sujetos que pueden llevar a cabo esa tarea, el momento de realizarlas y durante un procedimiento administrativo o penal. Sin embargo, creemos, con BERSANI, G., *L'accertamento tributario...*, op. cit., pág. 19, y otros autores, que el dato clave que los deslinda es la actividad desarrollada -administrativa o penal-, según que existan indicios de delito o no. Fuera de estos casos de actuación instructora penal, la "perquisizione" no puede ampararse en el art. 14.3 CI sino en el párrafo segundo, exigiéndose la autorización judicial.

<sup>38</sup> Vid., entre muchos, SANTAMARIA, B., "Accessi, ispezioni e verifiche (dir. trib.)", *Enc.Giur. Treccani*, Roma, 1988, pág. 1 y ss. Así como LA ROSA, S., *L'Amministrazione finanziaria*. Op. cit., pág. 87 y ss.

<sup>39</sup> LA ROSA, S., *L'Amministrazione Finanziaria*. Op. cit., págs. 76 y 87, incide en la vertiente de la prevención que supone el ejercicio de esas potestades administrativas. Vid. GALLO, S., "Accertamento e controlli", *Riv. Il Fisco*, n° 39, 1986, pág. 6126.

<sup>40</sup> Según GALLO, S. "Accertamento...", op. cit., pág. 6126, puede recaer sobre la documentación que tenga cualquier sujeto pasivo del impuesto, sea persona física o persona jurídica, sea asociación o fundación, agricultor, profesional o ejerciente cualquier otra actividad privada. Vid., SANTAMARIA, B., *Le ispezioni tributarie*, op. cit., pág. 973, quien puntualiza que sean documentos del contribuyente o destinados al ejercicio de la actividad económica, cuando no resulten cubiertos por el secreto profesional.

obligatorios, se encuentren en el local y tengan relevancia tributaria respecto de una situación de hecho concreta, según La Rosa<sup>41</sup>. Este tipo de actividad asume especial relevancia al dirigirse a establecer si, de esos registros contables y documentales del contribuyente, se desprende su correcta llevanza y, a su vez, la correcta gestión de la actividad de que se trate. Es una actividad que, según La Rosa, implica el ejercicio de una 'attività autoritativa di ricerca'.

Con el término 'verifica', utilizado en sentido estricto, se alude a la comprobación o confrontación partiendo de las escrituras contables y los datos extracontables y extra-empresariales, pero mostrados voluntariamente por el propio sujeto; es decir, al control y confrontación entre dos documentos, entre un documento y una situación de hecho, o entre dos situaciones de hecho para deducir el grado de observancia de las leyes tributarias. Si se entiende en sentido amplio, integraría la "verificazione" el conjunto de la actividad instructora de inspección seguida con ocasión de un acceso a un local o domicilio<sup>42</sup>. Como se ha apuntado, esta actividad de verificación únicamente permite su ejercicio con la colaboración del sujeto, de ahí que el art. 52. quinto del DPR n° 633/1972, establezca que si, durante una actividad inspectora tributaria, el sujeto rechaza la exhibición de esos libros, escrituras y documentos, no podrán ser tomados en cuenta en su favor ni en sede administrativa ni tampoco en la posterior contenciosa<sup>43</sup>.

También se utiliza el término 'ricerca' para aludir a una serie de actividades dirigidas al examen y recogida de libros, registros, escrituras, documentos, cartas, etc., que se encuentren en posesión del sujeto, y cuyo conocimiento por la Administración tributaria es necesario para seguir los controles y las verificaciones, aunque el sujeto no colabore. Es decir, significa una actuación de 'raccolta', que no pueden implicar su adquisición coactiva, para lo que -en consonancia con lo expuesto- necesitarían de la autorización judicial. Esta actuación conlleva la realización de

---

<sup>41</sup> Vid. LA ROSA, S., *L'Amministrazione finanziaria, op. cit.*, pág. 92, y PEZZINGA, A., "La visita nel procedimento di accertamento tributario", *Boll.Trib.d'inf.*, n° 13, 1987, pág. 1030.

<sup>42</sup> Pero, en sentido amplio, debe comprenderse toda actividad inspectora desarrollada para adquirir datos, documentos y noticias relativas a la empresa. Vid. la distinción en ALBANELLO, C., "Accesso e verifica aziendale da parte dell'ispettorato compartimentale delle imposte dirette", *Riv.Dir.Trib.*, n° 10, 1992, pág. 858, no siendo una distinción banal, como refleja el autor. Si se entiende el término 'verifica' en sentido estricto, podrá realizarse la verificación sin que presuponga necesariamente el acceso, al ser posible que aquélla se realice sobre datos, elementos y noticias adquiridas por los 'uffici imposte' o por la Guardia di Finanza en el curso de actividades de comprobación sobre el mismo contribuyente o sobre otros sujetos, y hayan sido transmitidas después al órgano competente. Si se acoge la interpretación extensiva, existe la dificultad de definir los límites del poder de los inspectores y establecer si a tales órganos únicamente deben reconocérseles la posibilidad de acceder a las empresas o también pueden realizar cualquier otra actividad dirigida a la adquisición de datos relativos a la empresa, sean de apertura de muebles, cajas de seguridad, envío de cuestionarios, acceder a estudios y viviendas, etc.

<sup>43</sup> Sobre la posibilidad de asistirse por un abogado, la *Sentencia della Corte Costituzionale, n° 56, de 9 de mayo de 1973*, afirma que "come è previsto per tutti i contribuenti, i verificatori potranno consentire l'assistenza di un consulente, ma la presenza di questi non costituisce in nessun caso condizione per la validità degli atti compiuti"; y también en la *S. n° 122, de 8 de mayo de 1974*, sobre si una previsión por ley debía entenderse contraria al artículo 24.2 de la Costituzione porque no disponía si el contribuyente debía estar asistido de defensor, afirmando la mencionada sentencia que "non atteso che la garanzia di difesa è limitata al procedimento giurisdizionale e non si estende all'attività amministrativa".

indagaciones y la recogida de documentos, libros, cosas pertenecientes a la actividad comercial e industrial, que se encuentran en los locales a los que han accedido los órganos tributarios.

La situación italiana, en este punto, trae causa del precepto constitucional y su redacción. Se aprecia la importancia de la mención expresa a la regulación por ley 'especial y fiscal', hasta el punto de que se puede prescindir de la autorización judicial, si así se establece legalmente. Esa regulación constitucional también supone unas distintas posibilidades de actuación de los órganos inspectores tributarios, pues en los supuestos del art. 14.3 CI, y en la regulación aplicable -que acabamos de referenciar-, solamente se permiten actuaciones no coactivas, que implican la entrada, el examen y el contraste de datos, sin poder realizar "perquisizioni e sequestri"; es decir, sin proceder al embargo o la incautación, que necesitan autorización judicial, según establece el párrafo segundo de ese art. 14.2 CI.

#### **1.1.4.- LA PREVISIÓN FRANCESA DE LAS ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS EN EL DOMICILIO**

En Francia, el procedimiento administrativo seguido para conseguir la aplicación efectiva de los tributos es regulado por la ley, siendo las anuales 'lois de finance' las que han ido plasmando la exigencia, también deducida del articulado constitucional por el Consejo Constitucional francés, de luchar contra el fraude fiscal. Esta actuación para atajar este fraude se realiza mediante el control de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y realizando entradas en el domicilio y resto de los locales para comprobar la situación tributaria del sujeto<sup>44</sup>.

Habiendo reflejado con anterioridad las etapas y los pronunciamientos del Consejo Constitucional francés sobre el "droit de visite et de saisie" en domicilios y resto de locales, así como su generalización por la Ley de Finanzas para 1987, nos centraremos ahora en destacar alguna de

---

<sup>44</sup> Vid. BARILARI, A., "Les pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale et les garanties des contribuables vérifiés", *RFFP*, nº 5, 1984, pág. 83. Al contribuyente francés se le tiene que enviar un 'avis de vérification', que le comunique que se van a realizar esas actividades, recibiendo el contribuyente también una 'Carta del contribuyente verificado', donde se recogen sus derechos y obligaciones, y donde se debe hacer constar los impuestos o tasas sobre los que se realizará la verificación, los períodos a los que concierne la verificación, la fecha y hora de la primera intervención, nombre y grados del jefe de servicio o inspector principal y de los intervinientes, así como mencionar la posibilidad de que le asista al sujeto un asesor. El art. 10 del "Livre des procédures fiscales", creado por dos Decretos de 15 de septiembre de 1981, nº 81-859 y nº 81-860, autoriza a la Administración tributaria para controlar las declaraciones y los documentos justificativos del establecimientos de impuestos, derechos, tasas y cánones (redevances), así como a controlar igualmente los documentos presentados para obtener reducciones, restituciones o devoluciones. Con este fin, puede solicitar a los contribuyentes todos las informaciones, justificaciones o esclarecimientos relativos a las declaraciones suscritas. Las potestades de que dispone son: "droit de communication; pouvoir de contrôle; pouvoir de redressement; droit de reprise; droit de visite et de saisie". Vid. BRURON, J., *Le contrôle fiscal*. LGDJ, París, 1991, y también en *Droits et garanties du contribuable vérifié*. LGDJ, París, 1991, así como LAMBERT, T., *Le Contrôle fiscal*. PUF, París, 1991. Los arts. L 81 a 96 LPF, permiten, no solamente tomar en conocimiento los documentos contables del contribuyente, sino también recoger, respecto de terceros, todos las informaciones para verificar las declaraciones presentadas por el mismo contribuyente. Este derecho de 'communication' se puede ejercer en un período de tiempo mayor que el de 'vérification', y puede ser desarrollado en el lugar, a las horas normales del servicio y previo aviso a la persona. Es un derecho distinto de la obligación recayente en ciertas personas (empleadores, organismos bancarios, etc.) de comunicar los datos e informaciones a la administración sin requerimiento.

sus previsiones (cfr. art. L 16B para el impuesto sobre la renta o sobre los beneficios y el Iva, y art. L38 para las contribuciones indirectas, el impuesto sobre el timbre y legislaciones asimiladas).

Así, cuando la autoridad judicial, requerida por la Administración tributaria, estime que existe la presunción de que un contribuyente se sustraerá al establecimiento o al pago del impuesto sobre la renta, sobre los beneficios o del IVA, realizando ventas sin factura, utilizando o expidiendo las facturas o documentos que no correspondan a operaciones reales, u omitiendo, o haciendo omitir a sabiendas su inscripción en las escrituras, o realizando o haciendo realizar conscientemente escrituras inexactas o ficticias en los documentos contables de tenencia obligatoria, podrá autorizar a los agentes de la Administración de los impuestos a buscar la prueba de esas actuaciones. Para ello, pueden efectuar las *visitas* en todos los lugares, incluso privados, donde las piezas y documentos referidos se encuentren y *a proceder a su incautación*, según recoge el citado art. L 16 B, para el impuesto sobre la renta, sobre los beneficios y el IVA. A su vez, el art. L 38 permite efectuar visitas en todos los lugares, incluso privados, donde las piezas, documentos, objetos o mercancías sobre las infracciones que sean susceptibles de ser *retenidos* y proceder a su *registro*. En todo caso, deben respetarse los arts. 6 y 8 de la CEDU<sup>45</sup>.

Por tanto, se exigen especiales motivos, o una presunción de defraudación, pero se permite el acceso, la incautación, su retención o el registro de esos lugares<sup>46</sup>. Al posibilitarse tan amplias actuaciones, la regulación legal de las garantías y requisitos es mucho más detallada que la española, por ejemplo. Además de considerar excepcionales las visitas domiciliarias por los órganos inspectores, debe reservarse esa actuación a la búsqueda de fraudes tributarios específicos -como las ventas sin factura, las realizadas con facturas falsas, omisiones de escrituras o escrituras inexactas o ficticias-<sup>47</sup>. Esas actuaciones en dichos lugares deben ir dirigidas, en consecuencia, al descubrimiento de fraudes fiscales, cuya existencia se presume, y la incautación de las pruebas que permitirán sancionar fiscalmente y penalmente el fraude.

---

<sup>45</sup> Así lo recogió la Sentencia de la Corte de Casación, Cámara Comercial, el 9 de febrero de 1993, nº 219D a 225 D, y nº 218 P, en *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 5/1993, nº 671.

<sup>46</sup> Se documentará formalmente la actuación realizada mediante un inventario de las piezas y documentos incautados; inventario que será firmado por los agentes y por el oficial de policía judicial y por el sujeto. Si el inventario en ese lugar presenta dificultades, las piezas y documentos incautados son puestos bajo '*sello o precinto judicial*'. Para proceder a la apertura de los sellos o precintos deberá avisarse al ocupante de los lugares o su representante, que tendrá lugar en presencia del oficial de policía judicial; inventariándose entonces su contenido. Según recoge el art. L 26 del mismo texto los agentes de la Administración pueden *intervenir, sin formalidad previa y sin que su control pueda ser retrasado*, en los locales profesionales de las personas sometidas, en razón de su profesión, a la legislación de contribuciones indirectas o a legislaciones con idénticas reglas en materia de procedimiento de control y de recaudación, para proceder a los inventarios, a las operaciones necesarias para la constatación y la garantía del impuesto, y generalmente a los controles cualitativos y cuantitativos previstos por esas legislaciones. Los agentes son igualmente libres para *acceder* a los lugares de almacén de las empresas de transporte y a los talleres públicos y a los locales de asociaciones cooperativas donde se efectúen destilaciones.

<sup>47</sup> Vid. TORREL, R., *Contrôle Fiscal. Les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence*. Maxima, París, 1995, pág. 219 y ss. También, MOLINIER, J., "L'évolution du régime des procédures fiscales...", *op. cit.*, pág. 104, y BOUVIER, M., *Introduction a droit fiscal...*, pág. 87, quien afirma que, "en razón de su carácter exorbitante, el procedimiento tiene un estricto encuadre o regulación".

Dentro de las posibilidades de actuación que se abren a los Inspectores tributarios franceses, destaca la denominada “*vérification*”, durante la cual tiene lugar un examen crítico y contradictorio de los documentos y declaraciones presentadas. Cuando se realice dicha verificación de la contabilidad y documentos anexos -como facturas, correspondencia comercial, etc. que concierne únicamente a los establecimientos industriales, comerciales, artesanales, agrícolas y a las profesiones liberales-, los Inspectores acudirán necesariamente a dicho lugar, a la sede de la empresa o del establecimiento principal. De este modo se permite la comunicación oral y contradictoria entre el sujeto inspeccionado y los actuarios, prohibiéndose, salvo casos muy excepcionales, que los órganos administrativos puedan incautarse de los documentos que observen en dicho lugar<sup>48</sup>.

En Francia<sup>49</sup>, por tanto, a diferencia de cuanto hemos apreciado en España y en Italia, para las actuaciones de los órganos de la Administración tributaria, no se realiza una distinción perfilada entre el acceso y el resto de actividades que, una vez en el domicilio o en el resto de locales, pueden realizar los inspectores. Eso sí, con las garantías debidas, pueden proceder, incluso, al registro, al precinto o depósito, y a su incautación o embargo.

## **2.- EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO POR EL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO. LAS DIFICULTADES INTRODUCIDAS POR LA STC 137/1985 Y LA 66/1999**

### **2.1.- INTRODUCCIÓN. LA IMPORTANCIA DE SU UBICACIÓN CONSTITUCIONAL, LA DELIMITACIÓN DE SU FUNDAMENTO Y SU RELACIÓN CON EL DEBER DE CONTRIBUIR**

Resulta inexcusable, ante cualquier análisis de un derecho fundamental, tratar de clarificar el bien jurídico que pretende proteger. Pero esa necesidad se convierte en obligación nada sencilla, además, si nos referimos a la inviolabilidad del domicilio. La decisión sobre cuál sea ese bien jurídico protegido comporta unas consecuencias de gran calado para el mismo derecho, para los sujetos que por él resulten protegidos y, en definitiva, para muchos de los *punctum dolens* que, a raíz de su protección constitucional, se reflejan en el ámbito tributario, en la LGT y en los Reglamentos de desarrollo. Solamente el reclamo continuo, en nuestro estudio, al fundamento constitucional del Derecho financiero, también cuando se trata de discernir sobre el ejercicio de muchas de las potestades de la Administración tributaria, permitirá, cuando menos, atemperar esas pretendidas

---

<sup>48</sup> El art. L 102B impone a las empresas que conserven seis años, en soporte papel o informático, los documentos sobre los que se pueden ejercer los derechos de comunicación y de control de la Administración. El art. 47 de la LPF para 1990 estableció que, con el mismo plazo de 6 años, las empresas emisoras o receptoras de informaciones transmitidas por vía telemática deben conservar las informaciones que hayan sido objeto de intercambio, manteniendo su contenido original y en el orden cronológico de emisión. El art. 47 impone a estas empresas la obligación de conservar en sobre soporte papel, durante el mismo período de tiempo, una lista recapitulativa secuencial de todos los mensajes emitidos y recibidos, y de las eventuales anomalías.

<sup>49</sup> Vid. HAMDOUNI, S., “La Communauté européenne face à l’harmonisation des règles nationales de procédure fiscale”, *RFFP*, n° 56, 1996, pág. 154, realiza una comparación de la regulación francesa con la adoptada en el resto de países comunitarios, destacando, sobre todo, que, aunque las leyes fiscales prevén un amplio deber de información de terceros y del contribuyente -con los límites de respeto y de protección de ciertos secretos, en particular el bancario-, sin embargo, los procedimientos divergen de un país a otro.

‘especialidades de lo tributario’ que se reflejan sobre los derechos fundamentales, y que, como expresó Berti<sup>50</sup>, “gustan al poder pero atan al ciudadano. Éste debe poder reivindicar los derechos que la Constitución le reconoce ante cualquier iniciativa y en cualquier momento de la actuación pública”.

Así pues, antes de delimitar la noción de domicilio, tratando de esclarecer si de la Carta Magna se infiere una noción propia del mismo y precisar su extensión ‘subjética’, se hace necesario determinar y analizar el bien jurídico que, con su positivación constitucional, se pretende amparar. Éste es uno de los casos donde la aprehensión de su contenido actual requiere de un análisis, aunque sucinto, de su origen y su evolución. No se puede desconocer el impulso que le proporcionó la exaltación de la propiedad<sup>51</sup>, destacadamente desde latitudes liberales norteamericanas<sup>52</sup> y, en cierto modo, en la sociedad prusiana del S. XIX<sup>53</sup>. A su vez, tampoco podemos obviar la estrecha relación

---

<sup>50</sup> Vid. BERTI, G., en la ‘Prefazione alla prima edizione’ del libro de MITA, E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*. Giuffrè, Milano, 1995, pág. XI.

<sup>51</sup> E, incluso, no tan remotas. Por ejemplo, VIRGA, P., *Libertà giuridica e diritti fondamentali*. Giuffrè, Milano, 1947, pág. 209, la libertad domiciliaria no era sino una mera facultad ínsita en el derecho de propiedad y derivada de la posesión de inmuebles. La importancia que los liberales anglosajones concedieron a la libertad, y específicamente a la del domicilio, en su vertiente de mantenerlo incólume ante los registros sufridos por los colonos norteamericanos, por ejemplo, ya ha sido puesta de relieve en otro lugar del trabajo.

<sup>52</sup> Vid. WARREN, S. & BRANDEIS, L., “The right to...”, *op. cit.*, págs. 193-220, donde el Juez del Tribunal Supremo Norteamericano, Brandeis, afirmó, en un voto particular a la Sentencia *Olmstead v. US*, que proteger el derecho a la intimidad era una exigencia de la Cuarta Enmienda norteamericana. De hecho, comenzó afirmando: “That the individual shall have full protection in person and in property is a principle as old as the common law”. Pero destacó la necesidad de un proceso paulatino de reconocimiento de la libertad ante la injerencia ajena, y de la naturaleza espiritual del hombre, que tiene derecho a disfrutar de su vida. Así lo expresó con su conocida máxima: “the right to be let alone, the right to liberty secures”. Según estos autores, un individuo nunca podrá ser compelido a dar a conocer su ámbito íntimo y privado, pues él tiene el poder de fijar los límites de publicidad y conocimiento. Ha sido publicada una versión de dicho estudio traducida al castellano por PENDAS, B. y BASELGA, P., con el título *El derecho a la intimidad*. Ed. Civitas, Madrid, 1995.

<sup>53</sup> Con más detalle, puede verse la influencia de esa exaltación de la propiedad por las concepciones autoritarias alemanas del fenómeno tributario realizado por MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 260. Como pone de relieve MARTINOTTI, G., “La difesa de la ‘privacy’”, *Politica del Diritto*, 1971, pág. 751, al analizar la ‘privacy’ pone de relieve que no nos encontramos ante un término jurídico o, al menos, no lo era en su origen, sino que, en su concepción, ha cobrado enorme importancia la elaboración jurisprudencial americana. Es un concepto recogido por el sistema legal americano en respuesta a determinadas exigencias sociales, existiendo una ideología elitista, la liberal-burguesa, que era uno de los pilares sobre los que se asentó la concepción de la ‘privacy’. También muchas corrientes posteriores a la Revolución francesa, especialmente los fisiocráticos y los enciclopedistas, exaltaban esa relación propiedad-libertad, y la unían con el derecho a la seguridad, como defensa ante arbitrariedades administrativas. Estos bienes jurídicos, que originariamente formaban el sustento de la protección otorgada al domicilio, se reflejarán en la fundamentación posterior del derecho. Vid., más detalladamente, CHIARELLI, R., voz “Domicilio (libertà di)”, *op. cit.*, pág. 1 y ss. Según recoge este autor, la protección del domicilio recogida en el art. 3 de la Constitución Francesa de 1848 procede casi literalmente del art. 10 de la Constitución Belga (de 1831), del que, a su vez, es mera traducción literal el art. 27 del Estatuto Albertino Italiano. Sobre la recepción italiana de los postulados originariamente franceses, vid. MEUCCI, G. P., “La libertà domiciliare”, en *La pubblica sicurezza*, II, a cargo de P. Barile. Vicenza, 1967, pág. 187 y ss.

que este concreto derecho guarda con el resto de los derechos recogidos en el mismo artículo 18 CE. Es tal la ligazón entre ellos, que será necesario discernir sobre el grado de esa proximidad.

Efectivamente, algunos autores apenas encuentran rasgos distintivos, por ejemplo, entre intimidad e inviolabilidad del domicilio, concibiendo a este derecho como una 'dimensión eminentemente física' de la intimidad<sup>54</sup>. Otros opinan que no se trataría tanto, o sólo, de custodiar un espacio vital inmune de intromisiones físicas, sino de controlar una esfera -también personal-reservada ante terceros y donde se refleja la vida privada del sujeto. Enfoque cada vez más importante ante la proliferación de las 'bases de datos' informáticas<sup>55</sup>. Como resulta fácilmente apreciable, la relación entre los derechos recogidos en el artículo 18 CE se presenta muy fuerte y cercana. No obstante, el aire 'excluyente' o de defensa -también deducible de la ubicación en el articulado- que asumen para el propio individuo, siendo incuestionable, debe permitir su compaginación con el resto de derechos y de deberes constitucionales.

Ante una materia como la tributaria y desde su radicación en un deber constitucional, concretar el inmaterial rasgo que determina la frontera de cada uno de los derechos del art. 18 CE -muy

---

<sup>54</sup> Vid., la referencia a esa identificación de la intimidad con la casa, en una de sus concepciones, en NOGUEROLES PEIRÓ, N., "La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional", *REDA*, nº 52, 1986, pág. 560. Sin embargo, DOGLIOTTI, M., "Ancora sul diritto alla privacy del personaggio noto", *Giurisprudenza di Merito*, 1990-I, pág. 97, denuncia que se ha intentado delimitar y recortar, sofocándolo, el contenido del derecho a la 'riservatezza', al identificarle con "la mera intimidad de las paredes domésticas y considerándola una dimensión exclusivamente material, según una lógica, por así decir, 'propietaria'".

<sup>55</sup> Como afirma ALPA, G., "La raccolta delle informazioni e l'accesso alle banche dei dati nell'esperienza italiana", en la publicación colectiva *Il Riserbo e la Notizia*. Atti del Convegno di Studio. Università di Macerata. Ed. Scientifiche Italiane, 1983, pág. 151, quizás no sea solamente "la época de la defensa de la 'cittadella privata' (my house, my castle), sino que es la época de las 'bases de datos'; (...) Pero, al mismo tiempo, no es tampoco posible acudir a la 'privacy' para ocultar informaciones de carácter económico y patrimonial, impidiendo aquellas formas de control social que tutelan los intereses de la colectividad". Vid., también, RODOTÀ, S., "La 'privacy' tra individuo e collettività", *Politica del Diritto*, 1975, pág. 547 y ss. Sobre la importancia que este derecho asume en la materia tributaria, vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Procedimientos tributarios y...", *op. cit.*, pág. 723. Concretamente, una Sentencia del TC Alemán, sobre la Ley del censo, dictada el 15 de diciembre de 1983, fue la que impulsó esta temática, al referirse al 'derecho a la autodeterminación informativa' y otorgar al sujeto a quien se refiriese el dato en cuestión la facultad de decidir cuándo, dónde y dentro de qué límites podían salir o difundirse al exterior sus datos, pudiendo otorgar el consentimiento a ello. Como afirman las SSTC 60/1998, de 16 de marzo, y la 94/1998, de 4 de mayo, "el art. 18.4 CE incorpora una garantía constitucional para responder a una nueva forma de amenaza concreta a la dignidad y a los derechos de la persona. Además de un instituto de garantía de otros derechos, fundamentalmente el honor y la intimidad, es también, en sí mismo, un derecho o libertad fundamental, el derecho a la libertad frente a las potenciales agresiones a la dignidad y a la libertad de la persona provenientes de un uso ilegítimo del tratamiento mecanizado de datos". Estas Sentencias lo consideran un "derecho fundamental autónomo", el del art. 18.4 CE. Vid., también, las SSTC 11/1998, de 13 de enero, la 33/1998, y la 35/1998, de 11 de febrero; también la STC 45/1998, de 24 de febrero. Precisamente, y aunque estas Resoluciones del TC lo consideran como derecho fundamental, no fue así entendido por la totalidad de la doctrina. En efecto, ALZAGA VILLAAMIL, O., en los comentarios que realiza a la *Constitución española...*, *op. cit.*, pág. 210, consideraba supérfluo el art. 18.4 CE al ser un "simple corolario del inciso primero de este artículo de la Constitución y es a todas luces innecesario". La resolución nº 2/1990, de 23 de marzo, de la Secretaría General de Hacienda afirmaba que "la potenciación del uso de los sistemas informáticos con objeto de mejorar la eficacia de la gestión tributaria, debe, no obstante, compatibilizarse con el adecuado uso que de aquella se haga, de forma que se garantice la confidencialidad y la legalidad de la información tributaria".



especialmente, de la inviolabilidad domiciliaria-, y de éstos con dicho deber de contribuir -a sabiendas de la inexistencia de derechos ilimitados<sup>56</sup>-, resulta especialmente atractivo e interesante; aun con el riesgo de obtener resultados generalmente aproximativos. Éstos nos acaban remitiendo, casi en último término, a una tarea de conjugación del derecho en cuestión y del deber de contribuir “caso por caso, y en atención a la naturaleza de cada operación investigadora que se decida efectuar”<sup>57</sup>. Además, las coordenadas espacio y tiempo juegan un papel esencial, con una evolución marcada por la positivación constitucional, pero que atiende a las realidades y exigencias sociales de cada momento, las reflexiones doctrinales y las manifestaciones jurisprudenciales, internas y de órganos supranacionales -por lo demás, casuísticas pero decisivas (STC 171/1990, de 5 de noviembre, f.j. cuarto)-. La legislación ha actuado, por regla general, con posterioridad a aquellas.

Las posibilidades que se desprenden de su protección constitucional no deben descuidar su vertiente subjetiva<sup>58</sup>. Así lo acentuó la STC 199/1987, en su f.j. noveno, al proteger “la inviolabilidad del domicilio, o sea el derecho de no penetración en el domicilio en contra de la voluntad del titular del mismo, protegida por el art. 18 de la Constitución”. Pero, a su vez, no puede ser desconocida su consideración como elemento del ordenamiento objetivo. Como puso de relieve

---

<sup>56</sup> Cfr. la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 1/1982. Como ha puesto de relieve el TC, entre otras, en las Sentencias de 11/1981, de 8 de abril, f.j. tercero; la 2/1982, de 29 de enero, en su f.j. quinto; en la dictada el 26 de noviembre de 1984, en su f.j. octavo; así como en la 57/1994, en su f.j. quinto, y el f.j. quinto de la STC 129/1996: “Ningún derecho tiene el carácter de absoluto y, por consiguiente, el que corresponde a toda persona de mantener la intimidad de su domicilio puede ceder en los supuestos..., en el que el Juez de Instrucción decide la entrada y registro en un domicilio o en un establecimiento...”. Manifestaciones que se corresponden con las del ATC 642/1986. La STS de 9 de abril de 1999 afirmó que “el derecho a la intimidad personal establecido en el art. 18 del Texto Constitucional es una manifestación más de la valoración que al Estado social y democrático de Derecho debe merecer el respeto del ser humano en su individualidad, lo que exige a los poderes públicos garantizar la existencia de ciertos ámbitos en los que el individuo desarrolla su propia personalidad sin injerencias externas. Este derecho, que adquiere la relevancia de fundamental, no tiene, sin embargo, un valor absoluto, como no lo tiene ninguno de los demás reconocidos por la CE, pues unos y otros encuentran su límite en el ejercicio por el resto de ciudadanos de sus propios derechos fundamentales y libertades públicas, y, a la postre, en la prevalencia que, en determinadas situaciones, debe otorgarse al bien común sobre el particular”. No nos corresponde entrar, obviamente, en la discusión que diferencia entre derechos absolutos y derechos ilimitados.

<sup>57</sup> Así, SANTAMARÍA PASTOR, J. A., “Sobre el Derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables”, *REDC*, nº 15, 1985, pág. 171, y ARSUAGA NAVASQUÉS, J. J., “La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre investigación de las cuentas corrientes”, *GF*, nº 19, 1985, pág. 117. Vid. MARTÍNEZ DE PISÓN CAVERO, J., “La configuración constitucional del derecho a la intimidad”, *Derechos y libertades, Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*, nº 3, 1994, pág. 323. La *STC de 28 de octubre de 1986* consideró de utilidad, para trazar los límites de la preservación de la intimidad, atender a los usos sociales y a los propios actos, al respeto y a las pautas de comportamiento libremente escogidas y asumidas por cada persona. Como afirmó la STS, de 2 de julio de 1991, se sitúan en el fuero de la conciencia individual, básicamente fundados en el sentimiento subjetivo de quien las padece al ser desvelada su intimidad. Vid., también, la *STC 171/1990*, en su f.j. cuarto.

<sup>58</sup> Esta lectura de este derecho como de abstención, no intervención, de que no se inmiscuyan, de no entrar sin autorización, ha sido recalcada por GARCÍA MACHO, R., “La inviolabilidad del domicilio...”, *op. ult. cit.*, pág. 858, así como por BATLLÉ SALES, G., en *El derecho a la intimidad privada y su regulación*. Marfil, Alcoy, 1972, y en “El secreto de los libros de contabilidad y el Secreto bancario. Dos manifestaciones del Derecho a la intimidad privada”, *RGLJ*, 1975-II, pág. 6.

Baño León<sup>59</sup>, la dimensión institucional u objetiva del derecho a la inviolabilidad del domicilio exige, no sólo su reconocimiento, sino, además, la adopción de las garantías procedimentales adecuadas para hacerlo efectivo; sobre todo en atención a esa intervención judicial y a la actuación administrativa y su justificación. A su vez, su compaginación equilibrada con esos deberes constitucionalmente establecidos -específicamente, el de contribuir-, permite la realización de los valores que encabezan la Carta Magna y de muchos de los derechos proclamados en su articulado (v.gr. los derechos económicos, sociales y culturales).

Ahora bien, no son baladíes las fricciones que se presentan entre los derechos fundamentales del art. 18 CE, o, más concretamente, entre el ejercicio del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de la Administración tributaria dirigida a dar efectivo cumplimiento a uno de los deberes impuestos desde el articulado constitucional. Ante dicha situación, debemos tener en cuenta, como advirtió el profesor Cortés Domínguez, que “los derechos de la persona, los que acompañan a su vida profesional para hacerla posible y aquellos que soportan el edificio de la vida familiar y de la vida privada tienen que ser respetados en cualquier circunstancia, sin que el principio de justicia tributaria pueda demolerlos o afectar a su esencia. En una palabra, por muy importante que sea el principio de justicia en el tributo, la justicia como aspiración a la paz, como lucha por la paz, es un principio armónico que hay que respetar (y no digamos si esa paz es ‘la paz de la casa’), y el derecho del fisco a obtener los ingresos tributarios establecidos en las leyes no es, desde luego, ni el más importante ni el primero de los derechos que debemos defender”<sup>60</sup>. Ello no obsta para que se consiga la efectividad del deber constitucional de contribuir, lo que, a su vez, posibilitará la consecución del resto de disposiciones constitucionales; es decir, la justicia como valor de todo el ordenamiento jurídico.

## **2.2.- LA RELACIÓN ENTRE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES PROTEGIDOS EN EL ART. 18 CE**

Consideramos más productivo, de cara a un posterior análisis de los preceptos de la LGT y de los Reglamentos de inspección y recaudación tributaria que inciden en este derecho a la inviolabilidad del domicilio, ubicar correctamente el derecho del art. 18.2 CE en el conjunto de derechos protegidos por el citado precepto constitucional. Esto nos obligará a hacer referencia, aunque sucinta, a esa protección que el art. 18 CE concede al domicilio y a la intimidad<sup>61</sup>, al secreto de las

---

<sup>59</sup> BAÑO LEÓN, J. M., “La distinción entre...”, *op. cit.*, pág. 160. Esa vertiente institucional es conectada por RUIZ MIGUEL, C., *La configuración constitucional...*, *op. cit.*, pág. 122 y ss., en tanto que libertad vital individual, con la titularidad de ese derecho por las personas jurídicas, al ser “ámbitos de libertad cuya defensa sea el objetivo de esas personas jurídicas”, citando la STC 64/1988, f.j. primero.

<sup>60</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., en el prólogo de su obra *El Ordenamiento Tributario español. Op. cit.*, pág. 10. ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica...*, *op. cit.*, pág. 325, se refiere a la compaginación entre deber de contribuir y deber de colaboración-derecho a la intimidad, como “tema especialmente polémico”. En él se produce un “radical enfrentamiento” entre esos referentes, produciéndose un “decaimiento de ese derecho en ciertos supuestos y en determinadas circunstancias”, pudiendo “conculcar, por ejemplo, bienes jurídicos de especialísima protección como el de inviolabilidad del domicilio”.

<sup>61</sup> Así pues, esa complejidad del art. 18 CE en la articulación de los derechos que protegen la vida privada del sujeto, se ve reflejada también en la protección de la intimidad en su apartado primero. Como es habitual en las normas

comunicaciones y la correspondencia<sup>62</sup>, así como al uso de la informática. Este proceder no viene exigido solamente por la estrecha relación entre ellos -destacadamente, los dos primeros derechos-, sino que, ante concretas actuaciones administrativas tributarias en dicho ámbito domiciliario, esos otros derechos del art. 18 CE también pueden verse implicados. Así ocurrirá, por ejemplo, a la hora de registrar documentos que se encuentren en un domicilio; si se incauta un ordenador cuando una parte de la información debería permanecer ajena a los órganos administrativos tributarios; o al buscar o solicitar datos o noticias relativas a cuestiones económicas pero que pueden invadir, apadrinados por norma legal, la intimidad protegida en el art. 18.1 CE con la excusa de seguir la estela de la "trascendencia o relevancia tributaria".

Pues bien, en el artículo 18 CE se recogen y protegen conjuntamente, en un sólo precepto -de manera desconocida en el constitucionalismo español y europeo, salvo la reciente Constitución portuguesa (arts. 34 a 36)-, una amalgama de derechos bastante heterogénea. Esta novedad es reseñable, puesto que, aunque unos fueron reconocidos desde hace tiempo por las Constituciones -como la inviolabilidad del domicilio o el secreto de la correspondencia y las comunicaciones<sup>63</sup>-, la

---

constitucionales, no se aporta una noción ni definición sobre ese ámbito de intimidad, sino que el precepto se limita a proclamar que "se garantizará". La Ley 1/1982 afirma, en su artículo 1, que la intimidad "quedará delimitada por las Leyes y por los usos sociales, atendiendo al ámbito que, por sus propios actos, mantenga cada persona reservado para sí misma o su familia". Es decir, que una Ley Orgánica, la única legitimada, según la misma CE, para desarrollar el derecho -y que, en consecuencia, debería aportar, cuando menos, una idea de qué entender por intimidad-, remite su contenido al que proporcionen las leyes -así, en general-, a los usos sociales y a la consideración que, de la misma, haga cada persona.

<sup>62</sup> V.gr. el art. 111.4.a) de la LGT establece la obligación de los funcionarios públicos de colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de que dispongan. Pero exceptúa, de tan genérica exigencia, el "secreto del contenido de la correspondencia". El art. 36.1 del RGIT desconoce gravemente la protección del art. 18.3 CE, pues recoge el deber de poner a disposición de los órganos inspectores, junto a la contabilidad, los libros, las facturas y la "correspondencia". Y, con idéntica orientación y fragancia, el art. 139.2 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, cita la "correspondencia" y demás documentos, también los archivos y soportes magnéticos, sobre los que podrá recaer la actividad comprobadora e investigadora de la Administración tributaria. Como refleja también FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, op. cit., pág. 229, sólo es posible entender que únicamente dicha correspondencia analizable es la correspondencia comercial de la entidad, y siempre que tenga trascendencia tributaria.

<sup>63</sup> Como plasmaba CERVERA TORREJÓN, *La inspección de...*, op. cit., pág. 97, vigente el Fuero de los Españoles, en él se recogía el derecho a la inviolabilidad del domicilio y el secreto de la correspondencia, protegiéndose, desde ellos, implícitamente, el derecho a la intimidad. La ubicación del derecho a la reserva de las comunicaciones y al secreto de la correspondencia privada en el art. 18.3 CE tiene sentido en función del bien jurídico que pretende proteger: la vida privada que se concreta o manifiesta mediante la correspondencia o a través de las comunicaciones, tal y como ha afirmado la STS, de 26 de febrero de 1998, en su f.j. 3, ("respeto del ámbito privado de la vida personal y familiar"). La STC 81/1998 lo entiende como "barrera de protección de la intimidad". La STS, de 8 de febrero de 1999, anula las escuchas realizadas por la policía a un teléfono 'móvil' (sic) al no contar con la preceptiva autorización judicial, que, de observarse, "cubre con ello el contenido mínimo esencial del mecanismo de protección constitucional", como afirma en su f.j. cuarto. La conocida STC 110/1984 relacionó el derecho a la intimidad con el secreto de las comunicaciones, aunque, a los pocos días, otra Sentencia del TC, la 114/1984, de 29 de noviembre, en su f.j. séptimo, se encargó de especificar que "el concepto de secreto en el art. 18.3 tiene un carácter formal, en el sentido de que se predica de lo comunicado, sea cual sea su contenido y pertenezca o no el objeto de la comunicación misma al ámbito personal, lo íntimo o lo reservado". Sin embargo, esta última interpretación no fue posteriormente asumida por otras resoluciones del mismo Tribunal. Al contrario, los argumentos de la S. 110/1984 han sido repetidos por posteriores resoluciones

recepción expresa de otros -como la intimidad y su protección ante el uso de la informática- y el grado de garantía alcanzado con su constitucionalización, ha provocado alabanzas doctrinales.

La agrupación de estos derechos en un “heterogéneo precepto” ha provocado la necesidad de elucidar la naturaleza de la relación existente entre ellos, quizás ‘funcional’ o ‘instrumental’, quizás de ‘completa equiparación’ entre algunos<sup>64</sup>, o bien siendo derechos autónomos y que reclaman, cada uno, un régimen jurídico propio<sup>65</sup>, según las diferentes opiniones doctrinales. Éste es, precisamente, uno de los más delicados problemas que plantea el estudio de este derecho. Sin embargo, no podemos rehuirlo si queremos discernir -o, al menos, intentarlo- cuál es el bien jurídico protegido por el derecho del art. 18.2 CE, y así poder afirmar o negar, por citar sólo dos ejemplos, la aplicabilidad del derecho a las personas jurídicas y concretar la extensión del ámbito espacial que representa el domicilio. Las opiniones de los constitucionalistas no son coincidentes. Es más,

---

jurisprudenciales -v.gr. el ATC 642/1986 o la STC 37/1989-. Este derecho a la intimidad dispone de pocos antecedentes en las modernas Constituciones; la Constitución portuguesa de 1976 es una de las pocas que lo reconocen. Como es bien sabido, ni en la Ley Fundamental Alemana ni en la Constitución Italiana se halla recogida expresamente la protección del bien jurídico ‘intimidad’, como tal, en precepto constitucional alguno. En Italia, vid. MAZZIOTTI DI CELSO, M., “Principi supremi...”, *op. cit.*, pág. 309, se refiere al pronunciamiento de la CC italiana sobre la libertad y el secreto de las comunicaciones (derecho declarado “inviolable” por el art. 15 CI). La SCC italiana 366/1991 lo catalogó como un derecho de los que entran en los valores supremos, sin que, en atención al art. 2 CI, su contenido pueda ser objeto de revisión constitucional.

<sup>64</sup> PÉREZ LUÑO, *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*. Tecnos, Madrid, 1984, pág. 331, deduce de la redacción del art. 18 CE que “el constituyente ha considerado los distintos supuestos que en él se enumeran, para ser objeto de tutela, como manifestaciones de un derecho único”. Vid. PAREJO ALFONSO, L., en “El Derecho fundamental a la intimidad”, en la obra dirigida por J. M. Sauca, *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Universidad Carlos III-BOE, Madrid, 1994, pág. 301, y en “El derecho fundamental a la intimidad y sus restricciones”, en la obra colectiva *Perfiles del derecho constitucional a la vida privada y familiar*. CGPJ, Madrid, 1997, pág. 18, y 25 y ss., donde afirma que “lo esencial es que el entero contenido normativo del precepto constitucional es reducible a la intimidad como contenido autónomo”. LUCAS DURÁN, M., *El acceso a los datos...*, *op. cit.*, pág. 138, la considera “una relación de inclusión, como la que conecta al todo con la parte”; de ahí que entienda que en el art. 18 CE solamente resultan protegidos dos derechos, la intimidad y el honor. La mención separada de esos derechos en párrafos diferentes se justificaría, según el autor, por la voluntad de “concretar elementos principales del derecho a la vida privada, que han disfrutado de una tradición constitucional importante”.

<sup>65</sup> Por su parte, JIMÉNEZ CAMPO, J., “La garantía constitucional del secreto...”, *op. cit.*, pág. 40, considera que cada uno de los objetos protegidos en el artículo 18 de la CE reclama un régimen jurídico propio, y no es lícito desdibujar su pluralidad en una supuesta identidad. Con idéntico sentido, HERRERA TEJEDOR, F., *Honor, intimidad y propia imagen*. Colex, Madrid, 1990, pág. 9 y ss.; PARDO FALCÓN, “Los derechos del artículo 18 de la Constitución Española en la jurisprudencia del TC”, *REDC*, n° 34, 1992, pág. 144; MARTÍNEZ DE PISÓN CAVERO, *El derecho a la intimidad...*, *op. cit.*, pág. 91; ESPÍN TEMPLADO, E., “Fundamento y alcance...”, *op. cit.*, pág. 43, y CASAS VALLÉS, R., “Inviolabilidad domiciliaria y derecho a la intimidad. Dos sentencias del Tribunal Constitucional sobre el artículo 18.2 CE”, *RJC*, 1987, págs. 171-172. Y también BAENA AGUILAR, A., *El domicilio tributario en Derecho español*. Aranzadi, Madrid, 1995, pág. 30. Vid., la STC 170/1987, f.j. cuarto, al afirmar que “los derechos a la intimidad personal y a la propia imagen, garantizados por el art. 18.1 de la Constitución, forman parte de los bienes de la personalidad que pertenecen al ámbito de la vida privada. Salvaguardan estos derechos un espacio de intimidad personal y familiar que queda sustraído a intromisiones extrañas”. Y con la misma orientación, la STC 231/1988; la 197/1988; la 214/1991 y la 57/1994.

tampoco los pronunciamientos del TC se muestran propicios -sino todo lo contrario- para un esclarecimiento de la cuestión<sup>66</sup>.

De hecho, el mismo TC renuncia a proporcionar un concepto de intimidad (STC 171/1990, de 5 de noviembre)<sup>67</sup>. Y hace pivotar el peso de su protección sobre los límites que evitan una entrada ilegítima o arbitraria, en consonancia con lo previsto en el art. 8 del CEDH y la jurisprudencia del TEDH; donde jugará un papel destacado el principio de proporcionalidad.

De todos modos, como poco, se puede convenir en que los derechos del artículo 18 CE se enmarcan en un conjunto más amplio de derechos estrictamente ligados a la persona, y que permiten que el sujeto conforme, mediante el ejercicio de su libertad, su individualizada personalidad. A pesar de esta cercanía inevitable del derecho con la persona, la evolución social y los consecuentes cambios en las instituciones jurídicas han conducido a predicar que ciertos entes colectivos pueden ser titulares de derechos y obligaciones por sí mismos. Éste es, sin lugar a dudas, otro de los aspectos más problemáticos y relevantes, a la vez, que presenta nuestro objeto de estudio. Aunque postergamos su análisis, de la opción que tomemos sobre el bien jurídico protegido por el derecho del art. 18.2 CE dependen, en gran medida, las conclusiones sobre la titularidad de este derecho por dichos entes colectivos.

### **2.2.1.- LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO Y EL DERECHO A LA INTIMIDAD: ¿AUTONOMÍA O INSTRUMENTACIÓN?**

A la hora de pronunciarse sobre el bien jurídico protegido por el derecho a la inviolabilidad del domicilio, y debido a la estrecha relación entre el derecho protegido en el art. 18 apartado primero y el del apartado segundo, las principales argumentaciones doctrinales y jurisprudenciales se han encaminado a discernir el grado de incidencia entre los bienes jurídicos protegidos por ambos. Para ello, ha influido su discurrir histórico y también su cercanía 'física' por su contigua ubicación en el mismo precepto constitucional. Esta proclamación cercana de esos derechos también puede verse en

---

<sup>66</sup> Quizás debamos desistir de reclamar un concepto de intimidad por parte del TC, y conformarnos, no tanto en buscar una definición de los mismos que opere con una mínima dosis de rigor, sino en recoger expresamente los supuestos que se consideran atentatorios a ellos, o de fijar los requisitos, exigencias y límites que pueden condicionar su ejercicio. De hecho, GARCÍA SAN MIGUEL, L., *Estudios sobre el derecho a la intimidad*. Tecnos, Madrid, 1992, pág. 10, reconoce que el precio que hay que pagar por la ambigüedad de muchos términos constitucionales es bastante alto. Y señala a la intimidad como uno de esos derechos problemáticos, pues la Constitución no la define, siendo el TC "quien ha de decirnos en qué consiste eso tan intangible y de límites tan imprecisos". Según JIMÉNEZ DE PARGA, M., en el *Prólogo* a la obra de HERRERA TEJEDOR, F., *Honor, intimidad y propia imagen*. Colex, Madrid, 1990, pág. 9, el TC se encontró, en la aplicación del art. 18.1 CE, con la dificultad añadida de su mala redacción.

<sup>67</sup> Vid. el *prólogo* del profesor ESEVERRI, E., a la obra de LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *los deberes de información...*, *op. cit.*, pág. 10, cuando afirma que el "circuito de la confidencialidad en materia fiscal, o lo que es lo mismo, hasta dónde alcanza la protección de esa intimidad, es algo que debería precisar la norma jurídica para evitar equívocos y, sobre todo, para delimitar bien su ámbito, no sea que, alegando un respeto a la intimidad debidamente protegida se esté entorpeciendo la actuación comprobadora de los órganos de la Administración". Sin embargo, en la S. 171/1990, de 5 de noviembre, el TC renuncia a proporcionar un concepto del derecho a la intimidad considerando que "son realidades intangibles cuya extensión viene determinada en cada sociedad y momento histórico y cuyo núcleo esencial en sociedades pluralistas ideológicamente heterogéneas deben determinar los órganos del poder judicial".

el artículo 12 de la Declaración Universal de 1948, así como en el art. 8 del CEDH y el art. 17 del Pacto Internacional de 1966.

Al tratar de descifrar el bien jurídico protegido del derecho a la inviolabilidad salen al paso continuas referencias a la libertad, a la vida privada, intimidad o, incluso, a la 'privacidad'<sup>68</sup>, mostrando la proximidad 'conceptual o de contenido' entre esos bienes jurídicos. Así fue manifestado también por la *STC 110/1984, de 26 de noviembre*, al pronunciarse sobre el derecho a la intimidad: "el reconocimiento explícito en un texto constitucional del derecho a la intimidad es muy reciente y se encuentra en muy pocas Constituciones, entre ellas la española. Pero su idea originaria, que es el respeto de la vida privada, aparece ya en algunas de las libertades tradicionales", como la inviolabilidad del domicilio y la proporcionada a la correspondencia.

Por tanto, originariamente se protegía la inviolabilidad del domicilio, o, como mucho, se hacía explícita mención a la vida privada. La intimidad, sin embargo, tendrá que esperar hasta la segunda mitad del S. XX para recibir bautismo constitucional y solamente en algunos países; de este modo, logra desembarazarse de esa dicotomía público-privado en cuanto al sector del ordenamiento que la protege, bien el Derecho civil -bajo la categoría de los bienes de la personalidad<sup>69</sup>-, o desde el articulado constitucional y con efectos para el ordenamiento jurídico. Si el salto cualitativo en su protección se produce con las Constituciones vinculantes, el tránsito decisivo en su concepción se da en la evolución desde sus orígenes norteamericanos -en una concepción liberal anglosajona a la propiedad y la seguridad de las personas físicas en su domicilio-, hasta la expansión del derecho hacia la protección de aspectos de la personalidad del sujeto -como fue recibida en la tradición europea continental-.

---

<sup>68</sup> La *STC 228/1997*, de 16 de diciembre, en su f.j. séptimo, concreta el objeto del derecho a la inviolabilidad del domicilio en proteger "un ámbito de privacidad que se proyecta sobre un determinado espacio físico...". Llama la atención la utilización por la Exposición de Motivos de la *LO 5/1992*, de un término no recogido en el Diccionario, como es 'privacidad', que también ha sido utilizado por el mismo TC, en las Sentencias 60/1998 y 94/1998. Vid. el deslinde entre intimidad y 'privacidad' en la Exposición de Motivos de la *LORTAD* (apartado primero, párrafo segundo), puesto que "en tanto la intimidad protege la esfera en que se desarrollan las facetas más singularmente reservadas de la vida de la persona -el domicilio donde realiza su vida cotidiana, las comunicaciones en las que expresa sus sentimientos, por ejemplo-, la privacidad constituye un conjunto más amplio, más global, de facetas de su personalidad que, aisladamente consideradas, pueden carecer de significación intrínseca pero que, coherentemente entrelazadas entre sí, arrojan como precipitado un retrato de la personalidad del individuo que éste tiene derecho a mantener reservado". Comienza a utilizarse dicho término 'privacidad' por la doctrina en el ámbito tributario, v.gr. CAYÓN GALIARDO, A., "Los sujetos pasivos y...", *op. cit.*, 1997, pág. 775, aunque no parece, ciertamente, que quiera distinguirlo de la intimidad; y tampoco FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, *op. cit.*, pág. 157 y ss. Vid. LUCAS DURÁN, M., *El acceso a los datos en poder de la Administración Tributaria*. Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 25 y ss.

<sup>69</sup> Ha sido éste un tema que, por su propia filiación histórica, ha recibido las aportaciones doctrinales civilistas. Vid. CASTÁN TOBEÑAS, J., "Los derechos de la personalidad", *RGLJ*, nº 12, 1952, pág. 5 y ss.; así como LÓPEZ JACOISTE, J. J., "Una aproximación tópica a los derechos de la personalidad", *Anuario de Derecho Civil*, 1986, pág. 1060 y ss., donde recoge la relación mediata entre los derechos fundamentales y los derechos de la personalidad. Cfr. también la *STC de 14 de julio de 1981*, que se refirió a los derechos de la personalidad como derechos fundamentales.

### 2.2.1.1.- LOS ORIGENES DE LA PROTECCIÓN DEL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO Y SU CONEXIÓN CON LA PROPIEDAD. SU EVOLUCIÓN HACIA LA PROTECCIÓN DE ASPECTOS DE LA PERSONALIDAD

La evolución histórica de este derecho ha venido unida, muy de cerca, al discurrir de la concepción sobre el derecho a la propiedad privada y, por ende, al discurso liberal. Aunque se observa un origen y una evolución distinta en el derecho anglosajón y en el continental europeo<sup>70</sup>. Sin embargo, como reflejó la STS, de 18 de marzo de 1992: “Tanto en sentido etimológico, gramatical, histórico y lógico no pueden equipararse domicilio y propiedad, por conlindante que ésta sea y por más o menos cerrada que se encuentre”. Haber realizado con anterioridad un análisis trabado de la evolución liberal de la protección de los derechos y las concepciones impositivas, atendiendo a sus diferentes connotaciones, nos exime de recordar ahora lo expuesto. En esa evolución, se fue despojando de protagonismo a la propiedad, para dirigirse hacia la protección de un espacio donde, con libertad, se proyecta la vida privada del individuo. Esta es la orientación, aunque con modulaciones en función del lugar y el tiempo, que asume hasta nuestros días<sup>71</sup>. La desvinculación actual en España resulta evidente<sup>72</sup>, aunque la propiedad haya sido lo que la doctrina italiana ha denominado “*pedana di lancio della garanzia domiciliare*”, y que llevó a Benjamin Constant a afirmar que “la vida privada de todo ciudadano es su propiedad”. Si atendemos al derecho constitucional español actualmente vigente, es necesario estancar en compartimentos disímiles y tener bien presente que, de su específica posición, resulta meridianamente claro que no se protege la *propiedad*<sup>73</sup> (art. 33 CE), o cualquier otro derecho real, ni la posesión o la simple

---

<sup>70</sup> DE MATTIA, A., *Il diritto al rispetto della vita privata*. Ponte nuovo, Bologna, 1976, pág. 22, distingue entre la ‘privacy’ anglosajona -entendida como zona de libertad para el sujeto que los otros tienen el deber de respetar-, y la europea continental -que se identifica más con la protección de los secretos personales y domésticos y sobre la tutela del buen nombre individual y familiar-. Sin embargo, conecta el derecho con la protección de la propiedad, en pág. 53, afirmando que el domicilio no tutela solamente la vida privada que en él se desarrolla; sirve también para la defensa de bienes que allí se conservan y custodian. SERNA, M., *L’image des personnes physiques et des biens*. Economica, París, 1997, pág. 34, plantea la problemática de la protección de la vida privada ante los controles fiscales. Afirma que ante la teoría de la personalidad del patrimonio, en el sentido de considerarlo como emanación de la personalidad sobre el terreno económico, los magistrados civiles han adoptado una solución muy protectora: el patrimonio debe ser considerado como un elemento de la vida privada.

<sup>71</sup> V.gr., ESPÍN TEMPLADO, E., “Fundamento y alcance...”, *op. cit.*, pág. 40. También puesto de manifiesto por DE CUPIS, A., voz “Riservatezza e segreto (diritto a)”, *Novissimo Dig. It.*, UTET, Torino, 1969, T. XVI, pág. 115 y ss. La *Jurisprudencia del TS norteamericano*, *Sentencia Warden v. Heiden*, de 1967, indicó que el fundamento de la inviolabilidad del domicilio “reside en la intimidad más que en la propiedad de los bienes”.

<sup>72</sup> En la redacción del art. 18 CE -‘garantizar’ la intimidad, ‘inviolabilidad’ del domicilio, ‘limitar’ el uso de la informática para proteger la intimidad- se percibe la influencia de sus raíces situadas en ese liberalismo clásico decimonónico, ensalzador de una visión netamente patrimonialista y propugnador del abstencionismo de los poderes públicos como la mejor forma de protección. Su ascendiente liberal, como vemos, se deja sentir en la regulación actual. Aunque realizar una interpretación literal del precepto, y no sistemática y unitaria del conjunto de la Constitución, sería caer en un grave error, y supondría obviar las posibilidades de este derecho, sin embargo no deja por ello de ostentar una connotación de protección ante la intromisión o adquisición indebida de información personal por parte de los órganos administrativos.

<sup>73</sup>Vid., sobre la instrumentación de este derecho para la protección de la propiedad ante actuaciones de recaudación tributaria, SOLER ROCH, M. T., “Artículo 130”, en la obra colectiva *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*.

tenencia. Así se ha pronunciado la jurisprudencia interna y extranjera en numerosas resoluciones<sup>74</sup>. Concretamente, el *Tribunal Supremo*, en la *Sentencia de 7 de diciembre de 1982*, que al recurrirse en amparo dió lugar a la STC 22/1984, afirmaba: "El derecho fundamental del artículo 18.2 de la Constitución y su protección no se proyecta sobre los bienes materiales en sí ni en defensa de la propiedad, al no ser ésta el bien jurídicamente protegido por ese abanico de derechos".

En *Estados Unidos*, la evolución distinta y llamativa. En su origen, la propiedad y la inviolabilidad del domicilio obtuvieron una protección jurídica que corrió bastante pareja de la mano de la 'privacy'<sup>75</sup>. Se protegía el goce pacífico de las posesiones demaniales, pues se reconocía una

---

Vol. II. Madrid, 1983, pág. 50 y ss. También, LÓPEZ RAMÓN, F., "Inviolabilidad del domicilio y autotutela...", *op. cit.*, pág. 37, donde explica que la pretendida protección indirecta de derechos patrimoniales debe conectarse con la tendencia doctrinal que relaciona la protección constitucional del domicilio con el poder de disposición sobre un lugar y no con la defensa de la intimidad. GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, P. J., *La inviolabilidad...*, *op. cit.*, pág. 26. En Italia, BARILE, P. y CHELI, E., voz "Domicilio (libertà di)", *op. cit.*, pág. 864, además, consideran que tampoco se pretende "la consistencia objetiva de un bien material calificable como domicilio", y, también, BARILE, P., *Diritti dell'uomo...*, *op. cit.*, pág. 154.

<sup>74</sup> El TC se ha pronunciado ante estas argucias que recurren a la protección constitucional del derecho de propiedad alegando una vulneración del derecho a la inviolabilidad domiciliaria. Vid. los Autos del TC 328/1982, de 27 de octubre, el 325/1984, de 30 de mayo, el 350/1984, de 6 de Junio y 641/1984, de 7 de noviembre (sobre la relación entre este derecho y la propiedad ante la subasta judicial de un piso). También cfr. la S. de 15 de mayo de 1989 dictada por la Audiencia Territorial de Albacete, cuando afirmó que: "tal precepto constitucional no protege el derecho de propiedad sino la inviolabilidad del domicilio familiar y la intimidad del hogar,...., siendo indiferente que éste (el morador de la vivienda) sea propietario o no de la finca, que sea arrendatario o inquilino, que la ocupe en precario o que el terreno sea de dominio público". Cfr. los pronunciamientos del TS de 31 de octubre de 1988 o de 15 de marzo de 1990, afirmando esta última que "independientemente de quién sea el titular dominical de un inmueble, lo que se protege al proclamar el derecho a la inviolabilidad del domicilio es el ámbito material en el que la persona, propietaria o no, desarrolla habitualmente su vida privada, de modo que, salvo el caso extremo del flagrante delito, sólo el consentimiento del interesado o la autorización judicial permiten la entrada legal en dicho ámbito". También, la STS de 28 de abril de 1993; de 17 de septiembre de 1993. Concretamente la S. del TS de 19 de julio de 1993 afirmó que: "la calificación del domicilio no puede confundirse nunca con la propiedad. No es una defensa de los bienes, sino que es una defensa a la inviolabilidad de la morada, del domicilio". También, en la de 15 de diciembre de 1994, así como en la de 4 de abril de 1995, puntualizó que: "La propiedad, general y amplia, puede significar la facultad de posesión y disposición de una cosa, mas también lo que es objeto del dominio, sobre todo tratándose de inmuebles", y deslinda la protección de la propiedad de la protección al domicilio. Así, GÓMEZ GUILLAMÓN, R., "El artículo 87.2 LOPJ y la...", *op. cit.*, pág. 81. Este autor cita los motivos que dieron lugar a diversos pronunciamientos judiciales donde no existía invocación verdadera de intromisión a un domicilio sino que, v.gr. en la S. 22/1984 era demoler un domicilio por estar ilegalmente construido, con lo que "nada iba contra el domicilio, sino, si así se quiere decir, contra el soporte material del domicilio que era contrario a la ley"; la S. 160/1991, donde, más que derribar, se trataba de "dedicar los terrenos a otro fin -un embalse- incompatible con la idea de vivienda; el ATC de 1 de julio de 1991, donde el local para el que se autorizó la entrada era un quiosco de bebidas situado en terreno público; así como la clausura de una emisora y que dió lugar al ATC 258/1990; en la Providencia de 9 de octubre de 1991, la clausura de una discoteca.

<sup>75</sup> Tampoco podemos entrar a discernir ahora sobre el citado término inglés 'privacy'. Su contenido en dicho país es fruto de su evolución diferente de la europea. No se corresponde con la intimidad española o 'riservatezza' italiana, ni tampoco existe un término propio en nuestro ordenamiento que se corresponda con aquél, por mucho que se haya recurrido a barbarismos tales como 'privacidad' -v.gr. la LORTAD española-, 'privatezza' en Italia, o 'privatheit' en Alemania. Según RIGAUX, F., *La protection de la vie privée et des autres biens de la personnalité*. Bruylant-LGDJ, Bruxelles-Paris, 1990, pág. 650, la noción constitucional de 'privacy' es proteiforme; circunstancia que se pone de relieve por su necesidad de un calificativo que determine el objeto y la significación: 'privacy' personal, familiar, domiciliaria, económica, política, etc.



violación de la 'privacy' únicamente al producirse una intromisión física e in consentida por el titular del bien. El deslinde entre esa 'privacy-property' hacia la 'privacy-personality' se remonta al artículo de Warren y de Brandeis<sup>76</sup>. La causa del empuje doctrinal fue la ofensa por una publicación de la prensa recibida por Brandeis, que consideró una intromisión en su personalidad. Ante tal afrenta, escribió un estudio junto a Warren. Una vez nombrado juez del TS, en un voto particular en la Sentencia *Olmstead v. United States*, 27, US 438 (1928), recondujo el derecho a la 'privacy', desde las heterogéneas referencias anteriores al retiro, a la soledad, al secreto, también a la inviolabilidad del domicilio, considerándolo protegido por dichas Enmiendas. Por tanto, como afirma Baldassarre<sup>77</sup>, del deslinde de la 'privacy' americana respecto del concepto de propiedad se derivó progresivamente la extensión y ampliación de ese derecho de 'privacy' hasta cubrir prácticamente todos los denominados derechos de libertad.

Debemos tener presente su origen, su evolución y su configuración actual, sobre todo, si entra en liza el componente tributario. Conocida es alguna que otra instrumentación del derecho a la inviolabilidad del domicilio para proteger derechos patrimoniales, cuando no, actividades ilícitas, pretendiendo un enmascaramiento de intereses y subterfugios económicos bajo el sayo de este derecho. De hecho, suele ser reconocido por los Tribunales que, con frecuencia, se pretende defender, alegando este derecho, la titularidad dominical de objetos materiales o bienes, o incluso en ejercicio de un derecho sobre esos bienes, ante actuaciones de recaudación tributaria tras el oportuno procedimiento de apremio, o también ante inspecciones tributarias que pueden conducir a la adopción de una medida cautelar de incautación o precintado, etc. Así ocurrió con la STC, de 2 de diciembre de 1983, cuyo recurso de amparo dio lugar a la STC 135/1987 ante la entrada de los órganos de recaudación. La Sentencia lo apreció, en ese caso: "con toda claridad que la referencia al domicilio y la evocación del artículo 18 son pretextos de la demanda para conseguir un fin ajeno a la proyección natural de aquellos derechos". Y el ATC 103/1990 afirmó que el derecho fundamental "no puede convertirse en una suerte de consagración de la impunidad con quiebra del cumplimiento estricto de las obligaciones frente a terceros".

---

<sup>76</sup> Vid., WARREN, S. D., y BRANDEIS, L., "The right to...", *op. cit.*, pág. 193. Sin embargo, esta 'paternidad' no es asumida por todos. Partiendo de la elasticidad del término 'privacy', WESTIN, A. F., *Privacy and Freedom*. New York, 1967, pág. 337, intenta refutar esa atribución a los citados autores de la construcción jurídica del derecho a la 'privacy' en 1890. Vid. BALDASSARRE, A., *Privacy e Costituzione...*, *op. cit.*, pág. 10 y ss., quien afirma que ambas opiniones tienen su parte de razón, pues antes de 1890 no se había definido unitariamente el conjunto de los bienes protegidos por aquél derecho, ni se logra demostrar qué derecho fundamental o natural legitimaba su protección. El despegue de la protección constitucional del derecho a la 'privacy', y su relación con un casi autónomo derecho a la inviolabilidad del domicilio, se produjo con el caso *Griswold v. Connecticut*, 381 US 479 (1965), donde el juez Douglas, aun admitiendo que no se encontraba una explícita referencia constitucional a él, aludió al "right of privacy, older than the Bill of Rights", en tanto que área de no intervención estatal en los "secretos del tálamo conyugal". La alusión a un "right to be let alone" ya había sido apuntada por el Juez Cooley con anterioridad, en su obra *The elements of Torts*. Vid. ALONSO GARCÍA, E., *La interpretación...*, *op. cit.*, pág. 109. En la opinión disidente del juez Brandeis en la *S. Olmstead v. United States*, 277 U.S. 438, 473 (1928), dijo que los constituyentes "...conferred as against the government, the right to be let alone -the most comprehensive of rights and the right most valued by civilized men...".

<sup>77</sup> Vid. BALDASSARRE, A., *Privacy e Costituzione. Op. cit.*, págs. 458-460.

### 2.2.1.2.- INTIMIDAD Y VIDA PRIVADA. SU DESLINDE Y SU INFLUENCIA EN EL DERECHO A LA INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO

Por tanto, la protección que otorga este derecho requiere de un lugar físico que tenga la consideración de 'domicilio', pero le supera en su concepción estricta, al referirse a la intimidad o vida privada que se vuelca sobre ese espacio concreto. El TC ha tenido mucho que decir en este punto. Y así lo hizo en la relevante S. 22/1984, de 17 de febrero, siendo, de por sí, suficientemente reveladoras las afirmaciones del inciso final del f.j. segundo, al considerar que, mediante este derecho, se otorga "...una protección de carácter instrumental que defiende los ámbitos en que se desarrolla la *vida privada* de la persona...". Pero es necesario deducir conclusiones de la lectura de conjunto de dicha resolución jurisprudencial, concretamente el f.j. quinto, cuando afirma: "...a través de este derecho no sólo 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. Interpretada en este sentido, la regla de la inviolabilidad del domicilio es de *contenido amplio* e impone una extensa serie de garantías y de facultades...". Por tanto, podemos afirmar que con el derecho a la inviolabilidad del domicilio se quieren proteger la libertad de actuar y las manifestaciones reservadas que se desarrollan dentro del espacio donde cada uno puede gozar de tranquilidad y soledad.

Esa referencia indistinta a la vida privada, a la esfera privada o a la intimidad<sup>78</sup> no debe alejarnos de la consideración de la protección constitucional del domicilio como espacio físico -ya analizaremos su extensión-, como un ámbito espacial donde se permite al sujeto el ejercicio más singularizado de su libertad, y donde, por lógica, ejercitará su vida privada o íntima separado del conocimiento y de la indiscreción ajena. Sin embargo, puede pensarse que, o bien el TC no distingue entre la intimidad y la vida privada, o bien el recurso indistinto a uno u otro concepto permite defender que la inviolabilidad del domicilio tiene la virtud de proteger a ambos. Hay autores, como Ruiz Miguel, Espín Templado o Sempere Rodríguez<sup>79</sup>, que consideran posible deslindar lo íntimo - como concepto estricto de dimensiones propiamente individuales-, de la vida privada o lo privado en

---

<sup>78</sup> Las resoluciones del TC no siempre han distinguido entre estos conceptos, utilizando indistintamente unos y otros. Por ejemplo, sin pretensiones de exhaustividad, se hace referencia a la intimidad en la STC 22/1984, la 137/1985 o en la 76/1992. Pero, al mismo tiempo, también se alude en ellas a la protección de la vida privada, a la esfera privada o a la 'privacidad'. La STC 110/1984, el ATC 642/1986 y el 221/1990 aluden a la "intimidad o a la vida privada" como 'ámbito reservado de vida'. En ocasiones, una misma resolución utiliza, sin criterio distintivo alguno, todos estos términos. Esa imprecisión terminológica respecto del bien jurídico protegido por este derecho también se observa en un cierto sector de la doctrina española, que no diferencia entre ellos. Excusamos su cita, remitiéndonos a MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental...*, op. cit., pág. 6 y ss. En el art. 7.3 de la LO 1/1982, se alude indistintamente a la intimidad, a la vida íntima, a la vida privada, a los datos de carácter íntimo, o a los datos privados de una persona, como realidades diferentes a proteger ante una intromisión ilegítima. Pero esa situación también es observable en algunos autores italianos, que hablan de la 'intimità della vita privata', de 'vita privata' o de 'riservatezza'.

<sup>79</sup> RUIZ MIGUEL, C., *La configuración...*, op. cit., pág. 29. El *Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua*, edición vigesimaprimer, define la intimidad como: "Zona espiritual íntima y reservada de una persona o de un grupo, especialmente de una familia", siendo lo íntimo "lo más interior o interno". Vid. ESPÍN TEMPLADO, E., "Fundamento y alcance...", op. cit., pág. 45. También, SEMPERE RODRÍGUEZ, C., "Comentarios al artículo 18 Constitución...", op. cit., pág. 460, distingue entre intimidad y vida privada, siendo lo íntimo el núcleo esencial de la vida privada.

sentido amplio: ámbito que, abarcando lo íntimo, lo supera. Pero la utilización indistinta de ambos términos es grande, incluso a nivel jurisprudencial, tanto por parte del TC como del TS.

Efectivamente, los pronunciamientos del TC no son clarificadores. Así, las SSTC 160/1991 o la 50/1995, de 23 de febrero, f.j. quinto, destacaron que: “Existe, pues, un *nexo indisoluble de tal sacralidad de la sede existencial de la persona*, que veda toda intromisión y, en concreto, la entrada y registro en ella y de ella, con el derecho a la intimidad, por lo demás contenido en el mismo precepto que el otro (art. 18.1 y 2 CE)”. Con idéntica orientación, la STC 126/1997, f.j. segundo, afirma que “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. 18.1 CE)”<sup>80</sup>. La STC 66/1999, de 26 de abril, cuyos pronunciamientos se dirigen a encontrar una argumentación que permita distinguir la protección a otorgar a una persona física y a una jurídica, alude a una “estrecha vinculación con su ámbito de intimidad”, en el caso de las personas físicas. De ahí que esta S. afirme que “el núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido es el domicilio en cuanto (...) reducto último de su intimidad personal y familiar. Si bien existen otros ámbitos que gozan de una *intensidad menor de protección (...) 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”.

Sin embargo, en otras resoluciones, el TC no alude a la intimidad sino a la vida privada y a la ‘privacidad’. Así, en la S. 137/1985, f.j. segundo, afirma que “la protección constitucional del domicilio es una *protección de carácter instrumental*, que defiende los ámbitos en que se desarrolla la *vida privada* de una persona. Por ello, existe un *nexo de unión indisoluble* entre la norma que prohíbe la entrada y el registro en un domicilio (art. 18.2) y la que impone la defensa y garantía del ámbito de *privacidad* (art. 18.1)”, puesto que “la inviolabilidad del domicilio (...) tiene como finalidad principal el respeto al ámbito de la *vida personal y familiar*, que debe quedar excluido del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, salvo autorización del interesado”. La STC 133/1995, de 25 de septiembre, f.j. cuarto, considera protegida “la inviolabilidad del domicilio, lugar de residencia habitual, según definición legal (art. 40 CC), que acota el espacio donde el individuo vive, señor de ella, como el Rey de sus alcabalas, sin estar sujeto necesariamente a los usos y conveniones sociales, haciéndolo con la libertad más espontánea y, por ello, su protección tiene un carácter instrumental para la defensa del ámbito en el cual se *desarrolla su vida privada*”. Y esa esfera privada, como afirma la STS, de 20 de febrero de 1989, “...incluye aquel sector de circunstancias que, sin ser secretas ni de carácter íntimo, merecen, sin embargo, el respeto de todos, por ser necesarias para garantizar el normal desenvolvimiento y la tranquilidad de los titulares particulares”. De acogerse como válida esta distinción, podría entenderse que la vida privada es núcleo más interno y más celoso que constituye la intimidad también resultaría protegida<sup>81</sup>.

---

<sup>80</sup> Como recoge la STC 117/1994, f.j. 3, y también el ATC 221/1990, el derecho a la intimidad excluye las “intromisiones de los demás en la esfera de la vida privada personal y familiar”, y el ATC, de 17 de abril de 1985, afirma que el “derecho a la intimidad que reconoce el art. 18.1 de la CE, por su propio contenido y naturaleza, se refiere a la vida privada de las personas individuales...”.

<sup>81</sup> Incluso ESPÍN TEMPLADO, E., “Fundamento y alcance...”, *op. cit.*, pág. 44, afirma que “la vida privada se

Tampoco las aproximaciones legales y doctrinales de otros ordenamientos coinciden en demasía; además de la dificultad añadida que supone cada regulación constitucional peculiar -cuando existe-. Los ingleses y norteamericanos hablan en general de un derecho a la 'privacy' muy extenso y heterogéneo -como hemos reflejado-. Los autores alemanes y su Tribunal Constitucional admiten un derecho de 'vida retirada', o más ampliamente concebido, un derecho a la propia 'esfera secreta' o 'privada' (privatsphäre)<sup>82</sup>, distinto de otra esfera íntima más reducida y excluyente. La S. del Tribunal Constitucional alemán, 27 Band, 1 y ss., distinguió que la esfera privada (privatsphäre) comprende una esfera íntima (intimsphäre) y una esfera reservada (Geheimnissphäre). El derecho a la esfera privada puede encontrar límites en intereses de la colectividad y dentro del principio de proporcionalidad. Ahora bien, ese ámbito de 'Intimsphäre' no puede ser nunca sacrificado, ni siquiera ante otros valores constitucionalmente garantizados. Teoría que ha sido traída a colación por autores españoles<sup>83</sup> y que late, en el fondo, en algunas resoluciones del TC.

Los italianos lo denominan 'diritto a la privatezza', 'diritto alla riservatezza', 'diritto alla intimità', e, incluso, 'diritto alla intimità della vita privata'<sup>1</sup>, pues no se encuentra reconocido

---

revela como un bien constitucionalmente autónomo, distinto a los diferentes derechos recogidos en el artículo 18 CE, y protegido precisamente por el conjunto de tales derechos". Vid. PARDO FALCÓN, "Los derechos del artículo...", *op. cit.*, pág. 167, considera que, con una relevante dimensión autónoma, el derecho a la inviolabilidad domiciliaria es el núcleo central, aunque del derecho a la intimidad. Con esa orientación, MASSÓ GARROTE, M. F., "Nota jurisprudencial sobre los aspectos constitucionales de la inviolabilidad del domicilio a la luz de la nueva regulación procesal y material", *Revista de las Cortes Generales*, nº 29, 1993, pág. 149, afirmando que los derechos del artículo 18 CE son derechos "cuyo denominador común es que todos afectan a la vida privada del individuo, a pesar de que son derechos fundamentales autónomos. El conjunto de todos ellos tienen por tanto el objetivo de la protección y garantía de la vida privada".

<sup>82</sup> Se distinguen tres esferas, como círculos concéntricos. La más amplia, *Privatsphäre o esfera privada*, comprendería los comportamientos y noticias que el sujeto desea que no lleguen al conocimiento ajeno; la esfera confidencial, la *Vertrauenssphäre*, que protegería lo que un sujeto hace partícipe a otra persona de su confianza; y la que mayor protección merecería, la *Geheimsphäre*, comprendería el núcleo inaccesible a los demás. Vid. los pronunciamientos, al respecto, del Tribunal Constitucional Federal alemán, que cita RUIZ MIGUEL, C., *La configuración constitucional...*, *op. cit.*, pág. 88, en los Autos de 13 de octubre de 1971, repertorio T. 32, pág. 54 y el Auto de 26 de mayo de 1976, en el T. 42, pág. 212. Vid. BORJA JIMÉNEZ, E., "El bien jurídico protegido en el delito de allanamiento de morada", *Estudios jurídicos en memoria del prof. J. R. Casabó Ruiz*. Vol. I. Universidad de Valencia, Instituto de Criminología. Valencia, 1997, pág. 256 y ss., donde refleja, con abundantes citas, la teoría alemana de las esferas de protección de los bienes de la personalidad.

<sup>83</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información...*, *op. cit.*, pág. 131, entiende que en el art. 18 CE existen varias esferas bajo un mismo derecho; así, una más externa, donde se encontrarían los datos económicos, que recibiría una protección menor desde el deber de sigilo; otra media, donde se situarían datos que, aunque económicos, también se recogerían en la intimidad, y una tercera que merecería protección máxima, "que ni siquiera puede sacrificarse ante el deber de contribuir". También, PÉREZ LUÑO, A. E., *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*. Tecnos, Madrid, 1984, pág. 331, entiende protegido por el artículo 18 CE un derecho general a la vida privada o derecho general a la intimidad, que permanece innominado, recogiendo en dicho precepto diferentes supuestos de tutela.

<sup>1</sup> De todos estos términos utilizados en Italia, puede decirse que el que más consenso y utilización ha recabado es el de 'riservatezza'. Su protección ha sido asumida por la Corte Costituzionale italiana en las Sentencias de 6 de abril de 1973 y de 12 de abril de 1973 (vid. *Giu.Cost.*, 1973, págs. 116 y 354). Este término fue introducido por RAVÀ, *Istituzioni di diritto privato*. Padova, 1938, pág. 197, y por DE CUPIS, A., *I diritti della personalità*. Giuffrè, Milano, 1961, pág. 148 y ss., aunque haciendo hincapié en esta obra en el derecho a la imagen y la tutela del secreto, y

expresamente en el Texto Constitucional. De ahí que, la problemática para determinar el bien jurídico protegido por el derecho a la inviolabilidad del domicilio se centra en el lugar de su ubicación constitucional, apoyándose en la remisión que realiza el párrafo segundo del art. 14 a las garantías establecidas para la tutela de la libertad personal -art. 13-; relacionando al derecho del art. 14 con la libertad personal<sup>2</sup>. También en Francia se conectó el domicilio y la vida privada con la libertad personal, pero, en este caso, los motivos fueron diferentes. Efectivamente, el art. 66 de la Constitución protege genéricamente la libertad<sup>3</sup>, aunque es ampliada por el Consejo Constitucional francés a un derecho a la seguridad, a la libertad de ir y venir, al derecho a la vida privada y a la inviolabilidad del domicilio<sup>4</sup>.

Aun con los antecedentes reflejados, el ligamen y estrecha conexión entre inviolabilidad del domicilio e intimidad, sin embargo, no puede significar que 'solamente' la intimidad es el bien jurídico protegido, siendo la inviolabilidad domiciliaria un mero apéndice o extensión de aquella. De predicarse esa identificación absoluta entre los bienes jurídicos protegidos por ambos

---

ampliando bastante esta figura en las posteriores publicaciones.

<sup>2</sup> Vid., por ejemplo, BARILE, P., y CHELI, E., voz "Domicilio (libertà di)", *op. cit.*, pág. 860, y NASO, E., "Articolo 14", *La Costituzione Italiana nell'interpretazione della Corte Costituzionale. Commento Sistemático*. Ed. Pem, Roma, 1971, pág. 326 y ss. Algunos autores siguen conectando uno y otro derecho. V.gr. BOZZI, A., "I diritti pubblici soggettivi", en *Istituzioni di diritto pubblico*. Giuffrè, Milano, 1985, pág. 485, afirma que "per antica tradizione e coscienza, il domicilio è considerato come proiezione e modo d'essere della libertà personale, ed è al pari di questa 'inviolabile'". Pero la libertad personal goza de propia autonomía. Además, la relación es tal, que durante la tramitación por la Asamblea Constituyente italiana se recogían ambas en el mismo precepto. Sin embargo, se optó por separar ambos derechos para dar un mayor realce a cada uno, aunque el párrafo segundo del actual 14 CI se sigue remitiendo a las garantías que prescribe el art. 13 cuando se trate de realizar inspecciones, registros o incautaciones. Vid. la S. de la Corte Constitucional n° 56, de 9 de Mayo de 1973 (*Giu. Cost.*, 1973, pág. 757 y ss.), sobre la diferencia entre la libertad personal, tutelada en el artículo 13 de la Constitución italiana, y la inviolabilidad del domicilio (art. 14). Esta Sentencia de la Corte Costituzionale italiana se pronunció sobre los registros domiciliarios realizados por agentes tributarios sin autorización judicial, aun con noticias o sospechas fundadas de violación delictiva de leyes tributarias. Aunque refleja la remisión que realiza el art. 14 CI a las garantías de la libertad personal del art. 13 CI, sin embargo, y en atención primordialmente al art. 14.3 CI, y los citados motivos fiscales, afirma la autonomía de cada uno de esos derechos. Vid. GIOCOLI NACCI, P., "Libertà di Domicilio", en la obra colectiva *Trattato di Diritto Amministrativo*. Diretto da Giuseppe Santaniello. Vol. XII, "Libertà Costituzionali e limiti amministrativi". Cedam, Padova, 1990, pág. 76 y ss., distingue la libertad domiciliaria de la libertad personal (art. 13), para conectarla con la libertad individual (donde también se sitúan, además de la personal y la domiciliaria, las de correspondencia, de circulación, de culto, etc.); porque la inviolabilidad del domicilio no destaca la presencia física del hombre sino la proyección de su personalidad en ese lugar.

<sup>3</sup> FAVOREU, L., "La Cour de cassation, le Conseil Constitutionnel...", *op. cit.*, pág. 175, afirma que el Conseil ha adoptado una concepción amplia de la libertad individual, incluyendo a la vida privada. RENOUX, T., *Le Conseil Constitutionnel...*, *op. cit.*, pág. 515, pone de relieve la ambigüedad del art. 66 de la CF cuando hace recaer en la autoridad judicial la protección de la 'libertad individual'. La discusión se planteaba, entonces, a la hora de concretar qué cabe en esa expresión. El Conseil Constitutionnel colma esa 'libertad individual' desde la consideración del sujeto como base del sistema, refiriéndola, en una concepción amplia, a los derechos y libertades fundamentales, entre ellos el de respetar la vida privada. Así se pudo comprobar en la Sentencia del Conseil n° 76-75, de 12 de enero de 1977, relativa a la 'fouille des véhicules', que acogió una 'libertad individual lato sensu'. Este derecho a la vida privada no fue protegido en el ordenamiento jurídico francés hasta su recepción en el ordenamiento jurídico privado -Ley n° 70-643, de 17 de julio de 1970-, lo que condujo a que el Conseil recurriera al principio más general de la libertad individual. Vid., más detenidamente, LINDON, R., "Les dispositions de la loi du 17 juillet 1970 relatives à la protection de la vie privée", *JCP*, 1970, I, pág. 2357.

<sup>4</sup> Vid. MATIA PORTILLA, J., *El derecho fundamental...*, *op. cit.*, pág. 25.

derechos, con sólo haber plasmado en el articulado constitucional uno de ellos hubiera bastado. Además, esa reunión en un sólo bien jurídico es difícilmente explicable desde la dogmática de los derechos fundamentales<sup>5</sup>. Si identificamos el bien jurídico 'intimidad' con el derecho a la inviolabilidad del domicilio y el derecho a la intimidad, podemos llegar a cuestionarnos la necesidad de este apartado segundo del artículo 18.

Con dicha orientación, la única novedad que aportaría el apartado segundo del art. 18 CE sería la delimitación de esa intimidad manifestada en un concreto espacio físico. Sin embargo, la STS, de 19 de enero de 1995, f.j. tercero, afirmó que "el establecimiento de un ámbito de intimidad constitucionalmente protegible no está vinculado a la habitación en sí misma, sino al libre desarrollo de la personalidad y, consecuentemente, no necesita estar físicamente vinculado al ámbito espacial en el que el ciudadano habita con cierta permanencia". De hecho, podría pensarse que no se ha producido inviolabilidad del domicilio si los órganos de la Inspección de los Tributos entran en él pero sin que se demuestre interés alguno por inmiscuirse en la intimidad de los sujetos<sup>6</sup>. A mayor abundamiento, no existiría agresión de este derecho si la entrada realizada por los Inspectores de los Tributos se produjese sin consentimiento del titular, en un momento o circunstancias en que no pudiese entenderse lesionada intimidad alguna por encontrarse, por ejemplo, las puertas y ventanas abiertas, o ausente el sujeto.

Por tanto, la relación existente entre los derechos del artículo 18 CE presenta una indudable 'proximidad y recíproca influencia'. Pero ambos son derechos autónomos y tienen rasgos propios -que se perciben en la misma redacción constitucional con la exigencia de autorización judicial o no, etc.-, aunque sean complementos unos de otros, y garantes de determinados ámbitos configuradores de la libertad que permiten el desarrollo de la personalidad<sup>7</sup>. Indudablemente que existe relación, mediata nos atreveríamos a decir, entre ellos; especialmente, entre el derecho a la inviolabilidad del domicilio y el derecho a la intimidad. Pero esa especial relación no puede reducirlos a una identidad o instrumentalidad entre ellos, como asume, por ejemplo, Matia Portilla<sup>8</sup>. Esa diferente redacción constitucional, y la remisión expresa a la

---

<sup>5</sup> Así es puesto de relieve también por BIGLINO CAMPOS, P., en el *Prólogo* al libro de MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental...*, *op. cit.*, pág. XIX y ss.

<sup>6</sup> CASAS VALLÉS, R., "Inviolabilidad domiciliar y derecho...", *op. cit.*, págs. 171-172, advierte: "pensar que el domicilio se protege sólo porque en él se desarrolla la vida íntima de la persona (...) es tan plausible en apariencia como peligrosa en la realidad".

<sup>7</sup> El propio TC así lo ha afirmado en la *S. 170/1987, de 30 de octubre*, pronunciándose concretamente sobre el derecho a la intimidad y a la propia imagen; también en la *Sentencia 231/1988, f.j. tercero*; y en la *214/1991, de 11 de noviembre*; y más claramente en el *ATC 257/1985, de 17 de abril*. Las *STS de 19 de enero, de 8 y 16 de mayo, de 14 de junio de 1995* así lo reconocen del derecho a la intimidad, afirmando que se deriva directamente del derecho al libre desarrollo de la personalidad.

<sup>8</sup> Sin embargo, MATIA PORTILLA, F. J., "Derecho comunitario y Derecho nacional...", *op. cit.*, pág. 5190, y del mismo autor *El derecho fundamental...*, *op. cit.*, pág. 61 y ss., se muestra partidario de compaginar la autonomía del derecho a la inviolabilidad del domicilio y, a su vez, su carácter instrumental respecto al derecho a la intimidad. Según este autor, "si bien es cierto que la violación del domicilio no exige una lesión efectiva de la intimidad (en lo que se manifiesta la autonomía del derecho), esto no excluye que la intimidad se presuma lesionada al ser violado el domicilio (carácter instrumental)". Considera que los derechos del art. 18.1 y 18.2 "sirven a la intimidad, uno (el recogido en el art. 18.1 CE) reconoce el derecho en sí y el segundo (el contenido en el art. 18.2 -como el del 18.3-) agrava la protección del derecho en determinados ámbitos". La consecuencia que extrae es que se produce una presunción *iuris et de iure* de conculcación de la intimidad del titular del domicilio.

regulación legal sólo en el art. 18.1 CE, es uno de los aspectos más problemáticos y donde más claramente se resquebraja esa ligazón. Precisamente, el ATC 257/1985, de 17 de abril, afirmó, f.j. segundo, que “el derecho a la intimidad que reconoce el artículo 18.1 de la Constitución por su propio contenido se refiere a la vida privada de las personas individuales, en la que nadie debe inmiscuirse sin estar debidamente autorizado, y sin que en principio las personas jurídicas, como las sociedades mercantiles, puedan ser titulares del mismo, ya que la reserva acerca de las actividades de estas Entidades quedará, en su caso, protegida por la correspondiente regulación legal, al margen de la intimidad personal y subjetiva constitucionalmente decretada; pero es que, además, y en el caso de que *hipotéticamente* se estimare que el derecho a la intimidad acogiera a las personas jurídicas, estaría como el resto de los derechos fundamentales limitado en su total dimensión...”<sup>9</sup>. Esa posibilidad o no de predicar su aplicación a las personas jurídicas orientó las reflexiones -sobre todo, después de la STC 137/1985- hacia el deslinde entre la intimidad y la inviolabilidad del domicilio. La STC 66/1999, de 26 de abril, consciente de las respuestas que dejó sin resolver la mencionada sentencia, y la dificultad que origina la búsqueda de un bien jurídico protegido para el concreto caso de las personas jurídicas, opta por afirmar, en el f.j. cuarto, que el “núcleo esencial del derecho a la inviolabilidad del domicilio, (...) es la preservación de la intimidad personal y familiar”, al menos con las personas físicas; también identifica ese “ámbito de intimidad en su sentido originario” con el “referido a la vida personal y familiar”. Todas estas afirmaciones son reflejadas por el TC para tratar de justificar sus razonamientos sobre las personas jurídicas.

Hay autores que remiten el fundamento de la protección domiciliaria al respeto a la *dignidad humana*<sup>10</sup> y, consiguientemente, a una genérica *libertad de las personas*<sup>11</sup>. De acogerse una interpretación estricta de esa alusión a la dignidad, las personas jurídicas no resultarían titulares de este derecho. De ahí que, por ejemplo, Biglino Campos incide en su entendimiento como “concreción de la idea de libertad”<sup>12</sup>. Para Serrano Alberca, y en la doctrina italiana *Pietro Virga*, la inviolabilidad del domicilio, aun con fundamento en la intimidad de la persona, sirve

---

<sup>9</sup> La Sentencia de la Audiencia Nacional, de 11 de julio de 1995, en su f.j. undécimo, manifiesta que, siendo una sociedad anónima, “como tal no puede alegar intimidad alguna frente a la Administración Tributaria; su intimidad son sólo sus libros y sus cuentas, que han de estar siempre a disposición de la Inspección (art. 110 LGT). Y si desde esta perspectiva se quiere pasar a la del secreto en el ejercicio de su actividad comercial, concluiremos que la Constitución no reconoce, en general, tal derecho, sino que lo limita al ámbito de la información y al de ciertos profesionales (v.g. abogados) para eximirles del deber de declarar sobre hechos delictivos (art. 24.2)”.

<sup>10</sup> Dignidad que, como dijo la STC 231/1988, y recogió también el ATC de 28 de enero de 1998, exige mantener una mínima calidad de vida; una autodeterminación personal en los aspectos más básicos; cfr., también, la STS de 31 de enero de 1995 y las SSTC 20/1992, de 14 de febrero y la 143/1994.

<sup>11</sup> Así, la STS de 23 de diciembre de 1993 (Ar. 9710) y de 15 de diciembre de 1994 (Ar. 10153). Vid. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., “La protección constitucional al domicilio en el ámbito tributario”, *Ciss Com.*, nº 78, 1990, pág. 67, y por ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F., DAGO ELORZA, I., *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales*. Ciss, Valencia, 1991, pág. 493. También, en idéntico sentido, CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., “El derecho a la intimidad como...”, *op. cit.*, pág. 740

<sup>12</sup> BIGLINO CAMPOS, P., en el *Prólogo* a la obra de Matia Portilla, *El derecho fundamental...*, *op. cit.*, pág. XXII. Sin embargo, CASAS VALLÉS, R., “Inviolabilidad domiciliaria y derecho...”, *op. cit.*, pág. 170, es partidario de entender que el bien jurídico ‘libertad’ es el común denominador de todos los derechos fundamentales, afirmando que “no existe sólo un ‘derecho a la libertad’ que se invoca para proteger el domicilio, etc.”, sino que “existen toda una serie de derechos fundamentales que, por muy relacionados que estén, funcionan y pueden ser invocados autónomamente”.

también para garantizar la *seguridad personal*<sup>13</sup>, al considerar el ámbito domiciliario como prolongación de la personalidad; entendiéndose otros autores que está vinculado con el derecho a la *autonomía física* de las personas, configurándolo así como una esfera espacialmente protegida frente a invasiones externas.

Tras estas opiniones doctrinales, y las afirmaciones plasmadas en las resoluciones del TC - aunque resulta destacable la última Sentencia del TC 66/1999, por la orientación dada a sus argumentaciones-, conviene recordar que es un derecho que surgió ligado a la protección de la propiedad y a la seguridad personal, pero que fue desembocando hacia una protección de aspectos de la personalidad y de la libertad en un concreto espacio físico. De ahí que su ubicación constitucional resulte contigua a los derechos que protegen manifestaciones de esa personalidad y el ejercicio de esa vida privada. Reconocemos, por tanto, la singularidad del derecho a la inviolabilidad del domicilio, pues resulta plasmado expresamente en un precepto constitucional junto a derechos que, aun a pesar de su autonomía y heterogeneidad, no dejan de tener un sustrato de protección común, cuyo objeto ha sido identificado por algunos con la intimidad.

Sin embargo, y como apreciaremos de las orientaciones asumidas por la STC 66/1999, menores esfuerzos argumentales -que logran desenfocar las apreciaciones que se hacen cuando se trata de una persona física o una jurídica, como analizaremos-, se necesitarían de considerar protegido el espacio físico donde pueda desenvolverse el sujeto con entera libertad<sup>14</sup>, y con capacidad de admisión y exclusión; libertad en un espacio físico que permite desarrollar su personalidad con la autonomía suficiente para gozar de su vida privada. Como expuso Motzo<sup>15</sup>, se pretende tutelar “la comprensión del domicilio como centro de la existencia, como soporte físico y manifestación, conjuntamente, de la vida más privada de los ciudadanos”.

Como analizaremos al tratar de la titularidad del derecho por las personas jurídicas, la reciente STC 66/1999, de 26 de abril, destaca de este derecho del art. 18.2 CE su “estrecha vinculación

---

<sup>13</sup> Vid. SERRANO ALBERCA, “Artículo 18.2 CE”, en la obra dirigida por GARRIDO FALLA, *Comentarios a la Constitución española*. Civitas, Madrid, 1985, págs. 365 y ss. Opinión recogida también por HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F., “El estatuto del contribuyente en el Reglamento de la Inspección”, *REDF*, nº 80, 1993, pág. 729, considerando la inviolabilidad del domicilio como “una garantía de la seguridad e intimidad personal”. En Italia, VIRGA, P., “‘Ius excluendi alios’ e libertà domiciliare”, *Diritto e giurisprudenza*, 1950, pág. 221, afirma que el ‘diritto di libertà domiciliare’ constituye una especie del más amplio ‘diritto di sicurezza personale’, que se manifiesta con una doble tutela, contra terceros y contra la autoridad pública.

<sup>14</sup> Como declaró la STS (penal) de 24 noviembre 1995, y también recoge la S. de 6 de abril de 1998, “...cierto es que toda persona ha de contar con la garantía de respeto para un ámbito físico de privacidad que esté caracterizado por la posibilidad real de excluir intrusiones de otras personas y de la autoridad pública y donde pueda el individuo ejercer su más íntima libertad y, en este sentido, ha sido objeto de garantía en múltiples preceptos constitucionales y de tratados internacionales, desde el Bill of Rights,... Pero el respeto del domicilio es un complemento del derecho de libertad de la persona lo que determina que la garantía de esta última ha de determinar la protección también del lugar donde se desarrolla la parte más íntima de la vida (Sentencia de 21 diciembre 1993)”. Y afirma que “la protección a la inviolabilidad del domicilio es una ampliación del derecho a la libertad del individuo”, por lo que no se atribuye a los reclusos que están privados de ella, de donde deduce que “las celdas de los internos situadas en instituciones penitenciarias son de aquellos edificios o lugares cerrados que no constituyen domicilio y sí edificios públicos, para entrar en los cuales no es preciso resolución judicial mediante auto motivado...”.

<sup>15</sup> Vid. MOTZO, “Contenuto ad estensione della libertà domiciliaria”, *Rassegna di Diritto Pubblico*, 1954, págs. 509-510.



con su ámbito de intimidad”, en el caso de las personas físicas. Pero introduce criterios novedosos y que se desvían de esta interpretación al analizar su atribución a dichos entes. Sobre ello volveremos con posterioridad.

### **2.3.- EL ARTÍCULO 18.2 CE Y LA DOCTRINA DEL TEDH SOBRE EL ART. 8 DEL CEDH: EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD, LA TRASCENDENCIA TRIBUTARIA Y LAS INJERENCIAS ARBITRARIAS COMO LÍMITE**

La cercanía entre la protección otorgada al domicilio y a la vida privada ha sido asumida por el CEDH, y así se aprecia en su art. 8. Este precepto proscribiera cualquier injerencia pública en el ejercicio del derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia, si no está prevista por la ley (cfr. art. 8.1 LO 1/1982) y constituye una medida necesaria, en una sociedad democrática, para la protección de ciertos intereses taxativamente enunciados en dicha disposición, entre los que se encuentra el bienestar económico del país y la protección de otros derechos. Sin embargo, en España, la vida privada como tal no aparece mencionada en ningún precepto de nuestra Constitución ni de la legislación propia<sup>16</sup>, tampoco del ámbito tributario<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup>Tampoco la LO 1/1982 reguladora del derecho a la intimidad proporciona una definición. Únicamente, en su artículo 2, se limita a atender “al ámbito que, por sus propios actos, tenga cada persona reservado para sí mismo o su familia”, lo que, en certera expresión de Arsuaga Navasqués, “aporta cierta dosis de relativismo a la idea de intimidad”, pues, “lo que para una persona es íntimo no tiene porqué serlo para otra”. Subjetivismo pretendidamente salvado en el ámbito del derecho privado, en cierto modo, con la enumeración de intromisiones ilegítimas que realiza el artículo 7 de dicha disposición legal. Vid. ARSUAGA NAVASQUÉS, J. J., “Consideraciones a favor de...”, *op. cit.*, pág. 85. ROJO AJURIA, L., “La tutela civil del...”, *op. cit.*, pág. 148, realiza una crítica de esta Ley Orgánica, por haberse inclinado, según el autor, hacia un concepto de ‘privacy-property’, anclado en esquemas privatistas, lo que supondría un estrechísimo desarrollo del art. 18.1 CE.

<sup>17</sup>CERVERA TORREJÓN, F., “El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario”, *CT*, nº 15, pág. 49 y ss., y, más concretamente, en *La inspección de...*, *op. cit.*, pág. 82 y ss., pone de relieve que en 1975, fecha de realización de su estudio, las únicas limitaciones materiales a las actuaciones de la Inspección tributaria eran el secreto profesional y del protocolo notarial, las referidas a las cuentas bancarias y la que recaían sobre algunos aspectos de la investigación de la vida privada en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta prohibición de realizar actuaciones indagatorias en la vida privada se recogió en el art. 28 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, reguladora de la Contribución General sobre la Renta, y concretamente respecto del método de determinación de la base imponible mediante signos externos de renta gastada. El art. 28, regla cuarta párrafo segundo establecía que: “la existencia de signos externos de renta gastada o consumida no permitirá en ningún caso inquisición sobre la *vida privada ni sobre el hogar* de las personas en quienes tales signos se hubieren apreciado”. Y recogida con idéntico texto en la Orden de 14 de mayo de 1955, art. 8. Sin embargo, la LGT, en 1975, solamente hacía una alusión en el art. 111, como excepción al deber de colaborar. El contenido del art. 28 citado se recogió, con diferentes numerales pero con idéntico contenido, en la Ley 41/1964, de 11 de junio, del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, y en el Texto Refundido de la Ley reguladora de ese impuesto (Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre), en el art. 19.2. Actualmente, el art. Además, el art. 111.5 LGT diferencia entre datos privados patrimoniales o no; parece que, con esa distinción, se puede excluir a algunos de ellos del derecho a la intimidad, mientras que los datos privados patrimoniales, en tanto que interesan a la Administración Tributaria, no se incluirían en ese ámbito de intimidad constitucionalmente protegida, así como directamente a la intimidad, en numerosos preceptos de la Ley 1/1998. V.gr. art. 3.h) de la Ley 1/1998 se establece el derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las Leyes (que ya se encuentra en el art. 113 LGT). El art. 6 de dicha Ley, en su ordinal cuarto, dispone que “la Administración Tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos deberán suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, *con supresión en ellas de toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que se refiere*”. De todos modos, su cumplimiento se

Además, se aprecia fácilmente que el art. 18.2 de la CE no hace referencia más que a la entrada o registro, sin aludir, como realiza el art. 8 del CEDH, a las causas que permiten una injerencia en ese ámbito domiciliario y que evitan que sea considerada como ilegítima o arbitraria<sup>18</sup>. Como analizaremos más detenidamente, desde una orientación acorde con la interpretación del derecho a la inviolabilidad domiciliaria del art. 8 del CEDH realizada por las Sentencias del TEDH, se proscriben las intromisiones e injerencias arbitrarias, la inexistencia de finalidad legítima, así como la no proporcionalidad de la medida, su ponderación y su fundamentación.

El TEDH, en la S. Niemitz y Costello Roberts<sup>19</sup>, afirmó la imposibilidad de definir exhaustivamente, por su amplitud, la noción de 'vida privada' establecida en el art. 8 CEDH, junto a la cual se sitúa la inviolabilidad de domicilio. Considera el Tribunal que, además de incluir en dicho ámbito un 'círculo íntimo' marcado por la libertad personal y la exclusión del mundo exterior a dicho círculo, debe también entenderse protegido el derecho del sujeto a desarrollar libremente relaciones con sus semejantes. Una de las más importantes consecuencias que se desprenden de dichos pronunciamientos del TEDH es la inclusión en la 'vida privada' de las actividades comerciales o profesionales, especialmente en caso de profesiones liberales. Implícitamente, el Tribunal reconoce la distinción entre intimidad y vida privada, siendo éste último un concepto de amplitud y alcance mayor del que tendría el de 'intimidad'<sup>20</sup>.

Ahora bien, cuando el TEDH ha tenido que pronunciarse sobre la inviolabilidad domiciliaria, lo ha hecho acudiendo al art. 8 del CEDH y aludiendo a un amplio derecho al respeto de la vida

---

prevé difícil. También el art. 14 de la Ley 1/1998, al recoger la posibilidad de que el contribuyente que sea parte en un procedimiento de gestión tributaria, en cualquier momento de su desarrollo, pueda conocer el estado de tramitación, u obtener, a su costa, copia de los documentos del expediente, "salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o así lo disponga una Ley". El art. 18 establece el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que la Administración Tributaria ha obtenido, pudiendo ser utilizado únicamente para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada. La cesión o comunicación a terceros únicamente será posible en los casos previstos por las leyes. Establece también el deber del "más estricto y completo sigilo" para las autoridades, funcionarios u otras personas al servicio de la AT, salvo en los casos previstos en las leyes. Hay que relacionar este precepto con el art. 113 LGT.

<sup>18</sup> Términos empleados para calificar a las entradas o registros en la LO 1/1982, arts. 1, 2.2, 7, 8 y 9.

<sup>19</sup> S. TEDH Niemitz, A 251-B, nº 29 y la S. TEDH Costello Roberts, A 247-C, nº 36. Vid una más detallada exposición en RUIZ MIGUEL, C., *El derecho a la protección...*, op. cit., pág. 34 y ss. En las *Sentencias del TEDH, Niemitz vs. Alemania, de 16 de diciembre de 1992, Serie A, vol. 251, y la Sentencia Funke, Cremieux, Mialhe y Dobbertin vs. Francia, de 25 de febrero de 1993, Serie A, vol. 256*, se adoptó un concepto extensivo de vida privada. Así, las nociones de vida privada, domicilio y la correspondencia protegen también las actividades profesionales o comerciales, y a los locales donde éstas se realicen o ejerciten. En la STEDH Niemitz vs. Alemania, de 16 de diciembre de 1992, realiza una interpretación amplia y extensiva tanto de la vida privada como del domicilio. Se manifestó partidario de incluir, en cierta medida, esas relaciones profesionales o comerciales dentro del respeto a la vida privada, como corolario del derecho del individuo a entablar relaciones con sus semejantes. Según el Tribunal, constituiría una restricción desmesurada limitar la vida privada a un círculo íntimo donde cada sujeto pudiese dirigir su vida personal libremente, pero estableciendo una separación tajante entre ese círculo y el mundo exterior. Y, además, excluir esas relaciones profesionales del ámbito protegido por el art. 8 del CEDH podría suponer la injerencia arbitraria de los poderes públicos en ellas. Sobre el ámbito incluido en el domicilio, sitúa también a los despachos profesionales.

<sup>20</sup> Cfr. la opinión concordante del Juez Martens a la *Sentencia TEDH Beldjoudi, A 234-A, nº 3*, citado por RUIZ MIGUEL, C., *El derecho a la protección...*, op. cit., pág. 35.

privada<sup>21</sup>. Es decir, este Tribunal Europeo se ha limitado a destacar la protección del espacio físico que se considere domicilio como un lugar que recibe las manifestaciones de esa vida privada, pero sin pivotar el peso de la argumentación sobre una delimitación y concreción de su bien jurídico protegido. Por el contrario, ha incidido en el análisis de las exigencias que permiten limitar las intromisiones en ese espacio domiciliario, evitando aquellas injerencias arbitrarias, que no estén previstas por la ley y que el bienestar económico del país o los derechos de los demás no lo permitan.

Esta manera de afrontar el problema que ha ido ganando terreno, en consonancia con las resoluciones del TEDH, en nuestros tribunales internos. Así puede verse tanto en el ATC 201/1994, de 9 de junio, como en el Auto, de 28 de enero de 1998. En ellos se negó a que “todo registro de un equipaje practicado sin consentimiento del titular sea constitutivo de injerencia ilícita en su derecho fundamental a la intimidad personal, ya que este derecho, como cualquier otro de naturaleza fundamental, está obviamente sujeto a ciertas limitaciones enunciadas, entre otras, en la STC 110/1984, f.j. quinto, en la que expresamente se afirma, por otra parte, que para que las intromisiones en el mencionado derecho puedan reputarse legítimas es necesario que hayan sido acordadas por la autoridad competente de conformidad con la Ley, y que respondan a imperativos de interés público. No otra cosa se deduce, por lo demás, de la norma contenida en el art. 8.2 del CEDH”<sup>22</sup>.

Por tanto, aun sin delimitar el contenido del derecho, ni definir el bien jurídico que protege, el TC, en dos decisivas Sentencias<sup>23</sup> también para nuestro estudio (la 22/1984 y 110/1984), se acerca al análisis de los derechos desde la virtualidad de sus límites. Y la manera más coherente de hacerlo -según este planteamiento que pretende compaginar los derechos con otros bienes jurídicos constitucionales-, es asumir, de principio, un contenido amplio del derecho<sup>24</sup>. De este modo, si la situación concreta a analizar -v.gr. la pertenencia de las cuentas corrientes al ámbito de la intimidad- se entiende incluida en el derecho en cuestión -como así tiende a considerarse-, el enfoque de la siguiente tarea supone incidir en sus relaciones con esos otros bienes. Una vez

---

<sup>21</sup> Este derecho ya recibió atención por el Convenio para la protección de datos personales ante su tratamiento automatizado, pactado el 27 de enero de 1984 en Estrasburgo, y ratificado por España el 27 de enero de 1984. En él se puso de relieve la necesidad de “ampliar la protección de los derechos y de las libertades fundamentales de cada uno, concretamente el *derecho al respeto de la vida privada*”. Convenio que servirá, según la STC 254/1993, “para configurar el sentido y alcance de los derechos recogidos en la Constitución”; y cfr. la STC 143/1994, de 9 de mayo, f.j. séptimo.

<sup>22</sup> El ATC de 28 de enero de 1998, f.j. segundo, afirma: “No constatamos, pues, que se haya producido la lesión original denunciada del derecho a la intimidad, toda vez que ni se aportan datos concluyentes relativos a que el conocimiento obtenido se refiera directamente al recurrente o a alguna persona física, ni, en cualquier caso, se muestra que el conocimiento obtenido trascendiera del ámbito profesional y llegara a la actividad íntima o privada de las personas físicas, al ‘reducto de inmunidad’ (STC 20/1992) que diseña el art. 18.1 CE”. Podemos traer a colación el ATC 201/1994, de 9 de junio, al adoptar también el razonamiento de que, aunque el conocimiento del equipaje que una persona traslada de un lugar a otro con motivo de un viaje puede descubrir “aspectos de su vida privada (...), no parece aventurado considerar que tales enseres están abarcados en el ámbito de protección que irradia del derecho a la intimidad personal consagrado en el art. 18.1 CE”.

<sup>23</sup> Además, la doctrina sentada por la STC 110/1984 fue reiterada por los Autos del TC de 982/1986, de 19 noviembre; 877/1987, de 8 de julio, y 52/1992, de 18 febrero. Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica...*, op. cit., pág. 326 y ss.

<sup>24</sup> Vid. MEDINA GUERRERO, M., *La vinculación negativa...*, op. cit., pág. 93 y ss.

considerado que la situación resulta amparada por el derecho, se detiene a analizar la justificación de la medida que, incidiendo sobre el derecho, se pretende adoptar en relación con el bien constitucionalmente protegido. Así, la STC 22/1984 y otras ya citadas relacionan el derecho del art. 18.2 y el apartado primero, manteniendo, “al menos prima facie, un concepto constitucional de domicilio de mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico-administrativo”, imponiendo “una extensa serie de garantías y facultades...”. Sobre ellas volveremos con posterioridad. También la STC 110/1984 responde a este modo de operar.

Eso no significa que, porque haya sido el método utilizado por el TC para afrontar, precisamente, la materia de nuestro estudio, no podamos observarle algunos inconvenientes, nada livianos, que las han hecho acreedoras de fuertes críticas doctrinales<sup>25</sup>. De hecho, da la impresión de que utilizan unos argumentos excesivamente simples, insuficientes, y, en alguna cuestión esencial -como la de delimitar el bien jurídico protegido por el derecho en cuestión- también inexistentes o ciertamente discutibles.

Incidamos, aunque brevemente, en el proceder del TC, pues aclarar el modo de afrontar la resolución de las controversias -en línea con el TEDH-, cuando del art. 18 CE, apartados primero o segundo, se trata, nos ayuda a comprender las soluciones que adopta. La STC 110/1984 se plantea, en primer lugar, si el conocimiento de las cuentas corrientes por la Administración a efectos fiscales se comprende en la zona de la intimidad constitucionalmente protegida (f.j. cuarto). Con posterioridad ‘resume’, e identifica ese interrogante, con este otro: “¿en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente?”. En ambos casos, la conclusión es igual de tajante y poco argumentada. En la primera cuestión, de adoptar una respuesta negativa, el tema hubiera resultado zanjado. Sin embargo, el TC opta por admitir “como hipótesis” (f.j. quinto) que a esas cuentas corrientes alcanza la protección del art. 18.1 CE. A este interrogante se aproximó también el ATC 642/1986, f.j. 3, reconociendo que “no hay duda de que, *en principio*, los datos relativos a la situación económica de una persona y, entre ellas, los que tienen su reflejo en las distintas operaciones bancarias en las que figura como titular, entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida”.

El siguiente paso se enfoca a fijar el bien constitucional que se hace acreedor de esa compaginación con el derecho, y aplicar el principio de proporcionalidad en su triple vertiente para lograr la compaginación equilibrada del derecho con ese concreto bien. En este punto, el TEDH tiene la ventaja de que el mismo art. 8 del CEDH cita explícitamente las exigencias de bienestar económico del país, y el ejercicio de los demás derechos, junto con la proscripción de las intervenciones arbitrarias, en esa relación con el derecho al respeto a la vida privada y al domicilio.

Si el ‘modus operandi’ del TC sigue los pasos descritos, las argumentaciones que les acompañan no se pueden catalogar como satisfactorias. Al segundo interrogante que se planteaba

---

<sup>25</sup> Nos remitimos, principalmente, a NOGUEROLAS PEIRÓ, N., en la obra colectiva *Sobre la intimidad*. Fundación Universitaria San Pablo-Ceu, Valencia, 1996, pág. 189, y también en “La intimidad económica...”, *op. cit.*, pág. 581. No coincidimos con este autor cuando aplica, pág. 189, la teoría de las ‘preferred position’ de las libertades, propia del ordenamiento norteamericano, al achacar a la Sentencia que obviase, sin embargo, que uno de los términos de la ponderación es un derecho fundamental y el otro un bien constitucionalmente protegido. De este modo, la S. debería partir, según este autor, de la preferencia del derecho a la intimidad y, desde ella, analizar el caso, matizar las actuaciones de la Administración Tributaria, y poner límites a esa investigación.

la misma Sentencia, el TC responde tan taxativamente que el razonamiento brilla por su ausencia. Efectivamente, la cuestión de si la Administración puede conocer y exigir los datos sobre la situación económica de un contribuyente se resuelve por el TC afirmando: “no hay duda de que en principio puede hacerlo. La propia existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su actividad lo demuestra”.

Que coincidamos con algunas de las ventajas de este enfoque, por la necesaria, aunque cautelosa, compaginación entre derechos y otros bienes constitucionalmente protegidos, no significa que compartamos el modo en que dicha operación de equilibrio entre ellos se argumente o justifique. Aun así, de este modo se permite la realización de los dictados constitucionales desde los principios de interpretación unitaria de la Constitución y el ordenamiento jurídico, así como los de interpretación conforme y de concordancia práctica. Y, aunque se “multiplican las injerencias y colisiones entre derechos” -según Medina Guerrero-, se permite la realización ponderada entre los contenidos constitucionales. No se rechaza de plano e inicialmente la inclusión o no en el contenido del derecho de una determinada situación o facultad, sino que se admite su pertenencia al mismo, para, con posterioridad, analizar sus límites en función de otros bienes constitucionales. En este segundo momento del razonamiento, es cuando extiende todos sus efectos el principio de proporcionalidad, en sus juicios de necesidad o indispensabilidad, juicio de adecuación y juicio de proporcionalidad en sentido estricto; matizando esa compaginación equilibrada entre bien o derecho para modular su alcance.

El déficit argumental importante en las Sentencias reflejadas se observa a la hora de razonar esa pertenencia al ámbito del derecho en cuestión. Se quedan sin respuesta varios de los interrogantes más enjundiosos que se plantean en esa relación entre protección del domicilio, de la vida privada o la intimidad, respecto de la consecución efectiva del deber de contribuir y el ejercicio de las potestades administrativas y el deber de colaboración con la Administración tributaria. No se pronuncian taxativamente -“en principio”, es la expresión que suelen utilizar esas Sentencias-, o, mejor, no argumentan, por ejemplo, si los datos económicos entran dentro del contenido del derecho fundamental a la intimidad, y si esto es así, qué protección se les dispensa y hasta dónde puede llegar la Administración tributaria en su conocimiento y utilización. No creemos que la razón para que la Administración tributaria pueda exigir esos datos económicos venga justificada por la propia existencia del sistema tributario, como afirmó la Sentencia; o, menos todavía, por la existencia de la actividad inspectora y de comprobación. Éstas, como hemos analizado, son un medio, pero nunca un fin en sí mismas. Por ello admiten, como hizo la STC 195/1994, f.j. segundo, que la tarea de inspección tributaria puede afectar a un “derecho personalísimo como el de la intimidad”, pero siempre que la aplicación del principio de proporcionalidad -previa regulación por ley y necesidad requerido por bien constitucional- lo permita<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Buena muestra es la STC de 9 de mayo de 1994, que afirmó que “resulta, por lo menos, cuestionable que en abstracto pueda entenderse vulnerada su intimidad por la exigencia de transmitir información sobre actividades desenvueltas en el tráfico económico y negocial (...) de ahí que sólo con extrema dificultad puedan calificarse como reservadas, en el sentido antes descrito típico del juego del derecho a la intimidad. No cabe duda de que puede existir un interés legítimo en mantener resguardadas del conocimiento de terceros estas actividades, pero dicho interés desborda el ámbito de estricta constitucionalidad, para introducirse en la esfera de lo puramente económico”. Ahora bien, para que tal afectación sea constitucionalmente relevante, y, por tanto, pueda considerarse lesiva del art. 18.1 CE, es preciso -como ha señalado la STC 207/1996-, que la misma carezca de una justificación objetiva y razonable, lo que no ocurre en los supuestos que ahora se analizan. Y para comprobarlo conviene examinar esta cuestión a la luz de la doctrina que sobre la proporcionalidad ha establecido este Tribunal en la sentencia que se

Tampoco podemos compartir, evidentemente, otra de los razonamientos de la Sentencia. Y es esa alusión a la necesidad de una actuación de los Inspectores de los Tributos “especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta”, refiriendo el deber jurídico de colaboración en términos tan amplios, subjetiva y objetivamente, que lo extiende “a quienes puedan prestar una ayuda relevante” en esa tarea. Que la Constitución, con la dicción expresa del artículo 31, quiera establecer un marco que permita un sistema tributario acorde y basado en los ideales de justicia nos parece empeño noble y digno de alabanza, independientemente de la mayor o menor fortuna a la hora de plasmar en la realidad esos dictados constitucionales -cuyo enjuiciamiento último, en todo caso, corresponde al TC-. Consideramos plausible y exigible, además, que dicha contribución al Erario Público con los referentes de capacidad económica, igualdad y progresividad fiscal exija la adopción de medidas para evitar una injusta distribución de la carga fiscal que, de producirse, quebraría con la justicia del sistema tributario, pues ésta no es únicamente observable en el momento de formulación normativo sino también en su aplicación. No dudamos de que, para la consecución efectiva de esa justicia tributaria, se necesita una actuación inspectora que actúe con arreglo a Derecho y que sea, además, eficaz. También está fuera de toda duda que, para la consecución de esos niveles de justicia, y dado el grado de complejidad de las relaciones económicas, se necesite de la colaboración de un mayor número de sujetos con la Administración tributaria. Ahora bien, resulta, cuando menos, un argumento excéntrico cobijar todas estas circunstancias bajo las apremiantes exigencias recaudadoras escondidas detrás de la complejidad de funciones del Estado social; excusa de la que se quiere valer la Sentencia.

La STC 143/1994, en su f.j. 6, puso de relieve que, “valorada como un conjunto de reglas de control en materia tributaria, es preciso recordar que ‘no hay un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente *con relevancia fiscal*’, esgrimible ante la Administración u otros poderes públicos, puesto que si lo hubiera, se haría imposible toda actividad general prevista en el art. 31.1 CE (STC 76/1990, f.j. 10; y 57/1994, f.j. 5; 110/1984, f.j. 3), que es un objetivo claramente legítimo desde la perspectiva constitucional”. La ‘trascendencia tributaria’ o ‘relevancia fiscal’ (f.j. sexto) es uno de los aspectos, no el único, que legitima el conocimiento por la Administración de datos que pueden pertenecer a la esfera de intimidad del sujeto pasivo o de terceros. Y, a su vez, es la que permite exigir de esos terceros un deber de colaboración para esclarecer la realidad de la imposición de otro sujeto, otorgando así efectividad a los principios constitucionales que condicionan el deber tributario tanto en su consideración normativa como en su aplicación efectiva<sup>27</sup>.

Si los datos económicos pertenecen a la esfera de la intimidad protegida por el art. 18.1 CE, pero pueden ser conocidos por la Administración tributaria en función, entre otros motivos, de su relevancia o trascendencia tributaria, puede afirmarse que se ha producido una tripartición de lo que antaño era una clara escisión o bipartición. Así, del clásico deslinde entre datos públicos y privados, actualmente se pueden distinguir tres espectros diferentes, el público, el privado y el íntimo. Al menos, cuando el TC ha analizado la relación entre derecho a la intimidad de los datos económicos ante las actuaciones de la Administración tributaria, y su interés para la efectividad

---

acaba de citar”.

<sup>27</sup> Es decir, esa genérica exigencia de colaboración de terceros ajenos a la realización estricta del hecho imponible es instituida para lograr que el sistema tributario se aplique efectivamente a todos, y en la medida querida por el mismo legislador. De dejarse las obligaciones tributarias al libre y espontáneo cumplimiento lo que se producirá, en caso de incumplimiento, es una distribución de la carga fiscal desigual.

del deber de contribuir, se desprende la consideración de los datos económicos como incluidos en la protección del derecho a la intimidad. Pero son datos cuya reserva puede ceder, con las garantías debidas, ante la necesidad de su conocimiento por los órganos de la Administración tributaria. De manera que, ante el fenómeno tributario, el derecho a la intimidad parece descansar en la distinción -que Nieto García aplica al domicilio<sup>28</sup>, y que parece orientar a la STC 66/1999, como analizaremos- entre una esfera íntima -inescrutable por la Administración tributaria-, otra totalmente pública, y, entre medias, un conjunto de datos aprehensibles por la Administración tributaria pero con garantías -entre ellos, los económicos-, siempre que dispongan de 'trascendencia o relevancia tributaria'<sup>29</sup>. Así se observa en la STC, de 22 de abril de 1993, donde deslinda entre esfera económica y esfera íntima, afirmando que "lo decisivo para determinar la licitud o ilicitud de esta circulación (de informaciones sobre cantidades económicas percibidas y que venían fijadas en un contrato de trabajo) no es un incondicionado y absoluto derecho a la preservación de la reserva sobre los datos económicos, sino la aptitud de éstos para, en un análisis detallado y conjunto, acceder a las informaciones ya no atinentes a la esfera económica de la persona sino relativas directamente a su vida íntima personal y familiar".

Además, si se acepta esta orientación asumida por el TEDH, cierto que favorecido por la redacción del art. 8 del CEDH, en coherencia con este precepto también debe exigirse que ese conocimiento por la Administración resulte previsto en regulación legal encaminado al bienestar económico del país, y tras la valoración del oportuno principio de proporcionalidad desde la efectividad de sus tres juicios inherentes -necesidad, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto-<sup>30</sup>, que la desvinculen de cualquier tipo de arbitrariedad o desviación de poder. En definitiva, supone acoger lo que el profesor Escribano considera "la funcionalidad de la quiebra del derecho a la intimidad"<sup>31</sup>. Sin olvidar el derecho del sujeto configurado como libertad

---

<sup>28</sup> Para el profesor NIETO GARCÍA, A., "Actos administrativos cuya...", *op. cit.*, págs. 31-32, la protección del domicilio se expresa en círculos concéntricos. El núcleo sería el domicilio familiar, rigurosamente protegido; luego existe un círculo exterior que también es domicilio, pero donde no aparece intimidad personal alguna, encontrándose, por ello, menos protegido. La idea, que el insigne administrativista atribuye a MAUNZ, ha sido utilizada frecuentemente por nuestro TC en el derecho a la intimidad, no siendo afirmable tan fácilmente en la inviolabilidad del domicilio. Vid., MAUNZ, TH., "Comentario al art. 13 GG", en Maunz-Dürig, Herzog, Scholz, II, entrega 19, septiembre de 1981.

<sup>29</sup> Cfr. HERRERA MOLINA, P. M., *La potestad de información...*, *op. cit.*, pág. 193-197, siguiendo a RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto Bancario...*, *op. cit.*, pág. 36 y ss.. Este autor expone la doctrina alemana relativa a la protección de la intimidad, y su diferente graduación en función del mayor o menor interés que dichos datos representen, facilitando o prohibiendo, en su caso, su conocimiento por la Administración tributaria.

<sup>30</sup> El art. 8.1 de la Ley Orgánica 1/1982 dispone que "no se reputarán, con carácter general, intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la Autoridad competente de acuerdo con la Ley". Pero esta manera de acercarse al derecho no supone atender a un límite específico de él, sino a la incuestionable interdicción de la arbitrariedad o de la desviación de poder de la Administración. Vid. GARCÍA AÑOVEROS, J., "Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales", *REDF*, *op. cit.*, pág. 224. TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional", *REDF*, n° 100, 1998, pág. 695, considera que, a la extensión de la obtención de datos con trascendencia tributaria, "el TC no ha sabido o no ha querido poner límites, a pesar de que evidentemente puede entrar en colisión con los derechos constitucionales, como el derecho a la intimidad". MENÉNDEZ MORENO, A., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Los obligados tributarios...", *op. cit.*, pág. 142, y critican que el TC "en ningún caso ha especificado cuándo y en qué condiciones puede producirse" esa solicitud administrativa de datos con trascendencia económica

<sup>31</sup> La "relevancia tributaria condiciona que los datos conocidos u obtenidos deben quedar expresa y terminantemente afectos a ese fin tributario, que sean susceptibles de producir consecuencias en el ámbito

positiva de ejercitar un control sobre el conocimiento ajeno de los datos y aspectos reservados de la propia persona<sup>32</sup>; evidentemente, también ante la Administración tributaria.

La crítica más acerada a este proceder se basa en que la 'trascendental' noción de 'relevancia tributaria' no ha sido clarificada ni legal ni jurisprudencialmente con la suficiente nitidez<sup>33</sup>. De hecho, no lo hace la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 16 de mayo de 1990, que, en opinión de Palao Taoadá, ha venido a degradar la trascendencia tributaria en 'mera utilidad' de la Administración<sup>34</sup>. Solamente la describe como "la cualidad de aquellos hechos o actos que

---

tributario". Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F., en la obra colectiva *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del contribuyente*. Madrid, 1998, pág. 123, y también del mismo autor "Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria", *QF*, n° 4, 1998, pág. 11, haciendo alusión, específicamente, a que la "funcionalidad de la quiebra del derecho a la intimidad impide que de sus resultados puedan obtenerse otros frutos que los estrictamente relacionados con el objeto que justifica y fundamenta el citado cercenamiento del derecho". Esa relevancia tributaria le permite afirmar que "la prevalencia del deber de contribuir frente al ámbito de lo protegido por el derecho a la intimidad justificará que el uso de lo conocido mediante ese procedimiento quede absolutamente reservado a ese fin". El peligro de este proceder del TC es que, al final, un derecho constitucional como el derecho a la intimidad, queda delimitado en su contenido ante el ámbito tributario por la mayor o menor extensión de esa relevancia o trascendencia tributaria. Sin embargo, y al mismo tiempo, también puede afirmarse que no siempre debe ceder ese derecho ante las potestades de la Administración tributaria, aunque la trascendencia tributaria así lo requiriese de aplicarse una concepción amplia del término, pues debe quedar incontaminado un reducto de intimidad. Vid. CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., "El derecho a la intimidad como límite a...", *op. cit.*, pág. 744. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., "Propuesta para una reforma fiscal en España", *RTT*, n° 28, 1995, pág. 20, afirma, en cuanto a las obligaciones de información y la posible colisión con la intimidad personal, que "el contribuyente tiene derecho a conocer con antelación a cualquier actuación administrativa qué actos o hechos de su vida íntima tienen 'trascendencia tributaria', y la delimitación de ese concepto jurídico indeterminado no ha de dejarse en manos de la Administración sino que ha de venir acotado en las leyes. Y, desde luego, pertenece al núcleo básico de su intimidad el destino que da a sus rentas... De igual manera es preciso resucitar el secreto bancario a través de un conjunto de cautelas, sujetas, en todo momento, a control jurisdiccional previo, que debe cumplir la Administración tributaria antes de acceder a los datos económicos de los sujetos".

<sup>32</sup> Vid. la STC 254/1993, f.j. 7, y la STC 143/1994, que afirmó: "la garantía de la intimidad, *latu sensu*, adopta un entendimiento positivo que se traduce en un derecho de control sobre los datos relativos a la propia persona. La llamada libertad informática es así derecho a controlar el uso de los mismos datos insertos en un programa informático (*habeas data*) y comprende, entre otros aspectos, la oposición del ciudadano a que determinados datos personales sean utilizados para fines distintos de aquel legítimo que justificó su obtención". Vid., también, el ATC 52/1992, de 18 de febrero, y el de 28 de enero de 1998.

<sup>33</sup> Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, E., "Acceso judicial a datos...", *op. cit.*, pág. 10. El ATC 1011/1987, f.j. 2, aunque sin definir en qué consiste, se refirió a la existencia de una 'intimidad financiera y fiscal'. La STC 142/1993, de 22 de abril, se pronunció sobre la inconstitucionalidad de la Ley que permitía la inclusión de determinados datos personales deducidos de relaciones económicas o profesionales (v.gr. la cuantía del salario) en la copia básica de los contratos laborales que debían ser entregados a los representantes sindicales. Consideró que la intimidad es un "ámbito reservado y propio frente a la acción y conocimiento de los demás, necesario -según las pautas de nuestra cultura- para mantener una calidad mínima de la vida misma" (noción ya aportada en la STC 231/1988, f.j. 3). También apunta que "el ámbito personal y familiar sólo en ocasiones tenga proyección hacia el exterior, por lo que no comprende, en principio, los hechos referidos a las relaciones sociales y profesionales que están más allá del ámbito del espacio de la intimidad personal y familiar sustraído a intromisiones extrañas por formar parte del ámbito de la vida privada" (f.j. séptimo).

<sup>34</sup> Vid. PALAO TABOADA, C., "La potestad de obtención de información...", *op. cit.*, y en "La posición del contribuyente frente...", *op. cit.*, pág. 52, donde se manifiesta partidario de que, para ejercitar esa potestad de obtención de información con trascendencia tributaria, deben existir indicios concretos de la existencia de fraude fiscal, hasta el punto de afirmar que "si no existen esos indicios concretos, no está justificada la intromisión de la Hacienda Pública en la esfera, si no secreta, sí reservada de las relaciones privadas; esfera que, en su caso, está protegida por el principio constitucional de libertad de empresa del art. 38 CE". Vid. la Sentencia de la Audiencia



pueden ser útiles a la Administración para, con respeto a los derechos humanos, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31 CE..., y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia, de acuerdo con la Ley”. Por tanto, deja sin resolver la cuestión remitiendo, de un inconcreto concepto de trascendencia tributaria, a un criterio de utilidad para la efectividad de ese deber de contribuir. Aunque sigue afirmando que “Esa utilidad puede ser directa (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, es decir, a actividades, titularidades, actos y hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o indirecta (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponible presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora -que, no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible- hacia ciertas y determinadas personas”<sup>35</sup>. Argumentación que se observa también en la S. de la Audiencia Nacional, de 11 de julio de 1995, f.j. décimo.

En todo caso, afirma la STC 110/1984 que “la ley solo puede autorizar esas intromisiones por imperativos de interés público”. Por tanto, no está de más exigir que sólo sea la ley la que lo autorice, pero que efectivamente lo sea, regule y proteja el derecho; que lo sea por ‘imperativos de orden público, o bienestar económico o derechos de los demás’; y que se dirija dicha intervención a la realización efectiva de un bien constitucional como “la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos” (STC 110/1984) o la “equitativa asignación de los recursos públicos” (STC 982/1986), respetando el contenido esencial. Para no dejar desvalido el derecho fundamental será necesario, a su vez, que se regulen las condiciones de ejercicio, y el “deber de sigilo” de los funcionarios que tienen conocimiento de esa información de la manera mayor y más rígida que se pueda (vid. art. 7.3 RGIT, y los preceptos correspondientes del Código Penal). De todos modos, ese deber de sigilo se relativiza bastante, y no implica siempre la imposibilidad de que esos datos conocidos por un funcionarios en el ejercicio de funciones propias lleguen, en su caso, a otros órganos administrativos o, también, judiciales, debido al deber de colaboración entre esos órganos (art. 113 LGT) para determinadas ocasiones y concretos motivos.

### **3.- LA PERSONA JURÍDICA Y LOS DEMÁS ENTES COLECTIVOS: ¿TITULARES DEL DERECHO FUNDAMENTAL A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO?**

Constituye el objeto principal de esta parte del trabajo pronunciarnos sobre la atribución a las personas jurídicas, y, quizá, a algunos de los múltiples entes colectivos existentes que no tienen personalidad jurídica, de derechos fundamentales, más concretamente del derecho a la

---

Nacional, de 26 de octubre de 1997, y los datos que debe concretar ese requerimiento de información tributaria.

<sup>35</sup> Como es fácilmente perceptible, la ‘solución’ que propone la Sentencia de la AN supone que, sin resolver la indeterminación de la ‘trascendencia tributaria’, se remita a la concreción y amplitud del criterio de la utilidad del dato para la efectividad del deber de contribuir, sea una utilidad directa o, incluso, indirecta por proceder de datos colaterales que únicamente supongan un indicio para el posterior desarrollo de la actividad inspectora hacia otras personas. Esa posibilidad de que la utilidad derivada del dato aprehendido por la Administración pudiera ser incluso indirecta deja en una posición ciertamente enteca al obligado tributario ante actuaciones quizás arbitrarias, quizás desproporcionadas, de requerimiento de información por la Administración tributaria. Vid. la Resolución del TEAC, de 23 de julio de 1997, que abre un portillo a la progresiva reducción de tan extraordinaria configuración de la ‘trascendencia tributaria’ de la información. Declara la orfandad de ‘trascendencia tributaria’ respecto de la información requerida por la Administración tributaria sobre las relaciones de carácter económicos existentes entre el médico y sus pacientes, toda vez que la retribución de la prestación del servicio se realiza directamente por la entidad aseguradora, y no directamente por los pacientes a aquél.

inviolabilidad del domicilio o, en su caso, traer a colación y enjuiciar las razones para su denegación. Para ello, consideramos necesario partir de los preceptos constitucionales y legales, pero donde realmente obtendremos la solución -si no la compartida, al menos, la vinculante- es analizando las afirmaciones contenidas en la jurisprudencia constitucional sobre este concreto derecho del art. 18.2 CE -especialmente, la STC 137/1985 y su asunción por la 144/1987, 23/1989, la 171/1997, la S. 64/1998 y, más recientemente, con nueva orientación, la 66/1999, de 26 de abril, así como los ATC 104/1987 y 285/1990-. A su vez, apreciaremos la similitud de su contenido y orientación con los pronunciamientos doctrinales y las regulaciones constitucionales de otros países de nuestro entorno<sup>36</sup>.

Y lo hacemos en este punto del trabajo porque es necesario dilucidar si la naturaleza del concreto derecho a la inviolabilidad del domicilio, en atención al bien jurídico que se entiende protegido, repugna o posibilita su atribución a esas personas morales<sup>37</sup> o jurídicas, y, en su caso, a los entes que no tienen personalidad jurídica atribuida por el Derecho. Debemos ser conscientes de que todos ellos adoptan muchas, y muy diferentes, formas jurídicas<sup>38</sup>, y que su creación por las personas físicas o naturales -que acaban encontrándose, antes o después, detrás de ellos-, viene motivada por los más variados fines. Éstos también tienen su parte de responsabilidad en la atribución o no de concretos derechos fundamentales a esos entes, como analizaremos. Podríamos repetir esa afirmación tan recurrida en este trabajo: nuevamente nos encontramos ante una cuestión de difícil solución, donde se han mantenido argumentaciones en pro o en contra de uno u otro posicionamiento, pues ni la Constitución lo resuelve y el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en reiteradas ocasiones, pero sin aportar una claridad meridiana al respecto. Únicamente, la más reciente STC 66/1999, de 26 de abril, ha incidido en varias de las cuestiones sobre la “definición constitucional del derecho a la inviolabilidad del domicilio” (f.j. primero), como son el “concepto de domicilio, los titulares del derecho, y las condiciones que debe reunir el límite, también de rango constitucional, de la autorización judicial”, que la STC 137/1985 había dejado abiertas. En lo que más nos interesa en este momento, atenderemos a sus manifestaciones sobre la titularidad del derecho por las personas jurídicas; concretamente, una sociedad mercantil, y al modo de justificar esa protección mediante un derecho fundamental.

Antes de continuar, conviene aclarar los términos con que aludimos a esa variedad de entes colectivos. Y, para ello, acudimos a la STS, de 22 de enero de 1993, en su f.j. duodécimo, pronunciada ante la impugnación del art. 27 del RGIT por la referencia que hacía a las personas

---

<sup>36</sup> A la STC 137/1985, por ser el primer pronunciamiento, han recurrido las posteriores Sentencias, sin reparar en que fue pronunciado casi incidentalmente, como reflejó la misma resolución en su f.j. sexto. En la misma resolución se pone de relieve que la alusión por el demandante de la violación del domicilio y del art. 18 CE eran “pretextos de la demanda para la consecución de un fin ajeno a la proyección de aquellos derechos”.

<sup>37</sup> Vid., la sucinta referencia realizada por HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F., “El estatuto del contribuyente en el...”, *op. cit.*, pág. 712, y la alusión al tema de FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, *op. cit.*, pág. 176, donde utiliza indistintamente los términos “personas morales o jurídicas”.

<sup>38</sup> Vid. GALGANO, F., *Diritto civile e commerciale*. Vol. I. Cedam, Padova, 1990, pág. 171, donde pone de relieve que “el nombre de persona jurídica no individualiza un tipo específico de ente (como lo hacen los nombres de asociación, fundación o sociedad), sino que designa un particular modo de ser del ente: un posible modo de ser de la asociación, fundación o sociedad”, puesto que la “personalidad jurídica es una forma jurídica, no un ente en sí mismo”, pues “no es una cosa, sino un modo de ser de las cosas”, remitiendo a FERRARA, *Teoria delle persona giuridiche*. Napoli-Torino, 1923, pág. 368.

morales, a las personas físicas y a los obligados tributarios. Se reprochaba esa alusión al término personas morales y al de obligado tributario. Para discernir sobre la procedencia de mencionar a las personas morales como distintas de las personas jurídicas, y la procedencia de utilizar, en su caso, este segundo término y no el primero, el citado fundamento jurídico recurre a la regulación del Código Civil. En sus arts. 29 y 35 se alude a personas naturales (y no a personas físicas, v.gr. STC 50/1995) y a las personas jurídicas –incluyendo a las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público y las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales-. El TS se decanta por la utilización de ‘personas jurídicas’ y no personas morales, al igual que el de personas naturales y no personas físicas, pero sin que exista un consenso que asuma un único término<sup>39</sup>. Finaliza el Tribunal puntualizando que no se ha utilizado la expresión personas jurídicas, sino el de personas morales, para darle un mayor alcance al precepto reglamentario, abarcando, también, a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entes que, sin tener personalidad jurídica propia independiente de los miembros que la componen, pueden resultar sometidos a gravamen o al resto de obligaciones y deberes tributarios por voluntad legal. Nosotros, sin embargo, y para determinados aspectos de este trabajo, preferimos no utilizar la expresión personas morales, pues, como analizaremos, quizá convenga distinguir, incluso, dentro de la variedad de entes que se incluyen en el término ‘personas morales’.

### **3.1.- UN BREVE APUNTE SOBRE LA IMPORTANCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS Y DEMÁS ENTES COLECTIVOS PARA EL DERECHO CONSTITUCIONAL Y EL DERECHO FINANCIERO.**

Escaparía al objeto principal de nuestro estudio proceder a un análisis de la admisibilidad, evolución y configuración de la persona jurídica o moral, en sus diversas formas, por el ordenamiento jurídico, su contraste con la realidad y su transformación en la práctica<sup>40</sup>. Tampoco

---

<sup>39</sup> Al contrario, como refleja la S., se utiliza “tanto personas ficticias, abstractas, incorporales, colectivas, sociales o morales, según las tan variadas y discutidas teorías que se han formulado acerca del problema de su naturaleza o esencia, tanto desde el plano de las construcciones ‘ficticias’ como el de las construcciones ‘realistas’ o las construcciones ‘finalistas’”. Considera que “el término personas morales, aun cuando no sea el de acuñación legal, tampoco es científicamente incorrecto”.

<sup>40</sup> El origen de este ‘nomen iuris’ (sugerido por Savigny: ‘jurídica’, porque es una persona ‘admitida solamente para un fin jurídico’, y ‘persona’ porque es un ‘nuevo sujeto de relaciones jurídicas más allá del individuo), convertido en categoría jurídica, es relativamente reciente. El problema del reconocimiento de la persona jurídica corre paralela a la concepción individualista del S. XIX, partidaria de que sólo los hombres eran titulares de derechos subjetivos. Será entonces cuando se discuta doctrinalmente sobre el fundamento y admisibilidad de las personas jurídicas en sí, pero sin desasirse del concepto de derecho subjetivo. Una primera orientación doctrinal, propugnada por Savigny, las catalogaba como ficción del Derecho, pues únicamente la persona física es capaz de querer y entender, mientras el legislador atribuye artificialmente a esos entes la capacidad en las relaciones patrimoniales para realizar sus fines. Otros autores las consideraban realidades preexistentes a las normas jurídicas, limitándose éstas a reconocer su existencia y establecer el régimen jurídico aplicable; es decir, las normas reconocen a esas personas jurídicas y perfilan sus derechos y obligaciones (concepción orgánica, realista o antropomórfica de Otto von Gierke). Otra serie de opiniones incidían más en los fines de las mismas o en sus funciones, y no tanto en discernir sobre su naturaleza. Así, encontramos la teoría del patrimonio vinculado a un fin (Windscheid o Brinz), la normativa (Kelsen), o, incluso, las llamadas teorías negativas o individualistas (Ihering, Diguít), pues no veían en ellas sino personas físicas que conforman un conjunto. Más recientemente, se ha adoptado un análisis lingüístico de las mismas (teorías nominalistas) -v.gr. Galgano, remitiendo a Hart-, quien considera imposible definir qué cosa es una persona jurídica, pues no existe nada que se corresponda con esas palabras. A todas estas aportaciones se les ha achacado diferentes fisuras, sobre todo debido a la enorme, quizás desmesurada, difusión de esta categoría jurídica, lo que exige que el propio ordenamiento jurídico, si bien ha de reconocerlas, tenga que regular también las condiciones y presupuestos a cumplir para que a esa organización social preexistente se le otorgue personalidad

nos corresponde realizar un repaso de la asunción por el ordenamiento jurídico de la tributación de las rentas obtenidas por esas personas morales, tanto jurídicas como los entes del art. 33 LGT. Pero sí que es conveniente y necesario poner de relieve, admitida su existencia y atendiendo a la función que cumplen<sup>41</sup> -y que el derecho regula-, que, en primer lugar, detrás de cada persona jurídica se encuentran, más pronto o más tarde, una pluralidad de individuos que se agrupan para la consecución de un objetivo colectivo, conformando un centro de intereses reconocido como tal, y distinto de los sujetos que la conforman.

Se crea un ente -universitas rerum o personarum, STS de 5 de octubre de 1989- al que, desde su reconocimiento por el Estado y la atribución de la personalidad jurídica<sup>42</sup>, se le atribuye, de manera separada a la de cada uno de sus miembros, la capacidad de ser titular de sus propios derechos y obligaciones. Mediante esa creación se pretende realizar una actividad dirigida a la consecución de los objetivos que los han motivado y que, de tal modo, lo justifican (v.gr. el ánimo de lucro en una sociedad mercantil; la actividad política en un partido político o sindicato; la asistencia a sus miembros, en caso de las mutuas, etc.), pudiendo disponer de un patrimonio autónomo, incluso de un domicilio propio, diferente del de sus miembros. Su "personificación es sólo una alternativa organizadora que ni siquiera es suficientemente identificadora" (STS, de 22 de julio de 1986)<sup>43</sup>.

---

jurídica. La persona jurídica, como ente separado de las personas físicas que, en su caso, la componen, se crea cuando el ordenamiento jurídico atribuye al ente esa cualidad, tras comprobar el cumplimiento de requisitos de organización encaminados a que ese sujeto cumpla los fines y objetivos para los cuales está predestinada su normativa específica.

<sup>41</sup> Sobre la nueva visión, no tan compartimentada y hermética, de la figura de la persona jurídica y sus funciones, CAPILLA RONCERO, F., *La persona jurídica: funciones y disfunciones*. Tecnos, Madrid, 1984, pág. 79 y ss., y también MOLINA NAVARRETE, C., *Persona jurídica y disciplina de los grupos de sociedades*. Publicaciones del Real Colegio de España. Bolonia, 1995, pág. 47 y ss.. Este último autor relaciona el devenir de estos entes colectivos con el Estado Social de Derecho y su orientación favorable a la libertad de las formaciones sociales superadora de la dicotomía persona física-persona jurídica. Analiza, también, en la pág. 63, el surgimiento de una gran cantidad de entes colectivos o grupos sin personalidad jurídica reconocida, desde una metodología teleológica o funcional, y no ontológica; desde su servicio a fines u objetivos de política jurídica, y no desde su naturaleza o esencia.

<sup>42</sup> Por citar solamente algunos ejemplos, en el art. 6 de la Ley 3/1987, de 2 de abril, general de Cooperativas se establece que la Sociedad Cooperativa quedará constituida y tendrá personalidad jurídica desde el momento en que se inscriba en el correspondiente Registro de Cooperativas la escritura pública de constitución de la misma. El artículo 11 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedad de Responsabilidad Limitada también determina que la sociedad se constituirá mediante escritura pública, que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil. Con la inscripción adquirirá la sociedad de responsabilidad limitada su personalidad jurídica. El art. 7 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, dispuso que "la sociedad se constituirá mediante escritura pública, que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil. Con la inscripción adquirirá la Sociedad Anónima su personalidad jurídica. 3.- La inscripción de la sociedad se publicará en el BORME, en el que se consignarán los datos relativos a su escritura de constitución que reglamentariamente se determinen". BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *Tributación de la...*, op. cit., pág. 104, trae a colación la citada STS de 22 de julio de 1986, cuando afirmó: "No hay, en efecto, en el ordenamiento español una regulación de la persona jurídica en virtud de la cual baste con invocar ese sintagma para que sepamos qué régimen jurídico hay que aplicar. Éste se articula para cada caso, de manera que, más que de persona jurídica, cabe hablar -en plural- de personas jurídicas, y el régimen jurídico de la personalidad es gradual, de manera que incluso organizaciones formalmente no personificadas ostentan en la práctica atributos de que carecen otras organizaciones que sí tienen personalidad".

<sup>43</sup> También el ATC 108/1997, de 21 de abril, f.j. tercero, consideró "intrascendente la diferente configuración jurídica de la entidad titular del local a cuya entrada se autorizaba, pues el hecho de que se trate de una sociedad

Ahora bien, la diversidad de entes colectivos tampoco se agota en los que tienen reconocida por el Estado la personalidad jurídica<sup>44</sup>, por mucho que ésta, según el artículo 38 del Código Civil español<sup>45</sup>, les confiera la posibilidad de ser titulares de derechos y obligaciones jurídicas en su respectivo ámbito, al otorgarles la 'capacidad jurídica'. Junto a las que tienen personalidad jurídica, el ordenamiento jurídico también posibilita la creación de unos entes que no tienen reconocida dicha personalidad jurídica más allá de los miembros que la componen. Dentro del mismo concepto genérico de entidades sin personalidad jurídica aparecen, siguiendo a Falcón y Tella<sup>46</sup>, dos supuestos claramente diferenciados: aquellos basados en la pluralidad de personas que forman el ente colectivo -comunidad de bienes y sociedades irregulares- de aquellos otros -herencias yacentes- donde lo relevante es la intención provisional del titular.

Conviene apuntar, simplemente, que esos entes colectivos, con o sin personalidad, sí que recibieron la atención, temprana además, del legislador en el ámbito tributario. No exageramos si decimos que fue propiamente en la materia tributaria donde, con mayor prontitud, se atendió a su especificidad, procurando, con ello, que la adopción de una u otra figura jurídica no facilitase la elusión de sus obligaciones tributarias. No obstante, las discusiones doctrinales que acarreó también fueron notables<sup>47</sup>. De hecho, esos entes, como afirma Falcón y Tella<sup>48</sup>, "de una manera u

---

anónima o limitada, es una diferencia jurídica que en nada afecta ni a su identificación ni a la titularidad del inmueble en el que debía practicarse la diligencia de entrada".

<sup>44</sup> DE COSSÍO Y CORRAL, A., "Hacia un nuevo concepto de la persona jurídica", *Anuario de Derecho Civil*, VII-3, 1954, pág. 613 y ss., afirma que "en el seno de la personalidad jurídica se desenvuelve en plena tensión todo el contraste entre el derecho público y el derecho privado (...). En el fondo, el problema moral de la personalidad no es otro que el de explicar el extraño fenómeno que ofrece una serie de relaciones sociales, ofrecidas por la realidad y actuando jurídicamente como si hubiesen llegado a constituir una entidad dotada de existencia sustantiva y equiparada a la persona humana. Como afirma, "no es suficiente el atribuir a un determinado complejo de personas, bienes y relaciones la personalidad jurídica para resolver con ello todos los problemas que puede suscitar su actuación unitaria en el campo del derecho, sino que es preciso en cada caso determinar cuál sea el contenido de tal personalidad".

<sup>45</sup> El art. 38 del Código Civil establece que: "Las personas jurídicas pueden adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones civiles o criminales, conforme a las leyes y reglas de su constitución". Por tanto, es una característica de estas personas jurídicas, constituirse mediante el aglutinamiento de una serie de individuos con la intención de conseguir un fin, siendo reconocidas y teniendo capacidad de actuar en virtud de la atribución realizada para ello por el Derecho. De hecho, las personas jurídicas tendrán capacidad jurídica cuando cumplan los requisitos y exigencias del art. 37 y siguientes del Código Civil, aunque esa capacidad será diferente según las leyes que se apliquen y sus propias reglas de constitución. V.gr. las asociaciones por las reglas de su estatuto; las sociedades mercantiles, su estatuto; las fundaciones, por las estipulaciones en el momento de instituirse como tal, aunque el deslinde según criterios patrimonialistas o personalistas entre estas dos últimas ya se ha esfumado bastante. Simplemente, citar la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y la STC 18/1984, de 7 de febrero.

<sup>46</sup> FALCÓN Y TELLA, R., "La responsabilidad de los copartícipes en los entes sin personalidad (una aproximación a la modificación del artículo 39 LGT)", *Impuestos*, T. II, 1985, pág. 81 y ss. Estas agrupaciones de personas, con una puesta en común de dinero, bienes o industria, y que, sin constituir una persona independiente, repartirán las ganancias, sí que están sometidas a tributación, en diferentes tributos, desde los tiempos de la Tarifa Tercera de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliarias.

<sup>47</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 360, sobre la evolución que sintetizan y las diferentes opiniones. Vid., sobre la problemática surgida a raíz de la consideración como sujetos pasivos de los tributos a los entes sin personalidad jurídica -art. 33 LGT-, SAINZ DE BUJANDA, F., "La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad", en *Hacienda y Derecho*. Vol. V, IEP, Madrid, 1961, págs. 313-487, y también, "Las entidades colectivas sin personalidad jurídica", *Comentarios a la Ley General*

otra, 'poseen' un patrimonio, contratan con terceros, obtienen ingresos y, en definitiva, están presentes en el tráfico civil y mercantil", siendo sujetos pasivos ante la Hacienda pública y ante otras personas, físicas o jurídicas, públicas o privadas<sup>49</sup>. Cfr., sobre su capacidad de obrar en el ámbito tributario y la representación de los mismos, los artículos 42 y 43 de la LGT, así como el art. 26.3 y 4 del RGIT<sup>50</sup>.

Conocida es la atención que le presta el legislador en la imposición sobre la renta a la obtenida por las personas jurídicas, y el alcance y la extensión que, en la normativa propia de esas entidades con personalidad jurídica -Ley 43/1995-, se hace, a efectos impositivos, a otros entes que no tienen esa personalidad reconocida por el Derecho común, como las comunidades de bienes, sociedades civiles irregulares, etc. Dichos entes colectivos sin personalidad jurídica también pueden resultar sometidos a actuaciones inspectoras, aunque el rendimiento sometido a gravamen se impute en el impuesto de sus miembros<sup>51</sup>, y deben cumplir el resto de deberes formales.

---

*Tributaria y líneas para...*, op. cit., pág. 567-575. Vid. PÉREZ DE AYALA, J. L., "La soggettività tributaria", en la obra colectiva dirigida por A. Amatucci, *Trattato di Diritto Tributario*. Vol. II. Cedam, Padova, 1994, pág. 371 y ss. Y la referencia que hace BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *Tributación de la...*, op. cit.,. Incluso se ha planteado la especificidad de esa atribución civil de personalidad jurídica para el ámbito tributario, pues algunos autores son partidarios de relativizar el concepto de persona jurídica perfeñado por el derecho común en su aplicación a las relaciones jurídico-tributarias.

<sup>48</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R., "Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria", *REDF*, nº 88, 1995, pág. 658 y ss. y en la obra *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 266 y ss. Como cita esta autor, con el desarrollo de la figura de la persona jurídica, en el Siglo XIX, se pretendió limitar la responsabilidad ante los acreedores a la masa patrimonial, intentándose una asimilación tal, que se le atribúan incluso los derechos de la personalidad; circunstancia que fue puntualizada con posterioridad. De hecho, como destacan MENÉNDEZ MORENO, A., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Los obligados tributarios...", op. cit., pág. 143, la figura de los sujetos pasivos se caracteriza en España porque "no es indispensable que tengan personalidad jurídica, su posición deudora deriva de la Ley y están obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias (es decir, al pago de los tributos y a los deberes materiales y formales establecidos en cada caso por las Leyes y Reglamentos)".

<sup>49</sup> La extensión, quizás desmesurada, del recurso a la persona jurídica ha provocado que la realización práctica de numerosas actividades, que antaño observaban una realización personalísima, haya pasado a generalizarse mediante formas societarias. Como ejemplo, las fórmulas societarias buscadas tendencialmente por los deportistas con elevados ingresos para evitar la tributación de sus emolumentos percibidos. Se está produciendo una mercantilización -instrumentada mediante personas jurídicas- de las actividades personales y profesionales, y ello movido, en una gran parte de veces, por la entrada en consideración de un argumento de peso, la cuestión fiscal. Vid. MARTÍN QUERALT, J., "Art. 42 IRPF. Normas para la determinación del rendimiento neto", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del IRPF y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez. Aranzadi, 1995, pág. 672 y ss., de ahí que, para evitar esas maniobras, se ha asumido, "como criterio decisivo, el carácter empresarial de las actividades sujetas a tributación y relegando a un segundo plano el hecho de que su titular sea persona física o se haya convertido en persona jurídica".

<sup>50</sup> Según establece el art. 26.3 del RGIT, por las personas jurídicas actuarán ante la Inspección las personas que ocupen los órganos de representación de la misma, según la ley o acuerdo del interno. En el apartado cuarto de este precepto reglamentario, y en el art. 43.4 de la LGT, se establece que, tratándose de entidades del art. 33 LGT, los copartícipes o cotitulares del ente o comunidad podrán nombrar un representante de la Entidad, "siempre que resulte acreditada fehacientemente" su representación, puesto que, en caso contrario, lo será quien aparentemente ejerza la gestión o dirección del mismo, o, en su defecto, cualquiera de sus miembros.

<sup>51</sup> Incluso, en algunos países, como prevé la Ordenanza tributaria alemana, parágrafo 93, resultan sometidos explícitamente a la actuación de obtención de información tributaria. El citado parágrafo establece que "Los

Reflejado lo anterior, deberemos preguntarnos sobre la capacidad de las personas jurídicas, y de algunos de esos entes sin personalidad jurídica, para ser titulares de derechos protegidos constitucionalmente; concretamente, del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

### **3.2.- LA TITULARIDAD DEL DERECHO FUNDAMENTAL POR LA PROPIA PERSONA JURÍDICA, PÚBLICA O PRIVADA**

Si detrás de la persona jurídica o del ente colectivo sin personalidad jurídica se encuentra un conjunto de personas físicas que se unen para la consecución de objetivos comunes, la primera advertencia que debemos realizar es que encaminamos nuestro análisis a discernir la posibilidad de que se atribuya la titularidad del derecho fundamental concreto a la propia persona jurídica. En consecuencia, para ello es independiente que las personas físicas que se encuentran detrás, y que la integran, sean titulares del mismo derecho, aunque respecto de un objeto o espacio físico diferente. De hecho, la más reciente orientación del TC -STC 66/1999, de 26 de abril- parece decantarse por considerar que si un ente colectivo -léase sociedad anónima, fundación, partido político o comunidad de bienes- invoca el derecho a la inviolabilidad domiciliaria o a la intimidad, el análisis de los *punctum dolens* que presenta debe discurrir por cauces diferentes de los seguidos para predicar esa inviolabilidad del domicilio de la persona física.

No pudiéndose discutir la atribución del derecho a la inviolabilidad del domicilio, de la intimidad o del secreto de las comunicaciones a las personas físicas (art. 10 CE), nuestro cometido pasa por pronunciarnos si la titularidad de esos derechos fundamentales puede atribuirse a las personas jurídicas o, incluso, a los entes colectivos sin personalidad jurídica, y justificar la respuesta. De ahí que cuando se discute sobre la protección constitucional otorgada a un lugar donde un sujeto desarrolla su actividad profesional o laboral, la solución se puede encaminar hacia la consideración de esos lugares como 'domicilio' de la persona física, aunque sobre esos mismos lugares puede propugnarse, en su caso, su consideración como 'domicilio protegido' de la persona jurídica para la que trabaja.

En todo caso, los entes colectivos, con o sin personalidad jurídica, gozarán, si se admite, de la titularidad de los derechos fundamentales por atribución constitucional o asunción legal<sup>52</sup>. Será necesario atender a cada persona jurídica o ente colectivo, así como a la forma que adopta, a los fines que la han hecho surgir para el mundo del derecho, a la actividad que desarrolla según consta en sus estatutos de su creación, y, cómo no, al concreto derecho cuya titularidad se analice. Pueden existir, por tanto, derechos que solamente sean atribuibles a personas físicas en

---

interesados y otras personas están obligados a suministrar a la autoridad financiera las informaciones necesarias para la fijación de un hecho relevante para la imposición. Lo anterior será también aplicable a las uniones sin capacidad jurídica... Solamente se requerirá información de personas distintas de los interesados cuando el esclarecimiento de los hechos por éstos no logre su fin o no permita esperar resultado alguno. (2) En el requerimiento de información se indicarán las materias sobre las que debe darse información y si ésta se pide en relación con la imposición del obligado a proporcionarla o con la de otras personas. El requerimiento de información deberá hacerse por escrito cuando así lo pida el obligado a proporcionarla. (...)" En España, el art. 111 LGT alude a "Toda persona natural o jurídica, pública o privada", pero no a los entes sin personalidad jurídica como sujetos obligados, per se, a ello.

<sup>52</sup> Advertimos que la posibilidad de atribución a los entes colectivos de algunos concretos derechos fundamentales, no significa que se haya querido establecer, desde el ordenamiento constitucional, una plena equiparación entre la titularidad de esos derechos por ambas. Cuando se trata de personas jurídicas, únicamente es el ordenamiento jurídico el que resulta facultado (STC 23/1989, de 2 de febrero, f.j. 3) para delimitar sus posibilidades de actuación, y de ahí le vienen sus límites específicos a la hora de ejercer esa actividad, en su caso, en plano de igualdad con las personas físicas, y, a su vez, las peculiaridades en cuanto a qué derechos les son atribuidos.

atención a la naturaleza del propio derecho y a su incompatibilidad con el resto de exigencias reflejadas<sup>53</sup>. Sirva, como ejemplo, el Auto 257/1985, de 17 de abril, que fue la primera manifestación hecha por el TC -a excepción de la STC 111/1983 sobre el caso 'Rumasa'-. En dicho Auto, el TC eludió pronunciarse sobre la titularidad o no del derecho a la intimidad "personal y subjetiva constitucionalmente decretada" respecto de las personas jurídicas, desechando, "en principio"<sup>54</sup>, su atribución a las "sociedades mercantiles". Otros derechos, también en virtud de esas circunstancias, pueden resultar atribuibles solamente a unas personas jurídicas. Será, en todo caso, el TC el órgano legitimado para aclarar cada supuesto concreto, y a sus resoluciones deberemos acudir.

Antes de continuar, conviene realizar una puntualización. Conscientes de la delimitación que realiza el Código Civil en los arts. 35 y siguientes, pretendemos ceñir nuestro análisis a la posibilidad de atribuir el derecho fundamental a la inviolabilidad domiciliaria a las *personas jurídico-privadas*. No entraremos a analizar qué ocurre con las personas jurídico-públicas<sup>55</sup> y si también a ellas se les puede atribuir este derecho. Únicamente nos hacemos eco de las

---

<sup>53</sup> Hay algunos derechos fundamentales que, por su propio carácter, no es posible situarlos entre aquéllos de los que eventualmente pueden ser titulares las personas jurídicas, como el derecho a la vida, a la integridad física, a la intimidad familiar -art. 18-, o el derecho a contraer matrimonio. Por último, en algún supuesto, la Constitución utiliza expresiones cuyo alcance hay que determinar, como sucede con la expresión "todas las personas" que utiliza su art. 24 o que, en principio, es posible atribuirles -como el derecho a no recibir una sanción sin previa tipificación legal de la misma (art. 25 CE)-, o no es posible encontrar referencia alguna que vislumbre cualquier solución, como los derechos del art. 18 CE".

<sup>54</sup> Sin embargo, en un posterior pronunciamiento del mismo TC, el Auto 982/1986, aun analizando la alegación de intromisión de la intimidad por una empresa -aunque en la vertiente del gasto y la posibilidad de actuación de la Intervención General del Estado para su fiscalización en aplicación de la Ley General Presupuestaria-, y pudiendo desestimar la alegación con la sola referencia a la imposibilidad de predicar ese derecho a la intimidad a una empresa, condujo, sin embargo, el razonamiento por otros derroteros. Más tajantemente se manifestó el ATC 221/1990, f.j. quinto, al declarar que el derecho a la intimidad personal es "un derecho de naturaleza estrictamente individual". CASAS VALLÉS, R., "Inviolabilidad domiciliaria y derecho...", *op. cit.*, pág. 183, analizando la STC de 14 de marzo de 1983 y el ATC 17 de abril de 1985, encuentra explicación a ese cauto 'en principio'. Según este autor, el TC no quiere prejuzgar la cuestión al existir una multitud de entes colectivos diferentes bajo la noción de persona jurídica. Esa alusión a 'en principio' desaparece cuando el razonamiento se refiere a las sociedades mercantiles. Este Auto señaló que la intimidad corresponde exclusivamente a las personas físicas, y no comprende a las jurídicas ni a las "sociedades mercantiles...", ya que la reserva acerca de las actividades de estas Entidades quedará, en su caso, protegida por la correspondiente regulación legal, al margen de la intimidad personal y subjetiva constitucionalmente decretada" (f.j. segundo).

<sup>55</sup> Sobre el análisis de si las personas jurídico-públicas tienen capacidad de ser portadoras de derechos fundamentales, y de la influencia que, sobre nuestro TC, ha ejercido la doctrina del TC Federal Alemán, pronunciándose en sentido negativo a esa posibilidad, vid. LÓPEZ-JURADO ESCRIBANO, F. B., "La doctrina del Tribunal Constitucional Federal Alemán sobre los derechos fundamentales de las personas jurídico-públicas: su influencia sobre nuestra jurisprudencia constitucional", *RAP*, nº 125, 1991, págs. 557 y ss. Los argumentos de la citada jurisprudencia, en concreto la *Resolución del Tribunal Constitucional Federal de 16 de mayo de 1989* y otras citadas por este autor en pág. 558 y ss, son tan expresivos y concluyentes como los que siguen: "los derechos fundamentales son, en primer lugar, derechos individuales, los cuales tienen por objeto la protección de concretos ámbitos de la persona humana puestos en peligro. En esa medida sirven principalmente para la protección de la esfera de libertad de los hombres concretos como personas naturales contra agresiones del poder estatal". También afirmó que las personas jurídicas "solo pueden ser consideradas como portadoras de derechos fundamentales cuando su constitución (surgimiento) y actividad sea expresión del libre desarrollo de las personas naturales privadas, en especial cuando aparezca necesaria su mediación para que ese libre desarrollo de los hombres que tras aquéllas permanecen sobre pleno sentido".



manifestaciones del TC<sup>56</sup>, que, para determinados casos, afirman la titularidad de los derechos fundamentales por *personas jurídico-públicas*. De hecho, el TC ha reconocido a la Administración del Estado la aptitud para el derecho a la tutela judicial efectiva y otros, “siempre que reclamen para sí mismas ámbitos de libertad de los que deban disfrutar sus miembros o la generalidad de los ciudadanos...” (STC 66/1988)<sup>57</sup>. Eso sí, “siendo de difícil planteamiento y solución”, su atribución atenderá más al carácter específico del derecho en cuestión, que no tanto a la particular naturaleza de las personas jurídicas<sup>58</sup>. La cuestión de los extranjeros como titulares de derechos fundamentales ha dejado de ser cuestión debatida (STC 99/1985, de 30 de septiembre).

### **3.3.- LA ATRIBUCIÓN DE DERECHOS FUNDAMENTALES A LAS PERSONAS JURÍDICAS Y DEMÁS ENTES COLECTIVOS DESDE LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES ESPAÑOLAS Y LOS NECESARIOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TC.**

A la hora de comprobar si la Carta Magna española ha querido atribuir la titularidad de derechos fundamentales a las personas jurídico-privadas, y, concretamente, el de la inviolabilidad domiciliaria, las disposiciones constitucionales poco aclaran. Ni en el Título I -aun con la referencia “de los derechos y deberes fundamentales”-, ni analizando cada concreto derecho desde su redacción constitucional<sup>59</sup> se puede deducir su titularidad subjetiva, en la mayoría de los casos (salvo el art. 27 CE). Se ha acudido al art. 9.2 CE, que se refiere a la igualdad y libertad de los grupos donde el sujeto se integra, para deducir una mayor amplitud subjetiva de la protección a conseguir mediante esos derechos, pero sin que del art. 18.2 CE nada

---

<sup>56</sup> Cfr. la STC 64/1988, de 12 de abril y el voto particular en ella contenido, así como la S. 99/1989, de 5 de junio, acerca de los derechos fundamentales de la Administración Pública. Las Sentencias del TC 67/1991 y 19/1993 hicieron referencia a la titularidad del derecho protegido en el art. 24 CE también por las personas jurídico-públicas, en sus relaciones de derecho público o privado. La STC 197/1988, de 24 de octubre, referida al derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE, puntualizó para las personas jurídicas de Derecho público, en su f.j. 4, que “lo que, con carácter general, es predicable de las posiciones subjetivas de los particulares, no puede serlo, con igual alcance y sin más matización, de las que tengan los poderes públicos, frente a los que, principalmente, se alza la garantía constitucional”. Y la STC 246/1991, de 19 de diciembre, consideró constitucionalmente posible la capacidad infractora de las personas jurídicas en el ámbito sancionador administrativo, aunque criticó que utilizase un excesivo apego al criterio savigniano de la ficción jurídica, superado doctrinalmente.

<sup>57</sup> En este caso, esta solución diverge de la adoptada por la jurisprudencia alemana, pues allí las consideran titulares de soberanía y, por tanto, no se les atribuye la titularidad de derechos fundamentales. Vid., CRUZ VILLALÓN, P., “Dos cuestiones de titularidad de derechos: los extranjeros; las personas jurídicas”, *REDC*, n° 35, 1992, pág. 74 y ss.

<sup>58</sup> Nos remitimos a DÍEZ LEMA, J. M., “Tienen Derechos fundamentales las personas jurídico-públicas”, *RAP*, n° 120, 1989, pág. 79 y ss., y LASAGABASTER, I., “Derechos fundamentales y personas jurídicas de Derecho Público”, *Estudios sobre la Constitución Española*. Libro homenaje al profesor García de Enterría, Civitas, Madrid, 1991, pág. 651 y ss.. Vid., también, MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental...*, op. cit., pág. 117 y ss.

<sup>59</sup> Así, se hace referencia a ‘los españoles’ como titulares de los derechos recogidos en los artículos 14, 19 y 29 CE; a ‘todos’, en los artículos 15, 24.2, 27 y 28 CE; a ‘toda persona’, en el art. 17 apartado primero y cuarto; a ‘toda persona detenida’, en el art. 17.3 CE; o a ‘todas las personas’, en el artículo 24.1 CE. Otros preceptos vienen redactados en forma negativa (arts. 16.2; 17.1; 25.1 y 28.1 CE); y, en otros, se optó por una forma impersonal de redacción (así, ‘se garantiza’ o ‘se reconoce’, en los artículos 17.3, 18, 20, 21 y 22 CE), eludiendo pronunciarse expresamente sobre su titularidad.

se desprenda sobre este derecho concreto<sup>60</sup>. Si atendemos al CEDH, el art. 8 otorga el derecho al respeto de la vida privada y del domicilio a “toda persona”, con lo cual tampoco realiza, desde una exégesis literal del precepto, una aportación decisiva. No conviene confundir la perspectiva procesal de la material<sup>61</sup>; es decir, la atribución al ente de la titularidad de un derecho con la posibilidad de que las personas jurídicas puedan interponer un recurso de amparo constitucional<sup>62</sup>. Por tanto, como reflejó la STC 19/1983, de 14 de marzo, en su f.j. segundo, resulta improcedente acercarse a esta problemática intentando aportar una solución generalmente válida, puesto que “la cuestión de la titularidad de los derechos fundamentales no puede ser resuelta con carácter general en relación a (sic) todos y cada uno de ellos”. Solución que, ante cada derecho concreto, debe ser proporcionada o bien por la legislación orgánica que lo desarrolle o por el TC<sup>63</sup>.

### **3.3.1.- LA INEXISTENCIA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICO QUE LES ATRIBUYA LA TITULARIDAD. BREVE REFERENCIA AL ART. 19 DE LA**

---

<sup>60</sup> La peculiar redacción de este precepto poca luz aporta. Comienza afirmando taxativamente la cualidad de inviolable del domicilio -como ocurre igualmente en Italia y Alemania; no así en Francia o Estados Unidos-, pero nada más se deduce en este sentido. También se recurrió a una exégesis de la STC 22/1984 por el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal en la tramitación del recurso de amparo que motivó la STC 137/1985. Pero tampoco aquella resolución pasó de afirmar que el derecho a la inviolabilidad domiciliaria “constituye un auténtico derecho fundamental *de la persona*, establecido, según hemos dicho, para garantizar el ámbito de privacidad de ésta dentro del espacio limitado que la propia persona elige...”. Consideraban que, siendo el domicilio un espacio que la propia persona elige -como apuntó la STC 22/1984-, esa posibilidad de elección se puede afirmar en las personas físicas, pero no cuando se trata de personas jurídicas, al ser, en todo caso, las personas físicas quienes lo determinen.

<sup>61</sup> Vid., LÓPEZ-JURADO ESCRIBANO, F. B., “La doctrina del Tribunal Constitucional Federal Alemán...”, *op. cit.*, pág. 568.

<sup>62</sup> Y aunque se recurriese a ello, tampoco el análisis del art. 53.2 y del art. 162.1.b) CE permiten extraer conclusiones incuestionables al respecto. Mientras el primero se refiere a “cualquier ciudadano” -con lo que podrían quedar excluidas, en principio, las personas jurídicas-, el art. 162.1.b) CE extiende esa legitimación para recurrir en amparo, textualmente, a “toda persona natural o jurídica”. Tampoco resuelve la cuestión el art. 46.1.a) de la LOTC, al legitimar a “la persona directamente afectada”, sin mayores puntualizaciones, para la interposición del recurso de amparo. De todos modos, la cuestión se centra en determinar si las personas jurídicas son titulares de derechos fundamentales y, en consecuencia, pueden hacer uso del recurso de amparo; considerándose erróneo el planteamiento contrario de deducir la titularidad de esos derechos ya que pueden recurrir en amparo ante el TC. La STC 241/1992, de 21 de diciembre, consideró que el art. 53.2 CE se refería tanto a personas físicas como a las personas jurídicas. Vid. la STC 64/1988, de 12 de abril, en cuyo f.j. segundo, afirmó: “la doctrina de este Tribunal ha admitido el recurso de amparo constitucional en favor de quienes sean titulares de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, sin limitarlo a los ciudadanos stricto sensu, de suerte que el problema de la titularidad o capacidad de derechos fundamentales y el de la titularidad de la acción de amparo constitucional, aunque teóricamente diferenciables, termina desde este punto de vista, por confundirse (...), porque (la plena efectividad de los derechos fundamentales) exige reconocer que la titularidad de los mismos no corresponde sólo a los individuos aisladamente considerados, sino también en cuanto se encuentran insertos en grupos y organizaciones, cuya finalidad sea específicamente la de defender determinados ámbitos de libertad o realizar los intereses y los valores que forman el sustrato último del derecho fundamental”.

<sup>63</sup> Por ejemplo, HERRERA MOLINA, P. M., *Capacidad económica y...*, *op. cit.*, pág. 104, atribuye a las personas jurídicas y a los entes sin personalidad jurídica el “derecho fundamental” a contribuir según la capacidad económica, al menos en su vertiente objetiva -no así en la subjetiva-. Esa distinción entre el aspecto objetivo y subjetivo de ese ‘derecho fundamental’ es el relativo a la naturaleza del derecho en cuestión; con base en él, este autor lo entiende atribuible a esos entes colectivos, con o sin personalidad jurídica, desde la vertiente objetiva del ‘derecho fundamental’ a tributar según la capacidad económica.

## LEY FUNDAMENTAL DE BONN, AL ART. 2 DE LA C. ITALIANA Y AL ART. 9.2 DE LA CE

Conviene apuntar que este silencio constitucional sobre la atribución de derechos fundamentales a las personas jurídicas -aun como declaración de principios modulables en cada supuesto-, no se produce en otras Constituciones cercanas, jurídicamente hablando. Y esta circunstancia no debería conducir a ninguna conclusión ni a otra consideración -sin perjuicio de futuras regulaciones comunitarias armonizadoras mediante Tratados o la adopción de una Carta Constitucional europea-, si no fuera porque nuestro Tribunal Constitucional, en esa tarea de discernimiento y, concretamente, analizando el art. 18.2 CE, recurrió a argumentos de autoridad y a reflexiones doctrinales -o, mejor, a traducciones literales, aunque de corrección más que dudosa-, pronunciadas en otros países. La STC 137/1985, para solucionar en aquel momento -que no razonar- el problema de la atribución a las personas jurídicas del derecho a la inviolabilidad del domicilio, acude al artículo 19 de la Ley Fundamental alemana y a las manifestaciones plasmadas en un trabajo doctrinal italiano, cuya traducción y traslación a nuestro ordenamiento sin mayores puntualizaciones resulta, cuando menos, ciertamente curiosa. En este sentido, tienen razón los profesores Cervera Torrejón y Juan Lozano<sup>64</sup> cuando consideran que, tras la sentencia citada, la atribución del derecho a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas “es lo bastante contundente”. Pero, aunque la solución proporcionada por el TC pueda considerarse taxativa, creemos que debe venir puntualizada, matizada e, incluso, cuestionada tras un análisis más detenido. En definitiva, no es, precisamente, un dechado de rigor ni en el razonamiento ni en la argumentación encaminada a alumbrar tan premeditada solución para este derecho concreto<sup>65</sup>. Las consecuencias, y dificultades, que acarrea su pronunciamiento tampoco pueden ser pasadas por alto. Y, por ello mismo, la STC 66/1999, de 26 de abril, ha dedicado el grueso de su argumentación a puntualizar las consecuencias que de aquella se podían derivar, y que ella silenció.

Si realizamos una breve ojeada a las Cartas Constitucionales de nuestro entorno, y a sus disposiciones sobre el tema, el art. 12.2 de la Constitución portuguesa establece que: “las personas morales gozan de los derechos y están sujetas a los deberes compatibles con su naturaleza”. Por su parte, la Carta Magna italiana, en la redacción otorgada al artículo 2, facilita el entendimiento de que los derechos inviolables corresponden, no sólo al individuo como tal, sino también a la persona física en tanto ésta se integre en las formaciones sociales donde desarrolla su personalidad (“La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell’uomo sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità”<sup>66</sup>). Este precepto

---

<sup>64</sup> Vid. CERVERA TORREJÓN, F., y JUAN LOZANO, A. M., “La doctrina del Tribunal Constitucional en materia de inspección de los tributos: un balance”, en la obra colectiva *El sistema económico en la Constitución económica*. XV Jornadas de Estudio de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia. Vol. II. Madrid, 1994, pág. 1464 y ss.

<sup>65</sup> No parece opinar lo mismo GUIO MONTERO, F., *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*. Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 329, quien afirma que, aunque esta Sentencia añadió mayor confusión al equiparar esa protección, se manifestó “en su parte expositiva con total claridad”.

<sup>66</sup> Numerosos autores italianos han interpretado el precepto constitucional citado. Vid. BARILE, P., *Il soggetto privato...*, op. cit., pág. 9 y ss., y su obra posterior *Diritti dell’uomo...*, op. cit., pág. 67 y ss. Vid., también, LOMBARDI, G. M., *Contributo allo studio...*, op. cit., págs. 3-45; y GROSSI, P., *Introduzione ad uno studio sui diritti inviolabili nella Costituzione italiana*. Cedam, Padova, 1972, pág. 145 y ss; así como BARBERA, A., “Commento all’art. 2”, en *Commentario della Costituzione*, a cura di Branca, pág. 50. Precisamente, este último autor se muestra partidario de una consideración abierta de la cláusula de inviolabilidad del art. 2 CI. La doctrina

de la Constitución Italiana ya ha sido analizado al mencionar la protección constitucional tanto de los derechos inviolables como de los deberes inderogables, confirmando la complementariedad de ambos -derechos y deberes- y la exigencia de su consideración unitaria dentro del cuadro de las situaciones subjetivas que definen el papel y la posición de la persona en el ordenamiento jurídico<sup>67</sup>. Como afirma Pace<sup>68</sup>, ese “art. 2 es testimonio de la superación, también jurídica, de la concepción del ochocientos de los derechos públicos subjetivos, en virtud de la cual, dada la separación entre Estado y sociedad civil postulada por el modelo liberal, en las Cartas Constitucionales asumían relevancia solo las relaciones entre el ciudadano y el Estado”.

La similitud del art. 2 italiano con el art. 9.2 de la CE es manifiesta, aunque no absoluta<sup>69</sup>, pues éste se refiere a la libertad e igualdad del “individuo y de los grupos en que éste se integra”<sup>70</sup>. Sin embargo, nuestra Carta Magna carece de un precepto como el 19 de la Norma

---

italiana se divide entre los que consideran que, con este artículo 2 de la Carta Magna Italiana, se pretende proteger a los individuos que se asocian, y no a las formaciones sociales. Otros consideran protegidas esas formaciones sociales en sí mismas. Pueden consultarse las reflexiones y las sentencias de la Corte Costituzionale italiana en el estudio de ROSSI, E., “Brevi considerazioni in ordine al rapporto tra tutela dei diritti individuali e garanzia delle formazioni sociali alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Costituzionale”, en la obra dirigida por V. Angiolini, *Libertà e giurisprudenza costituzionale*. Giappichelli, Torino, 1992, pág. 199 y ss.

<sup>67</sup> Vid. BARILE, P., *Il soggetto privato...*, op. cit., pág. 6. Es, pues, una característica de la Constitución italiana la integración de la personalidad del sujeto-persona física y del sujeto inserto en un grupo social para el ‘pleno desarrollo de su personalidad’, art. 3 CI. Resulta protegida, tanto la persona física, como el sujeto cuando forma parte de esos grupos sociales, como esas personas físicas y antes de hecho por sí mismos cuando desarrollan sus actividades en el seno del ordenamiento jurídico (pág. 14). En pág. 148 afirma que el art. 2 CI ha querido “construir los ‘deberes’ como límites esenciales de los ‘derechos’, construir un concepto unitario, funcional, del comportamiento del sujeto privado en la vida constitucional”.

<sup>68</sup> Vid. PACE, A., *Problematica delle libertà...*, op. cit., pág. 17.

<sup>69</sup> Nos atreveríamos a afirmar que el precepto de nuestra Carta Magna atribuye la libertad y la igualdad a la persona física, pero también al propio grupo o ente colectivo por el hecho de estar conformado por personas físicas, y no por tener una personalidad jurídica propia distinta de la de las personas. Por tanto, mientras con el precepto constitucional italiano unos autores consideran que el fin es proteger a la persona física en sí misma, o también cuando se integre en formaciones sociales, el art. 9.2 CE parece querer proteger la efectividad de la libertad e igualdad del individuo y también de los grupos donde ese sujeto se integra. Vid. PECES-BARBA MARTÍNEZ, G., *Curso de derechos fundamentales*. Op. cit., pág. 430. Según este autor, aunque no existe en nuestra CE una norma como el art. 19 Ley Fundamental de Bonn (aunque han seguido este criterio nuestros tribunales), tampoco existe en dicha Ley Fundamental un artículo como el art. 9.2 CE, que amplía la libertad y la igualdad a los grupos en que se integra el individuo, ni tampoco un precepto como el 162.b) CE, pues la Ley Fundamental alemana solo legitima para interponer recurso de amparo a los titulares de derechos.

<sup>70</sup> Sin embargo, en la STC 64/1988, la justificación para atribuir un derecho fundamental a las personas jurídicas se apoya en que, en cada caso, sin dejar de referirse a los individuos, sea ejercido mediante un grupo, como asociaciones, sindicatos, partidos políticos, etc., “cuya finalidad sea específicamente la de defender determinados ámbitos de libertad o realizar los intereses y los valores que forman el sustrato último del derecho fundamental”. El Tribunal resuelve, en esta oportunidad, la titularidad de unos derechos fundamentales atendiendo a los sujetos que desarrollan su personalidad dentro de esas organizaciones, en vez de acudir a la titularidad directa por las personas jurídicas de esos derechos fundamentales, v.gr. a la inviolabilidad del domicilio, a la tutela judicial efectiva, etc. Según el profesor TOMÁS y VALIENTE, F., “Jurisprudencia del Tribunal Constitucional...”, op. cit., pág. 137 y ss., una sociedad mercantil no puede decirse que sea, “ni siquiera metafóricamente, instrumento de ejercicio de derechos fundamentales de titularidad en último término individual. En estos casos, será la naturaleza del derecho lo que justifica su atribución a las personas jurídicas”. Por tanto, tal y como concluyó Tomás y Valiente, el TC ha razonado con argumentos unas veces asumibles como si en nuestra Constitución se encontrase la cláusula establecida textualmente en el artículo 2 de la Constitución italiana, mientras que, en otros casos, ha recurrido a motivaciones

Fundamental Alemana<sup>71</sup>. No obstante, el TC ha recurrido a él en términos prácticamente literales (v.gr. STC 23/1989). El citado precepto alemán establece: “los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales, en la medida en que, por su naturaleza, les sean aplicables”<sup>72</sup>. Aparte del inconveniente que podría suponer el excluyente adjetivo ‘nacionales’, si se acoge su orientación es necesario acudir, primero al concreto enunciado constitucional<sup>73</sup>, y, con posterioridad, a la naturaleza o esencia de cada derecho fundamental (‘sie ihrem Wesen nach’). Será misión del TC -una más- delimitar el bien jurídico protegido por esos derechos para, a partir de ahí, discernir qué derechos, y en qué medida, pueden atribuirse a las personas jurídicas cuando su naturaleza así lo permita. De ahí que hayamos acudido con anterioridad a la naturaleza o el bien jurídico protegido del derecho a la inviolabilidad domiciliaria.

El criterio del art. 19.3 Ley Fundamental de Bonn (“en la medida en que, por su naturaleza, les resulten aplicables”) para discernir sobre la titularidad por una persona jurídica de un derecho fundamental ha comenzado a ser utilizada frecuentemente por el TC. La STC 64/1988, de 12 de abril, se manifestó partidaria de atribuir la titularidad de ciertos derechos fundamentales a las personas jurídicas “siempre que se trate, como es obvio, de *derechos que, por su naturaleza, puedan ser ejercidos por este tipo de personas*”<sup>74</sup>. Por tanto, el análisis de la naturaleza de cada

---

propias de una Carta Magna con un artículo como el 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn.

<sup>71</sup> La lectura de este precepto por la doctrina alemana tampoco ha sido unívoca. Así, unos autores interpretan la atribución de derechos a las personas jurídicas para proteger al sujeto, que se encuentra en la base de aquélla, y que es el único centro de imputación de derechos fundamentales. Con lo cual, según esta línea doctrinal, la atribución a una persona jurídica de un derecho fundamental tiene sentido sólo si con ello se protege a sus miembros. Otra parte de la doctrina alemana sí que hacen recaer en la persona jurídica como tal los derechos fundamentales, en función de que la naturaleza del derecho lo permita. Vid., la referencia que realiza DÍAZ LEMA, J., “¿Tienen derechos fundamentales las personas jurídico-públicas?”, *RAP*, n° 120, 1989, pág. 99 y ss.

<sup>72</sup> El art. 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn establece textualmente: “Die Grundrechte gelten auch für inländische juristische Personen, soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind”. LASAGABASTER, I., “Derechos fundamentales y personas jurídicas de Derecho Público”, en *Estudios sobre la Constitución Española*. Libro homenaje al profesor García de Enterría, Civitas, Madrid, 1991, pág. 660, pone de relieve que esa ‘naturaleza’ del art. 19.3 Ley Fundamental de Bonn va referida al derecho y no a la persona jurídica. Recoge la proposición de Herman Von Mangoldt en el momento constituyente alemán para que les fueran reconocidos a las personas jurídicas los derechos fundamentales de igualdad, libertad religiosa, libertad de establecimiento, inviolabilidad del domicilio, propiedad privada; aunque finalmente no se acogió dicha propuesta, dejando abierta la posibilidad de atribuirles esos y otros derechos. En Italia, no existiendo tampoco en su Carta Magna un precepto como el alemán, BARBERA, A., “Principi fondamentali (art. 1-12)”, *Commentario alla Costituzione*, op. cit., pág. 119, considera aplicable el artículo 19 de la citada Ley Fundamental al ordenamiento italiano. Pero admite la existencia de una diversidad de tratamiento entre personas jurídicas para que “esa no redunde en disparidad de tratamiento social para las personas que a ellas se unen”. Se trataría de analizar cada caso concreto desde la congruencia del derecho en cuestión con los caracteres del ente concreto. No podemos entrar en la consideración sobre si la alusión a la esencia o naturaleza del derecho (art. 19.3) se corresponde o no con la esencia o contenido esencial del derecho (art. 19.2 CE).

<sup>73</sup> En España, tan sólo ocurriría con el artículo 16 CE al garantizar la libertad ideológica, religiosa y de culto a los “individuos y las comunidades”; el artículo 27, al reconocer la libertad de creación de centros docentes a las “personas físicas y jurídicas”, y el 28 CE al reconocer la libertad sindical y el derecho de los sindicatos a formar confederaciones y fundar organizaciones sindicales internacionales.

<sup>74</sup> Esa referencia fue recogida de la STC 4/1982, de 4 de septiembre, que equiparó la titularidad de derechos fundamentales por personas jurídicas de Derecho privado a las de Derecho público, siempre que por su naturaleza les sean aplicables. Como recoge LASAGABASTER, I., “Derechos fundamentales y...”, op. cit., pág. 659, esta consideración del TC, que lo atribuye cuando así lo permita la naturaleza del derecho, ya fue apuntada, en cierto modo, en 1919 por Jellinek.

derecho se convierte en el criterio principal de discernimiento. De hecho, la STC 139/1995, f.j. 5, dijo que la capacidad de una persona jurídica de ser titular de derechos fundamentales debe ser “delimitada y concretada a la vista de cada derecho fundamental”, pues la titularidad de derechos fundamentales por una persona jurídica resulta condicionada, además de por otras cuestiones, por “la naturaleza concreta del derecho fundamental considerado, en el sentido de que la misma permita su titularidad a una persona moral y su ejercicio por ésta”.

La STC 137/1985 fue la primera en afirmar, junto a la cita escueta de la doctrina y del derecho comparado -llamativo es el silencio a la francesa<sup>75</sup>-, la posibilidad de ‘extender o predicar’ el derecho a la inviolabilidad domiciliaria también a las personas jurídicas. Además, lo hace después de 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”, en la STC 19/1983, de 14 de marzo, f.j. segundo. Al reflejar esa atribución como una ‘extensión’ del derecho más allá del que corresponde, per se, a las personas físicas, revela que, con ellas, se está extendiendo la base de aplicación subjetiva del derecho más allá de la que se conformaba en su configuración originaria. Pero analicemos sus afirmaciones.

### **3.3.2.- LA IMPORTANCIA DE LA NATURALEZA DEL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO. LA STC 137/1985, SU SIMILITUD CON LA DOCTRINA ITALIANA Y EL CONTENIDO DEL ART. 19 DE LA CARTA MAGNA ALEMANA**

La STC 137/1985 se dicta ante la interposición de un recurso de amparo -que escondía una auténtica cuestión de inconstitucionalidad, como reconocieron el Ministerio Fiscal y la misma Sentencia- por presunta violación del “derecho o libertad (f.j. primero)” del art. 18.2 CE por los órganos de Recaudación de los Tributos, apoyándose en el art. 130 LGT (y no en el art. 117, como por error afirma la Sentencia). El problema se circunscribe a elucidar la adecuación constitucional de la entrada en el domicilio social de una entidad mercantil por los citados órganos administrativos, tras el correspondiente procedimiento de apremio.

En el f.j. segundo, el TC considera que las resoluciones anteriores del mismo Tribunal no son aplicables, pues se dedicaron a resolver el caso concreto, sin poder deducir de ellos “pronunciamiento alguno (...ni) la emisión de razonamientos” encaminados a “eliminar a las personas jurídicas de la protección” del art. 18.2 CE, quedando “libre en absoluto el Tribunal en cuanto a las mismas”. Respecto de la cuestión analizada en el Auto 257/1985 -el derecho a la intimidad personal del art. 18.1 CE-, lo entiende “sin estimable concomitancia alguna con el problema que aquí se trata”. Razonamiento restrictivo que la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 15 de noviembre de 1990, f.j. 13, utilizó al afirmar que la persona jurídica -en el caso, una sociedad anónima- “como tal no puede alegar intimidad alguna frente a la Administración tributaria: su intimidad son sólo sus libros y sus cuentas, que han de estar siempre a disposición de la Inspección”. En una consideración conjunta con las afirmaciones del

---

<sup>75</sup> En este ordenamiento, como se ha podido apreciar de la redacción estricta del art. 66 de la Constitución, y de las Decisiones del Consejo Constitucional francés, la doctrina se decanta por la atribución de este derecho a las personas físicas, al ser un derecho relacionado con la libertad, y su circunscripción a la estricta morada. Vid., en este sentido, MATIA PORTILLA, J., *El derecho fundamental...*, op. cit., pág. 140, quien considera improcedente aplicar el método comparado en esta materia, pues la solución que algunos ordenamientos proporcionan -la extensión a las personas jurídicas- produce “el debilitamiento del mismo derecho”.

ATC 257/1985, f.j. segundo, la protección que exigen las personas jurídicas es su 'reserva', pero no el derecho a la intimidad "personal y subjetiva"; reserva de las actividades de estos entes que "quedarán, en su caso, protegidas por la correspondiente regulación legal"<sup>76</sup>, según las citadas resoluciones.

Por tanto, el TC, tras afirmar que la protección que otorga al derecho a la intimidad el art. 18.1 CE no es aplicable a las sociedades mercantiles, y que el derecho a la inviolabilidad del domicilio de las mismas no tiene concomitancia alguna con ese derecho a la intimidad, da a entender que el primer pronunciamiento sobre el tema va a salir de sus palabras. Y, efectivamente, así fue, por lo que debemos desmenuzar una parte del trascendental f.j. tercero de la STC 137/1985, pues nos interesa destacar lo que afirmó, cómo lo dijo, y la procedencia o no de lo sentenciado.

Esta citada Sentencia deja sentado, sin más detalles ni argumentos, que la doctrina en otros países -concretamente, cita a Italia, Alemania y Austria- sigue un criterio "extensivo" -aunque no aporta cuáles son los motivos que conducen a esa consideración-. Y afirma categóricamente, ya de entrada, que este derecho a la inviolabilidad del domicilio "posee una naturaleza que en modo alguno repugna la posibilidad de aplicación", siendo pues "extensivo o predicable igualmente de las personas jurídicas". Tampoco razona cuál es esa naturaleza del derecho, ni cuáles son los motivos que permiten justificar esa aplicación. Pero lo cierto es que a esa "afirmación de principio" -según la STC 66/1999- recurren las posteriores sentencias, cfr. la 144/1987 y la 64/1998.

A continuación aporta las tres afirmaciones de más enjundia. Ya ha sido criticada, con anterioridad, la mención a la utilización como criterio válido para otorgar o negar esa titularidad del derecho a la inviolabilidad del domicilio por una persona jurídica atender a su capacidad para ser titulares legítimas de viviendas<sup>77</sup>. Tampoco ayuda en el razonamiento la referencia a que esas viviendas, precisamente, no pierdan su carácter por el hecho de que su titular sea una persona física o lo sea una jurídica. A continuación, alude al 'sentido y fin' del derecho fundamental si se incluyen "en el círculo de los titulares de este derecho fundamental a personas jurídicas u otras colectividades" -pero sin aclarar cuál es el sentido y fin del derecho, y qué colectividades cabe

---

<sup>76</sup> También es verdad que este ATC hizo alusión, durante su razonamiento, a un cauteloso "sin que, en principio, las personas jurídicas, como las sociedades mercantiles, puedan ser titulares del mismo"; quizá para, en posteriores resoluciones, ampliar o reducir esa posibilidad.

<sup>77</sup> Evidentemente, no estamos negando este derecho de propiedad, art. 33 CE, a las personas jurídicas, ni, por ejemplo, el de libertad de empresa (art. 38), sino que criticamos, como hizo también ORÓN MORATAL, G., "La inviolabilidad del domicilio de personas jurídicas en la actuación de la Administración tributaria", *Ciss. Com.*, n° 28, 1986, págs. 33 y ss., su utilización en el derecho del art. 18.2 CE. Como explica este autor, poco afortunado resulta tanto vincular el derecho a la inviolabilidad del domicilio a la titularidad legítima (¿acaso circunscribe este derecho sólo a esos titulares?) como la alusión que realiza a las viviendas. QUINTANA LÓPEZ, T., "Un paso más hacia...", *op. cit.*, pág. 150, justifica esa referencia a la vivienda para "desechar la posibilidad de que todo lo que tenga una dependencia física con la entidad mercantil quede al amparo de la tutela constitucional". Dicha afirmación no supone negar que el propietario tiene dos vías de defensa frente a una entrada domiciliaria inconstitucional: alegar que atenta contra la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2) o que lesiona su propiedad (art. 33); aunque, en este segundo caso, con más limitaciones, pues no es uno de los derechos protegidos con las garantías del artículo 53.2 CE. GARCÍA MACHO, R., "La inviolabilidad...", *op. cit.*, pág. 859, afirma que "la privacidad (sic) de la vivienda puede ser violada, también, por medio de intervenciones en la propiedad; éste es el caso si el poder de disposición del propietario es costreñido a través, por ejemplo, de intercambios de vivienda obligatorios, o sencillamente suprimido mediante la ocupación de la vivienda"; no siendo éstos, efectivamente, los casos que nos ocupan.

incluir además de a las personas jurídicas-. *Sentido y fin* del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio que no se pierde, según afirma sin más detalles, por el hecho de que las personas jurídicas u otras colectividades resulten titulares del mismo.

Como conclusión, afirma la STC 137/1985, f.j. tercero, que “la libertad del domicilio se califica como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona, pero no necesariamente a la persona física desde el momento en que la persona jurídica venga a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional, y todas las hipótesis en que la instrumentación del derecho a la libertad no aparezcan o sean incompatibles con la naturaleza y la especialidad de fines del ente colectivo”<sup>78</sup>. La enjundia de todo el pronunciamiento se sitúa en este párrafo. Por eso conviene conocer su procedencia para tener criterios a la hora de enjuiciar la corrección o inadecuación de su asunción en nuestro ordenamiento interno. Como ya hemos afirmado, no cabe una mera transposición sin más de instituciones jurídicas y razonamientos alumbrados en otros ordenamientos jurídicos, y menos todavía si el argumento es una simple y automática ‘cuestión de cantidad y afinidad’ de la solución propuesta -“la doctrina generalizada en otros países”, según la STC-.

Es necesario remontarse al año 1964 cuando, en Italia, dos reconocidos profesores, Paolo Barile y Enzo Cheli<sup>79</sup>, teniendo en cuenta -art. 14.2 de la C. italiana- la ligazón existente en ese ordenamiento constitucional entre el art. 13 y el 14 (libertad personal e inviolabilidad domiciliaria, respectivamente), realizaban esta explicación sobre la titularidad subjetiva de este mismo derecho: “la *libertà domiciliare* si qualifica, infatti, come riflesso diretto della protezione accordata dall’ordinamento *alla persona*, ma non necessariamente alla persona fisica, dal momento che anche la persona giuridica o *l’ente di fatto -quali formazioni sociali destinate a svolgere la personalità del singolo (art. 2 Cost.)-* vengono a collocarsi *nel novero* dei soggetti privati compresi entro l’area della tutela costituzionale, *in tutte le ipotesi* in cui la strumentazione del *diritto di libertà* non appaia *incompatibile (come nel caso dell’art. 13 cost.)* con la *natura stessa e la specialità dei fini dell’ente collettivo*” (las cursivas son nuestras).

---

<sup>78</sup> En el *Comentario de Jurisprudencia de la Revista Ciss*, n° 27, 1985, pág. 5, puede leerse, sobre el contenido de este párrafo, lo que sigue: “Este párrafo no puede más que merecer elogios, máxime cuando fija de manera general la postura del TC ante la aplicación de los calificados ‘derechos fundamentales y libertades públicas’”. Afirmando también que “estos derechos fundamentales son de aplicación a las personas jurídicas en forma condicionada, siempre que: a) la persona jurídica ostente el mismo interés protegido a la persona física, dentro del área de tutela constitucional; b) no se utilice de forma instrumental de manera contraria a la naturaleza y especificidad de fines del ente colectivo”.

<sup>79</sup> Vid., BARILE, P., y CHELI, E., “Domicilio (Libertà di)”, *op. cit.*, pág. 864. Afirmaciones también recogidas en BARILE, P., *Le libertà nella Costituzione. Lezioni*. Cedam, Padova, 1966, pág. 150. Este párrafo puede ser traducido como: “la libertad domiciliaria se califica, en efecto, como reflejo directo de la protección acordada por el ordenamiento a la persona, pero no necesariamente a la persona física, desde el momento en que también la persona jurídica o el ente de hecho -en cuanto formaciones sociales destinadas a desarrollar la personalidad del individuo (art. 2 CI)- se sitúan en la categoría de los sujetos privados comprendidos en el área de la tutela constitucional, en todas las hipótesis en que la instrumentación del derecho de libertad no aparezca (como en el caso del art. 13 CI) incompatible con la naturaleza misma y la especialidad de los fines del ente colectivo”. Esta orientación, que, no olvidemos, atribuye también este derecho fundamental a los entes sin personalidad jurídica, ha sido generalizadamente asumida por la doctrina italiana. Vid., FASO, I., *La libertà di...*, *op. cit.*, pág. 73 y ss., PACE, A., *La problematica delle libertà...*, *op. cit.*, pág. 219 y ss., y, también, GIOCOLI NACCI, P., “Libertà di domicilio”, en la obra colectiva *Problemi attuali di Diritto Pubblico*. Cacucci Ed., Bari, 1990, pág. 41. Vid., en contra, DOSI, E., “Inviolabilità del domicilio de accesso degli ispettori del lavoro ai cantieri delle imprese”, *Giu.Cos.*, 1971, pág. 58 y ss.



Como se comprueba fácilmente, la 'traducción' española aportada a los fundamentos jurídicos de la STC 137/1985 no guarda 'fidelidad' al texto original, realizando algunos retoques y suprimiendo algunas referencias del razonamiento doctrinal italiano que desdibujan la coherencia que en aquel ordenamiento presenta<sup>80</sup>. Subrayemos esa alusión a la "libertad de domicilio", que no encuentra fácil intelección, y la omisión de la referencia italiana a los entes de hecho, así como la puntualización italiana -acorde con el art. 2 de su Carta Magna-, que protege ese derecho de las formaciones sociales porque están destinadas al desarrollo de la personalidad del individuo.

La distinción que se realiza entre 'libertà domiciliare' y derecho de libertad (protegida en el artículo 13 CI), y que pasó inadvertida o fue ignorada por el TC en la S. 137/1985, sin embargo tiene importancia a la hora de discernir el alcance del bien jurídico protegido por el derecho a la inviolabilidad del domicilio. De hecho, puntualizan Barile y Cheli que esa instrumentación del derecho de libertad general -art. 13 C. Italiana-, puede predicarse de los entes colectivos -donde incluye a las personas jurídicas y a los entes de hechos- por ser agrupaciones sociales que desarrollan la personalidad del individuo, y cuando su posibilidad resulte de su naturaleza y especialidad de fines. La STC 22/1984 y las que le siguieron no han referencia a la libertad del domicilio, sino a una vida privada, a la intimidad o, incluso, a la 'privacidad'.

También es apreciable en la STC 137/1985 la supresión de la referencia hecha en el artículo doctrinal italiano a los entes de hecho, aunque realiza una alusión abierta a "personas jurídicas u otras colectividades". Parece que la resolución judicial implícitamente establece, pero sin mayores puntualizaciones, una distinción en la atribución de derechos fundamentales en función de que se opte o no por adquirir esa personalidad jurídica<sup>81</sup>, cuando los fines del ente pueden ser

---

<sup>80</sup> Destaquemos las variantes que introduce la STC 137/1985 respecto del párrafo doctrinal italiano, su justificación y sus consecuencias. En primer lugar, la referencia a la libertad domiciliaria tiene sentido en Italia, pero aquí deja de parecer congruente dicha referencia, tanto si se concibe la protección del domicilio como reflejo de la intimidad o de la vida privada, y menos aún si se traduce como 'la libertad del domicilio'. Hubiera sido, en todo caso, más correcto referirse a la 'libertad en el domicilio', si es que se quería afirmar que lo protegido no es la intimidad o vida privada en sí, sino el bien jurídico libertad que la persona desarrolla en ese ámbito físico. En la STC española se suprime la referencia a los entes de hecho, que sí aparecen citados en el artículo doctrinal italiano y que encuentra fundamento en el art. 2 de la Constitución italiana. En Italia, gran parte de entidades con un peso específico grande en el sistema no tienen atribuida personalidad jurídica, como ocurre con los partidos políticos, sindicatos, etc. Además, la traducción de la palabra italiana 'novero' como 'lugar' distorsiona la interpretación realizada, y deja sin mucho sentido a la frase. En puridad, no se trata de que la persona jurídica se pueda situar 'en el lugar' del sujeto 'privado' constitucionalmente protegido, sino, más correctamente, que el domicilio de la persona jurídica resulta protegido por ese derecho al igual que lo está el de las personas físicas. La palabra 'novero' significa en italiano "número, cuenta", pero la frase 'mettere nel novero' es traducida por 'poner en la categoría'. (Vid. Diccionario Ambrozzi, Italiano-Spagnolo. Torino, 1996, pág. 781). En el original italiano las dos frases van unidas por una coma, para que la segunda afirmación puntualice a la anterior: "en todas las hipótesis...". En la resolución española se añade una conjunción copulativa, lo que supone, en una interpretación literal, ampliar las hipótesis de aplicabilidad del derecho. Además, la explicación que aporta el Tribunal Constitucional español cae en el error de concordancia de número cuando alude a que 'aparezcan o sean incompatibles', cuando, correctamente, debiera haber dicho que 'aparezca o sea incompatible'. Esa incompatibilidad se predica de la instrumentación del derecho (como constata al referirse a la libertad del art. 13 CI), y no va referida, como parece haber entendido el TC español, a 'todas las hipótesis'.

<sup>81</sup> Como es fácilmente apreciable, cada ente colectivo se distingue de los otros, tanto en función de las implicaciones que se derivan de la forma jurídica adoptada -en cuanto a la limitación de responsabilidad de los socios o no; la capacidad jurídica, etc.-, como en razón de los fines a conseguir por cada uno de ellos. Así, mientras los partidos políticos desarrollan su actividad dirigida a la defensa y realización práctica de unas ideologías, los sindicatos parecen más bien movidos por el interés de protección del trabajador y su esfera laboral, o las

los mismos. Por ejemplo, cuando dos personas físicas constituyan una sociedad de responsabilidad limitada, cumpliendo con los trámites previstos para su constitución, esa persona jurídica goza, según la Sentencia citada, del derecho a la inviolabilidad del domicilio. De lo contrario, si estas dos personas físicas optan por crear, por ejemplo, una comunidad de bienes sin personalidad jurídica, el espacio físico que pueda ser considerado su domicilio 'constitucional' no resulta protegido por el derecho fundamental en cuestión; aunque tuviese un domicilio propio de la entidad, distinto del de sus socios, desde donde se toman las decisiones para desarrollar el objeto que ha motivado su creación, y con una finalidad lucrativa mediante esa puesta en común de la propiedad de varios bienes y dinero para repartirse las ganancias que produzcan.

Los mismos motivos se pueden alegar sobre las sociedades irregulares, cuando la única característica que las distingue del resto es la no inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública de constitución y, por tanto, no tienen atribuida personalidad jurídica propia. Sin embargo, el fin para el que han sido constituidas es el lucrativo y pueden disponer de un domicilio pero que, de seguir la argumentación del Tribunal, no resulta protegido al faltar simplemente la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil. O también las sociedades civiles (art. 1669 del Código Civil), que pueden tener o no personalidad jurídica, y, en función de ello, puede atribuírseles o no este derecho fundamental. El ordenamiento jurídico italiano y alemán, por ejemplo, no otorga ni reconoce personalidad jurídica a las sociedades de personas. Sin embargo, el art. 9.2 de la CE señala, sin aludir a los problemas de personalidad jurídica o no, que los poderes públicos deben promover las condiciones para que la *libertad* e igualdad de los individuos y de los grupos donde se integra sean reales y efectivas. Quizá, en lo atinente a la titularidad del derecho a la inviolabilidad del domicilio, sea exigible esa igualdad "de los grupos" donde se integra el sujeto, tengan o no personalidad jurídica<sup>82</sup>. Además, ya existen precedentes donde el mismo TC, v.gr. la STC 36/1990 o la 81/1991, ha atribuido el derecho del art. 23.2 CE - a presentar enmiendas a la totalidad- a un Grupo Parlamentario, que no tiene personalidad jurídica.

Doctrinalmente, Fernández López<sup>83</sup> acaba mostrándose partidario de atribuir el derecho del art. 18.2 CE a los entes sin personalidad jurídica cuando su domicilio no coincida con el de sus

---

asociaciones como reunión de sujetos movidos por el fin propio de la asociación, las entidades mercantiles por el ánimo de lucro; pudiendo analizarse muchos otros, como por ejemplo, las Sociedades Anónimas Laborales, las sociedades civiles, etc. Estas sociedades civiles, según establece el Código Civil español, arts. 1665 y ss., suponen un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria con ánimo de partir entre sí las ganancias. Tienen rasgos que las diferencian de las sociedades mercantiles. Por ejemplo, no resultan obligadas a llevar libros de comercio ni tampoco necesitan para su constitución de escritura pública e inscripción registral, salvo que se aporte a ellas bienes inmuebles o derechos reales, en cuyo caso necesitarán escritura pública. Pueden tener personalidad jurídica o no, según que sus pactos se mantengan secretos entre los socios y cada uno de ellos contrate en su propio nombre con terceros. Vid. la STC 23/1987 sobre las Sociedades Anónimas y si entran en el concepto de persona jurídica.

<sup>82</sup> La STC 128/1991 reconoce a las personas jurídicas el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley. De esa igualdad también se puede percibir su dimensión objetiva, que iría conectada con la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

<sup>83</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, op. cit., pág. 176 y ss. Sin embargo, NAVARRO FAURE, A., *El domicilio tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 68-70, considera que el concepto de domicilio únicamente puede conectarse con la persona jurídica. "Los entes sin personalidad jurídica, precisamente por carecer de ella, no son titulares de derechos y obligaciones, y, por tanto, no pueden ejercitarlos frente a otros sujetos. Del mismo modo, no pueden tener un domicilio diferente del de sus socios, primero porque las deudas son asumidas por los miembros del ente, y segundo porque la actuación frente a la Administración la realizará el

miembros. Sin embargo, aunque en un principio considera determinante la personalidad jurídica del ente, al “erigirse éste en condición subjetiva imprescindible sin cuya concurrencia el susodicho derecho no se hace efectivo”, justifica dicha atribución del derecho al ser entes que resultan sujetos pasivos de los impuestos y, como tales, sometidos al deber de contribuir; además, poseen un sustrato personal, junto con el patrimonial, y una estructura organizativa cuyas manifestaciones de vida privada habría que proteger. Coincidimos, en parte, con sus apreciaciones. De hecho, esta base personal puede influir -ya veremos en qué grado- a la hora de atribuir dicha protección. Pero que resulten sometidos al deber de contribuir al manifestar capacidad de pago no creemos que sea una circunstancia determinante para atribuirles la titularidad de un derecho fundamental. Esta sujeción tributaria implica el cumplimiento de un deber de contribuir, pero no conlleva ineludiblemente que, por ello mismo, el ente debe ser titular de los derechos fundamentales, ni tampoco de este concreto. Los motivos para pronunciarse favorablemente o no a la titularidad de este derecho deben seguir el resto de afirmaciones pronunciadas para otorgarlo a las personas jurídicas. Y, a partir de ahí, comprobar si a ellos les son de aplicación esos mismos requisitos.

Finaliza la STC 137/1985 su f.j. tercero, tras el argumento ‘de peso’ de la mera alusión, sin mayor especificación<sup>84</sup>, a la solución asumida por la doctrina comparada, atribuyendo a las personas jurídicas el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio si lo permite la naturaleza del derecho fundamental -que parece situarlo en la ‘libertad del domicilio’<sup>85</sup>-. Desde ahí, deduce que se puede predicar la titularidad del derecho fundamental a las entidades con personalidad jurídica y a “otras colectividades”, siempre que cumplan las tres exigencias que cita -o “matizaciones relevantes”, según la STC 66/1999-: que la persona jurídica se sitúe en el ‘lugar’ del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional<sup>86</sup>, que la

---

representante”. LUCAS DURÁN, M., *El acceso a los datos...*, *op. cit.*, pág. 147, dice que en estos casos, donde no se tenga personalidad jurídica, el derecho a la intimidad (del que forma parte el de inviolabilidad del domicilio) no pertenece al ente sino a las personas físicas que hay detrás. Si se realiza una injerencia ilegítima en los datos tributarios de uno de esos entes lo que se violaría es el derecho a la intimidad de las personas físicas que hay detrás de ellos.

<sup>84</sup> De haber entrado a analizar y desbrozar esa doctrina comparada, al menos en el caso alemán, el pronunciamiento del TC español no hubiera sido tan taxativo. De hecho, como recoge NIETO FERNÁNDEZ, A., “Actos administrativos...”, *op. cit.*, pág. 17 y ss., y también se hace eco FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, *op. cit.*, pág. 169, no puede desconocerse tan alegremente que la doctrina alemana no se ha manifestado con unanimidad sobre el tema. Así, tanto Bleckman como Dürig, por lo demás, dos reputados autores, entienden que solamente les resulta atribuible la titularidad de derechos fundamentales a las personas jurídicas cuando así lo disponga expresamente la Constitución. El TC alemán, sin embargo, ha optado por una interpretación extensiva de dicha posibilidad en numerosos Autos, que son citados por los autores españoles (v.gr. el A. de 13 de octubre de 1971, de 26 de mayo de 1976 y de 24 de mayo de 1977).

<sup>85</sup> Esta incorrección ya fue intuida por QUINTANA LÓPEZ, T., “Un paso más hacia...”, *op. cit.*, pág. 150, nota 8. Este autor afirma que “la referencia a la libertad de domicilio lo es a la inviolabilidad de domicilio, ya que sobre este derecho resuelve en esta Sentencia el Tribunal Constitucional, no tratándose más que de un error”.

<sup>86</sup> Esta mención ha sido entendida por ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., “La protección constitucional al domicilio en el ámbito tributario”, *Ciss Com.*, n° 78, 1990, pág. 69, referida al “derecho a la libertad de asociación, con lo que se proyecta sobre la libertad de constitución y funcionamiento de las personas jurídicas, la facultad de éstas de adoptar libremente sus decisiones sin injerencias irregulares y sobre lo que cabría denominar, valga la aparente paradoja, su intimidad social -que incluiría, por ejemplo, los secretos comerciales e industriales y el inherente al proceso de generación de decisiones-”. Por su parte, para MATIA PORTILLA, F. J., “Derecho comunitario y...”, *op. cit.*, pág. 5196, destaca significativamente que esas personas jurídicas actúen como ‘sujeto privado’. De este modo, se haría depender de la actividad de la persona jurídica la atribución del citado derecho

“naturaleza y especialidad de fines” del ente colectivo no sea incompatible con la instrumentación del derecho.

### **3.3.2.1.- LA INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO DE LAS “PERSONAS JURÍDICAS Y OTRAS COLECTIVIDADES” CUANDO LO PERMITA LA NATURALEZA DEL DERECHO. LA STC 66/1999, DE 26 DE ABRIL**

Centrada, pues, la necesidad de analizar la naturaleza del derecho concreto para deducir si puede ser atribuido a las personas jurídicas y al resto de entes colectivos<sup>87</sup>, afirma la STC 137/1985 que la inviolabilidad del domicilio “posee una naturaleza que en modo alguno repugna la posibilidad de aplicación a estas últimas”.

Hasta la STC 66/1996, el TC no concretaba exactamente la naturaleza o el bien jurídico protegido por el derecho del art. 18.2 CE -siendo las referencias más habituales a la vida privada como expresión de la intimidad-, aunque sí se había pronunciado excluyendo que las personas jurídicas u otras colectividades pudieran resultar titulares de la intimidad<sup>88</sup>. No está de más

---

fundamental o no; si la actividad tuviese carácter privado sí resultarían amparadas por ese derecho, mientras que si ejerce actividades que no se entienden como privadas, no ostenta este derecho. Como recoge GÓMEZ MONTORO, A. J., *Derechos fundamentales y personas jurídicas*. Ejercicio de la oposición a profesor titular. Madrid, 1993, cedido por el autor, esta afirmación es ambigua, sin que pueda servir de justificación para atribuir derechos a las personas jurídicas, pues éstas también son “sujetos privados” que se halla “constitucionalmente tutelados”.

<sup>87</sup> En todo caso, conviene señalar que hemos optado, en ocasiones, por la dicción ‘ente colectivo’, para reflejar a agrupaciones de personas físicas que crean un ente distinto y separado de sus miembros, al que el ordenamiento jurídico puede atribuir o no personalidad jurídica. De este modo, podremos distinguir, por ejemplo, entre la citada comunidad de bienes, como agrupación de personas físicas con sus características y objetivos, pero sin que el propio ente colectivo tengan atribuida personalidad jurídica, y, por otra parte, una herencia yacente, donde el elemento personal y el objeto de este derecho -el domicilio- no juegan con la misma influencia con que lo hace en las comunidades de bienes. Por tanto, consideramos de importancia esta distinción, a efectos de nuestro estudio, pues a la hora de discernir sobre la titularidad del derecho a la inviolabilidad domiciliar por una sociedad anónima o por un ente colectivo sin personalidad jurídica -comunidad de bienes-, la existencia del objeto del derecho - un espacio físico que pueda ser catalogado como domicilio- y de las personas físicas que ‘desarrollan su personalidad en los grupos en que se integran’, junto con la difícil cuestión de la atribución de derechos al ente sin personalidad independientemente de sus miembros, lo cualifican frente a otros entes colectivos, también sin personalidad jurídica, como las herencias yacentes.

<sup>88</sup> La intimidad fue expresamente excluida por el ATC 257/1985 y el ATC 221/1990, de 31 de mayo. Y, menos todavía, puede ser atribuida a las personas jurídicas el derecho a la intimidad familiar (STC 19/1983 y 231/1988, f.j. tercero). Esta circunstancia refuerza nuestra idea de que, si la intimidad es un derecho solamente referible a las personas físicas, y la STC 137/1985 ha atribuido la titularidad del derecho a la inviolabilidad domiciliar a las jurídicas, el bien jurídico protegido por el art. 18.2 CE no se corresponde solamente con la intimidad personal o familiar. Así, esa relación entre intimidad, vida privada e inviolabilidad del domicilio se presenta cercana, pero se distancia aún más en función de las características del sujeto del que se predique. No obstante, hay autores que sí atribuyen el derecho a la intimidad a las personas jurídicas, y, más aún, le atribuyen el derecho a la inviolabilidad del domicilio en tanto que “es un derecho fundamental que, en la actualidad, sirve al bien jurídico intimidad”, según MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental...*, op. cit., pág. 138. LUCAS DURÁN, M., *El acceso a los datos...*, op. cit., pág. 146, se manifiesta favorable a atribuir a las personas jurídicas el derecho a la intimidad, aunque incidiendo en la necesidad de proteger los secretos comerciales, industriales, informaciones y datos que afectan a la vida privada social del ente. De hecho, el argumento utilizado para atribuir la intimidad únicamente a las personas físicas es su consideración como “bien de la personalidad que pertenece al ámbito de la vida privada” (STC 170/1987, de 30 de octubre), ligado a la dignidad humana -art. 10 CE-. Es decir, que al ser el derecho a la intimidad un derecho personalísimo, única y exclusivamente puede predicarse de las personas físicas (v.gr. el ATC 257/1985 y la STC 231/1988, f.j. 3). En opinión de CABRA DE LUNA, J. M., “Derecho a la intimidad y funciones investigadoras de la Inspección Financiera y Tributaria”, *Impuestos*, 1985, pág. 969, “nos cumple, en primer lugar,

recordar que el ATC 257/1985 afirmó, en su f.j. segundo, que “en el caso de que hipotéticamente se estimare que el derecho de intimidad acogiera a las personas jurídicas, estaría como el resto de los derechos fundamentales, limitado en su total dimensión”. Estas afirmaciones nos dan idea de que tampoco el TC realiza afirmaciones con seguridad, moviéndose en una línea donde distinguir intimidad y vida privada u otro bien jurídico protegido resulta ciertamente difícil.

Aunque el origen de este derecho fue ligado ineludiblemente a la persona física, el devenir jurídico y la voluntad del TC, en función de la doctrina comparada -a la que la STC 66/1999 ni alude-, ha sido “extenderlo”. De ahí que, obligado por los términos en que se pronunció el TC, haya debido releer el pronunciamiento de la S. 137/1985, para dirigirse hacia una *solución ecléctica*, integradora de las opiniones que deniegan esa titularidad y de las partidarias de su protección sin límites. El problema se presenta por el fundamento que le otorga al derecho cuando de personas jurídicas se trata.

La STC 66/1999, de 26 de abril, deslinda entre la titularidad del derecho por una persona física y la de una persona jurídica. Distinción que supone en este segundo caso, según afirma, que el derecho fundamental “no tenga un contenido enteramente idéntico con el que se predica de las personas físicas”. Entiende protegido un “ámbito de intimidad” que es el referido “a la vida personal y familiar” si se trata de una persona física, pues sobre ese espacio físico se proyecta lo que en él hay de emanación de la persona (ATC 171/1989), de su personalidad y sus actividades íntimas o privadas, como reflejo de la dignidad del art. 10 CE.

Ahora bien, distingue la Sentencia un “núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido” que se vincula con el domicilio como “reducto último de su intimidad personal y familiar”, de “otros ámbitos que gozan de una intensidad menor de protección”. Si la STC 137/1985 había atribuido ese derecho a las personas jurídicas cuando les fuesen predicables o cumpliesen las exigencias de situarse en el área de la tutela constitucional, y esa titularidad no fuese incompatible con la naturaleza del derecho y la de esas personas jurídicas, la STC 66/1999 parte de esa aceptación pero trata de buscarle una fundamentación y modulación. Creemos que la citada Sentencia, con la pretendida finalidad de restringir la desmedida extensión que la afirmación de su anterior resolución podía suponer -debido también a la rigidez del precepto constitucional español-, introduce un criterio de graduación en la protección cuando la titularidad venga referida a las personas jurídicas. Lo que supone aplicar esa manera de atender a la problemática que presentan los derechos del art. 18 CE -y que hemos reflejado con anterioridad respecto de las sentencias relacionadas con la intimidad, y su similitud con orientaciones del CEDH-. Por tanto, aunque vinculado por su anterior pronunciamiento, el TC vuelve a incluir en la protección del art. 18.2 CE al domicilio de las personas jurídicas para hacer después hincapié en las limitaciones al mismo, en una delimitación de la extensión espacial, y en la virtualidad del principio de proporcionalidad, cuya intensidad también modula atendiendo a que se trata de una persona jurídica.

---

dejar sentado el que a nuestro juicio sólo las personas físicas pueden ser sujetos del derecho a la intimidad, pues la ficción jurídica que la persona jurídica comporta no debe extenderse hasta el límite de permitirle tener capacidad para lo íntimo”. FARÍÑAS MATONI, L. M., *El derecho a la intimidad*. Trivium, Madrid, 1983, pág. 45, acusa a los que otorgan el derecho a la intimidad a las personas jurídicas, de mantener una concepción esencialmente patrimonialista y no personalista, pues la única intimidad de aquellas puede ser el secreto industrial. CASAS VALLÉS, R., “Inviolabilidad domiciliaria y derecho...”, *op. cit.*, pág. 186, entiende que la persona jurídica no tiene intimidad ni posibilidad de crearla, puesto que la ‘personalidad’ de la que deriva no tiene que desarrollarse como en el individuo, bastándole con cumplir sus fines. Aunque admite, en todo caso, predicar una “especie de intimidad” de un sujeto que no es sino una “especie de persona”.

Sin entrar a analizar ahora esos otros referentes, al situar el bien jurídico protegido de una persona física en su “ámbito de intimidad en sentido originario”; esto es, el referido a la vida personal y familiar”, la solución que tiene que buscar cuando se trata de una persona jurídica se orienta hacia lo que una parte de la doctrina ha considerado como “vida privada social”. Por ella puede entenderse -reclamando todas las cautelas y ficciones necesarias para aceptarla como tal- esa necesidad de reserva de las actividades y las decisiones necesarias para la marcha del ente acorde con sus fines y objetivos, que debe permanecer ajena a terceros, y que se ve reflejada en ese espacio físico que se delimite como domicilio constitucional<sup>89</sup>. Incluso, la misma STC 66/1999 llega a mencionar la protección del lugar donde se custodien los “documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad”, y que, como es lógico pensar, pueden incluirse en ese moldeable concepto de “vida privada social”.

Somos conscientes, por lo demás, de la vaguedad de ese concepto ‘vida privada social’ -o, por algunos, denominada ‘intimidad asociativa’<sup>90</sup>-, y de la dificultad de delimitar dónde se refleja esa vida privada de un ente colectivo merecedora de protección constitucional<sup>91</sup>. Pero tampoco vemos otra manera de compaginar las afirmaciones y silencios jurisprudenciales de la STC

---

<sup>89</sup> Vid. GÓMEZ OREA, M., “El derecho de las personas jurídicas...”, *op. cit.*, pág. 119, trata de paliar la complejidad de la situación con el recurso a que esa vida profesional o social es la que “en nuestro caso, el empresario desempeña, o bien individualmente, o bien a través de su integración en una persona colectiva”; poniendo de relieve, en conexión con la mencionada intimidad familiar, que “el principio constitucional de igualdad (art. 14 CE) vedaría que la extensión del objeto material de protección dependiera de la opción de una fórmula de empresa individual o familiar, o por otra de creación de una personalidad jurídica distinta”. De este modo, GISBERT GISBERT, A., “La inviolabilidad del domicilio (Breves apuntes sobre el concepto de domicilio)”, *RGD*, nº 558, 1991, pág. 1146, considera domicilio “todo espacio en que una persona física o jurídica desarrolle una actividad de cualquier tipo con reserva de su libertad a permitir o no el acceso a otras”. También CARETTI, P., voz “Domicilio...”, *op. cit.*, pág. 322, reconoce la titularidad a las personas físicas, también a las personas públicas y antes de hecho respecto de los lugares privados donde desarrollen sus actividades institucionales.

<sup>90</sup> En expresión de QUERALT JIMÉNEZ, J. J., “La inviolabilidad domiciliaria y los controles administrativos. Especial referencia a las empresas”, *REDC*, nº 30, 1990, pág. 55 y también en *Derecho Penal Español. Parte Especial*. J.M.Bosch, Barcelona, 1996, pág. 184, quien sí atribuye a las personas jurídicas un derecho a la ‘intimidad’ funcional o derivada, que lo refiere a los secretos comerciales, fórmulas de productos, o, más propiamente, a las intimidades de terceros que integran su cuerpo social o sus órganos de dirección. Y lo justifica en que si la persona jurídica es una ficción, le puede corresponder, precisamente recurriendo a dicha cualidad ficticia, una categoría igualmente artificial pero funcional a su finalidad, como puede ser la intimidad.

<sup>91</sup> QUERALT JIMÉNEZ, J. J., “La inviolabilidad domiciliaria...”, *op. cit.*, pág. 55, considera que, dado el “fingimiento que supone hablar de intimidad de un ente artificial no humano (...) si la persona jurídica es una ficción, una creación artificial con personalidad funcional, cabe inhibirle la titularidad de un derecho típicamente humano como es la intimidad familiar, pero no es posible hacer lo mismo con la intimidad *tout court* aunque no sea menos conceptual que la realidad que nos ocupa. Por ello, a la persona jurídica le puede corresponder una categoría igualmente artificial, pero funcional a su finalidad, de intimidad”. Y pone de relieve este autor la argumentación de BADURA, *Staatsrecht*, Munich, 1986, n. m. 39, quien afirma que el derecho a la inviolabilidad domiciliaria afecta a todos los lugares privados, sean sede de actividades profesionales, laborales o económicas en general. Afirmación que resultaría gratuita, por extensión, ante las críticas y argumentaciones de AMELUNG, “Bemerkung zum Schtutz des ‘befriedeten Besitzums’, in 123 StGB”, en *NJW*, passim, en especial pág. 2082. Según DE LA HAZA, P., “Observaciones a una sentencia del Tribunal Constitucional sobre la inviolabilidad del domicilio y el derecho a la intimidad de las personas jurídicas”, *La Ley*, nº 2023, 1988-III, pág. 818, esta ‘vida privada social’ será la “traducción del derecho a la intimidad cuando su titular es un ente colectivo”. También apela a la vida privada del ente colectivo, SANZ GANDASEGUI, F., “La ejecución de los actos administrativos...”, *op. cit.*, págs. 147-148, “con independencia de que sea la sede principal, una sucursal o una agencia, fundamentándose su protección en la necesidad de que la persona jurídica goce de un ámbito en que pueda actuar libremente sin intromisiones ajenas”.

137/1987, con las instituciones jurídicas que se sitúan detrás de ese concreto derecho fundamental, y con esa alusión de la S. 66/1999, f.j. segundo, a la titularidad por la persona jurídica de “ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren de una protección frente a la intromisión ajena”. Aunque las resoluciones del TC no promocionan expresamente esta interpretación, tampoco la imposibilitan taxativamente, teniendo en cuenta que el TC, en la S. 137/1985, afirmó que “el recurrente no formula ni una sola alegación de que con la resolución judicial permisiva de la entrada en el *domicilio social* se haya causado *intromisión en vida privada o social alguna*”<sup>92</sup>.

Hay autores cuya opinión resulta, en gran manera, coincidente con la expuesta, aunque formuladas con anterioridad a la más reciente Sentencia del TC. Gómez Orea, por su parte, entiende que, en concreto, el disfrute del derecho a la inviolabilidad del domicilio “puede efectuarse tanto individual como colectivamente, cuando el sujeto activo se inserte en la esfera de una persona colectiva. De forma que ejerce corporativamente el mismo derecho, el mismo haz de facultades, que podría desempeñar individualmente”<sup>93</sup>. Navarro Faure afirma que la intimidad puede extenderse “a la intimidad profesional o empresarial predicable de cualquier persona”<sup>94</sup>. Aguillo Avilés considera aplicable el derecho del art. 18.2 CE a las personas jurídicas “ya que no pierde su justificación, sentido y finalidad en estos supuestos”<sup>95</sup>.

Pero también hay otros autores que entienden predicable este derecho únicamente a las personas físicas, pues identifican el domicilio con la morada<sup>96</sup>. A su vez, otros inciden en la posibilidad de que se utilice el ejercicio de este derecho por las personas jurídicas no sólo para una actuación de las personas físicas a través de ella de eludir al fisco, sino, incluso, de que se construya una cortina de humo o un velo con el que se oculte los aspectos económicos de este ente, incluso antes sus propios socios<sup>97</sup>. Esta última posibilidad, aunque al argumento no le falten

---

<sup>92</sup> GARCÍA TORRES, J., “El artículo 130 de la Ley...”, *op. cit.*, pág. 36, se pregunta: “¿Qué decir de la ‘intromisión en la vida social’ como noción diferente de la ‘intromisión en la vida privada’? Y aun admitiendo la noción de intromisión en la vida social, ¿no debería encuadrarse este concepto, si es que puede serlo en algún derecho fundamental, dentro de la esfera del derecho de asociación (art. 22.1 CE) mejor que en la inviolabilidad del domicilio? No es útil seguir formulando preguntas como éstas, pues la mención de la ‘intromisión en la vida privada o social’ del f.j. 4 de la STC 137/1985, carece de todo peso en la fundamentación de la doctrina del TC”.

<sup>93</sup> GÓMEZ OREA, M., “El derecho de las personas jurídicas...”, *op. cit.*, pág. 116. Cfr. AGIRREAZKUENAGA, I., “La coacción administrativa directa en el ámbito de la inspección de consumo. Límites en el acceso a locales a inspeccionar”, *REDA*, nº 69, 1991, pág. 54.

<sup>94</sup> Vid. NAVARRO FAURE, A., *Domicilio tributario*, *op. cit.*, pág. 51.

<sup>95</sup> AGUALLO AVILÉS, A., “El contribuyente ante la Hacienda Pública en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en la obra colectiva *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*. Tecnos, Madrid, 1990, pág. 237.

<sup>96</sup> En este sentido, MATIA PORTILLA, J., *El derecho fundamental...*, *op. cit.*, pág. 111 y ss., en justa correspondencia con el bien jurídico que entiende protegido por el derecho, la intimidad. Vid., también, NIETO GARCÍA, A., “Actos administrativos cuya...”, *op. cit.*, pág. 29, y LÓPEZ RAMÓN, F., “Inviolabilidad del domicilio y autotutela...”, *op. cit.*, pág. 50.

<sup>97</sup> Vid. DE MIGUEL CASTAÑO, “El derecho a la intimidad frente al derecho a la información. El ordenador y las leyes de protección de datos”, *RGLJ*, 1982, pág. 321; y también DE CASTRO Y BRAVO, F., *La persona jurídica*. Civitas, Madrid, 1984, págs. 214-217.

razones para que se persiga esa situación actuándose según Derecho, no es un motivo jurídico válido y suficiente para negar, por sí mismo, a las personas jurídicas el derecho fundamental.

La relación y dependencia de esa vida privada con las personas jurídicas no hay que verla en una defensa o exclusión de conocimientos de datos, sentimientos, relaciones con otros entes o con individuos<sup>98</sup>, porque evidentemente respecto de ellos puede pretenderse su reserva desde el derecho a la intimidad o a la vida privada, sin que haga falta recurrir a su protección mediante el ámbito físico que el domicilio representa. Esas manifestaciones deben ir indisolublemente ligadas a un espacio físico concreto que se considere domicilio, pues de entenderlas respecto de todo lugar donde reflejan o desarrollan su actividad, acaban teniendo tantos 'domicilios' constitucionales como locales, sucursales u oficinas dispongan.

Así pues, partiendo de que el TC acepta que las personas jurídicas puedan ser titulares del derecho a la inviolabilidad del domicilio, y conjugando esa posibilidad con la dicción del art. 18.2 CE (que exige ineludiblemente la autorización judicial o el consentimiento, sin remitir a la regulación legal) y que el bien jurídico protegido resulta ser la intimidad en las personas físicas, la dificultad de la STC 66/1999 para encontrar una argumentación a esa titularidad por las personas jurídicas debía pivotar sobre el bien jurídico y sobre la extensión espacial del derecho<sup>99</sup>.

Sobre el alcance del bien jurídico, al circunscribirlo la STC 66/1999, en el caso de las personas físicas, a la "intimidad...referida a la vida personal y familiar", la titularidad del derecho por las personas jurídicas encontraba difícil explicación, de no entender protegidas determinadas manifestaciones de ese ente que debían permanecer ajenas a terceros como integrantes de esa "vida privada social"; la Sentencia alude también a los documentos de la "vida diaria" de la sociedad o el establecimiento.

Discernir qué documentos deben incluirse en esa mención no resultará tarea fácil hasta que no sea puntualizada por el mismo TC en otra Sentencia, pues puede optarse por incluir cualquier documento propio de la sociedad y que se relacione con su actividad -en una interpretación amplia-, o reducirse a los ligados exclusivamente a la dirección del ente. Para ello, conviene recordar el ATC 561/1989, en su f.j. primero, donde, después de citar al Auto 257/1985, afirma que: "Es necesario precisar ahora si la reserva de los datos de la empresa propiedad de los actores, cuya aportación interesaban los requerimientos judiciales, forma parte, como aquéllos sostienen, del contenido del derecho a la intimidad personal y familiar. Dicho de otro modo, se ha de señalar en qué medida entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida los

---

<sup>98</sup> Como argumentó el ATC 139/1985, "esa reserva de las actividades de esas entidades quedará, en su caso, protegida por la correspondiente regulación legal", sin que pueda pretenderse con la inviolabilidad del domicilio conceder una protección a ese ámbito físico al reflejarse cualquiera de las actividades propias del ente sobre él, y sin que ningún desarrollo de la 'personalidad' del ente colectivo necesite mantenerse ajena a interferencias, sino solamente se trata de delimitar un espacio físico exclusivo que permita el desarrollo de su actividad u objeto social.

<sup>99</sup> CHIARELLI, R., voz "Domicilio (libertà di)", *op. cit.*, pág. 4, considera que la extensión de este derecho a las personas jurídicas y entes de hecho supone la reintroducción del criterio de la 'paz doméstica', pero adecuándose a las diferentes situaciones de derecho y de hecho, con la consiguiente atenuación del carácter personal del derecho. Esto podría transformar esa 'paz doméstica' en 'paz aziendale o associativa', como ya denunció MOTZO, G., "Contenuto ed estensione...", *op. cit.*, pág. 510. Recoge Chiarelli varias sentencias de tribunales italianos que reflejan la tendencia seguida desde los años setenta hacia una personalización de este derecho, por ejemplo, circunscribiendo la atribución del *ius excludendi* al empresario en los lugares del establecimiento industrial destinados a la función organizativa y de dirección.



datos recabados por el Juzgado de Instrucción a los actores, a saber: los libros de la empresa, las declaraciones fiscales y del patrimonio, la relación de los trabajadores empleados en la empresa y los recibos u hojas de salarios de los mismos relativos al año 1988. En cuanto a los libros, es cierto que la contabilidad de la empresa de los recurrentes tiene legalmente reconocido su carácter secreto (el art. 32 del Código de Comercio afirma que “la contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las Leyes (...)”), pero tal carácter no guarda relación con la reserva frente a intromisiones ajenas inherente al derecho fundamental a la intimidad<sup>100</sup>. En efecto, la llevanza de libros se impone por la Ley a los comerciantes en atención al interés de sus eventuales acreedores, a razones fiscales y a criterios de orden público... De ahí que el secreto de la contabilidad pueda romperse y se permita el acceso a la misma mediante el examen de los libros de los comerciantes en todas aquellas circunstancias en que los terceros particulares o los poderes públicos se hallen en las situaciones legalmente previstas al respecto (art. 41, 42, 48 y 49 del C.de Co.). Esta publicidad es, desde luego, restringida, para hacerla compatible con el secreto contable, pero revela que, sin perjuicio de las cautelas que establece la Ley con miras a preservar tal secreto, éste queda fuera de la intimidad personal o de la vida privada de quienes desempeñan actividades mercantiles y vienen por ello legalmente compelidos, a causa de los intereses y fines apuntados, a llevar, y a acreditar, en su caso, una contabilidad ordenada y transparente. Por lo que atañe a las declaraciones fiscales interesadas judicialmente, se trata de un dato cuya reserva no cabe esgrimir frente a un órgano judicial como integrante del derecho a la intimidad, pues el contenido de este derecho fundamental no puede extenderse artificiosamente para dificultar la tarea de averiguación de un delito que, como el de alzamiento de bienes, requiere el conocimiento de la situación económica del imputado”.

Forzado por la dificultad de encontrar un razonamiento cabal, y dejando algunas cuestiones abiertas -v.gr. la relativa a la protección del lugar donde se encuentren los documentos “de la vida diaria de la sociedad”-, parece que el TC lo que tenía claro es, más o menos, donde quería llegar. De ahí que la Sentencia acabe asumiendo las orientaciones que ya puso de relieve el profesor Nieto<sup>101</sup>, distinguiendo varias esferas protegidas por el derecho en función del sujeto respecto del que se predique su titularidad. Como afirmaba este autor, recogiendo la teoría del insigne administrativista alemán Maunz, la protección del domicilio se expresaría en círculos concéntricos. El núcleo sería el domicilio familiar, rigurosamente protegido; luego existiría un círculo exterior que también es domicilio, pero donde no aparece intimidad personal alguna, encontrándose, por ello, menos protegido, y que, la STC 66/1999, se identifica con el domicilio de una persona jurídica.

Esa atribución de la titularidad a las personas jurídicas no implica que “tenga un contenido enteramente idéntico con el que se predica de las personas físicas”. Pues, si para éstas, con este derecho se protege el bien jurídico intimidad, por proyectarse la misma sobre ese ámbito espacial, esta circunstancia “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

---

<sup>100</sup> En sentido diferente, y analizando la legislación y jurisprudencia vigente en aquel entonces, BATLLE SALES, G., “El secreto de los libros de contabilidad y el secreto bancario. Dos manifestaciones del Derecho a la intimidad privada”, *RGLJ*, 1975-II, págs. 5-44. Puede acudirse al ATC 561/1989, respecto al secreto contable, o a los Autos TCC 257/1985 y 561/1989, respecto al derecho al secreto de las personas jurídicas.

<sup>101</sup> Vid. NIETO GARCÍA, A., “Actos administrativos cuya...”, *op. cit.*, págs. 31-32.

ajena". Sin embargo, respecto de esos "otros ámbitos (...) por faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario" se debe observar "una intensidad menor de protección". Grado de protección que se apreciará en la delimitación de la extensión espacial y en el juego del principio de proporcionalidad observable por el juez a la hora de conceder la autorización judicial.

### **3.3.2.2.- LA NATURALEZA Y LA 'ESPECIALIDAD DE FINES' COMO CRITERIO DE DISTINCIÓN DE LA TITULARIDAD DEL DERECHO**

Tanto en la STC 137/1985 como en la 66/1999 se hace referencia a que la atribución a una persona jurídica -entidad mercantil- de un derecho fundamental debe ser compatible con la naturaleza de la persona jurídica u otras colectividades y que, a su vez, no repugne a la "especialidad de fines del ente colectivo"<sup>102</sup>. Es decir, que la atribución de ese derecho a la persona jurídica o ente colectivo sea necesario o, al menos, no incompatible con la 'forma' adoptada por la misma -naturaleza- y con el logro de los fines que le son propios y motivaron su creación, siempre que a su consecución se dirija la actividad, en concordancia con las posibilidades derivadas de los estatutos que la rigen. En este sentido, la STC 139/1995, de 26 de septiembre -relativa a la titularidad del derecho al honor por las personas jurídicas-, afirmó que: "si el objetivo y función de los derechos fundamentales es la protección del individuo, sea como tal individuo o sea en colectividad, es lógico que las organizaciones que las personas naturales crean para la protección de sus intereses sean titulares de derechos fundamentales, en tanto y en cuanto éstos sirvan para proteger los fines para los que han sido constituidas. (...) Atribuir a las personas colectivas la titularidad de derechos fundamentales, y no un simple interés legítimo, supone crear una muralla de derechos frente a cualesquiera poderes de pretensiones invasoras, y supone, además, ampliar el círculo de la eficacia de los mismos, más allá del ámbito de lo privado y de lo subjetivo para ocupar un ámbito colectivo y social". La autoría original de este párrafo de la Sentencia española ha de ser reconocida al profesor alemán J. Isensee<sup>103</sup>.

Estas "matizaciones relevantes" introducidas por la STC 137/1985, han sido seguidas por la 66/1999, pero, en este segundo caso, no son utilizadas para discernir sobre la titularidad entre una persona jurídica u otra, o sobre la distinción entre una persona jurídica y un ente sin personalidad, sino como dos criterios -la "naturaleza y la especificidad de los fines"- que distinguen esa protección más intensa del domicilio de las personas físicas de la "intensidad menor de protección" que recibe este derecho cuando se trata de personas jurídicas. A su vez, esa

---

<sup>102</sup> Sobre el denominado principio de la especialidad de fines del ente colectivo, vid. BARILE, P., *Il soggetto privato...*, op. cit., pág. 15. Para este autor, el citado principio supone que "la personalidad de las formaciones sociales está limitada, no solamente por el hecho de que algunas situaciones son típicas de la persona física, sino también por el fin que ellas persiguen, en el sentido de que las situaciones de las cuales pueden considerarse titulares son aquellas, pero sólo aquellas, que se revelan necesarias para conseguir sus fines, generales y particulares, que ellas institucionalmente persiguen". Éste es un principio procedente de la teoría anglosajona de la 'ultra vires' y de la francesa de la 'especialidad', admitida en el ámbito iuspublicista. Por tanto, la personalidad de las formaciones sociales comprende todas las situaciones, activas y pasivas, que sean inherentes a su naturaleza o que esa naturaleza conlleve, o, mejor, a la especialidad de fines perseguidos.

<sup>103</sup> FERRER RIBA, J., "Sobre la capacidad de derechos fundamentales de las personas jurídicas y su derecho al honor", *Revista Jurídica de Catalunya*, nº 3, 1996, págs. 761-787, trae a colación el origen de esa afirmación del TC, al ser traslación de las afirmaciones -incluso el mismo ejemplo de la muralla- que había realizado, a raíz del análisis del art. 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn, ISENSEE, J., en la obra dirigida por él y Kirchhof, *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Band V (Allgemeine Grundrechtslehren). C.F. Müller, Heidelberg, 1992, 118, Rn 6, pág. 567.

“naturaleza y especificidad” de fines de esas personas jurídicas, a diferencia de las personas físicas, es utilizada en la Sentencia aludida para delimitar el ámbito espacial protegido.

Ahora bien, una vez proclamado por la STC 66/1999 ese contenido distinto del derecho cuando se trata de personas jurídicas, y también la intensidad de protección menor del derecho cuando se trata de estos entes y no de personas físicas, nos interesa analizar si estos dos criterios son aplicables a la hora de atribuir el derecho a unos entes colectivos concretos, y denegárselo a otros. Es decir, por ejemplo, si sería criterio válido el que atiende conjuntamente a la naturaleza de la persona jurídica u otras colectividades y a la ‘especialidad de fines’ de un ente colectivo destinado a cumplir fines de interés general<sup>104</sup>, diferenciando esa titularidad respecto de otro ente colectivo que se encamine a la consecución de fines de interés particular o propios de sus miembros.

Efectivamente, si acudimos a la forma jurídica que adoptan algunos de esos entes, nos encontramos con personas jurídicas que persiguen fines generales -como las asociaciones o fundaciones, que también están sometidas a tributación y tienen fijado un domicilio-, y las destinadas a satisfacer un interés particular, que generalmente será la obtención de un lucro<sup>105</sup> -donde se sitúan las sociedades civiles y las mercantiles-, pero también las cooperativas, partidos políticos, sindicatos. No podemos afirmar, sin más puntualizaciones, que la adopción de una u otra forma jurídica por el ente colectivo sea totalmente indiferente para atribuirles derechos fundamentales. Es más, en ocasiones, de ello depende que se le atribuya un derecho concreto o no -v.gr. el derecho del art. 23.2 CE que recae sobre los grupos parlamentarios, aunque no tienen personalidad jurídica, según la STC 36/1990-, o como ocurre con los partidos políticos o los sindicatos. Pero, concretamente, para el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, esa atribución de una forma jurídica u otra creemos que se muestra más irrelevante siempre que gocen de “ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren una protección frente a la intromisión ajena”, según afirmó la STC 66/1999. De ahí que no

---

<sup>104</sup> Por ejemplo, la STC 117/1998, de 2 de junio, desestimó la atribución a determinadas personas jurídicas del beneficio de justicia gratuita -instrumental del derecho de acceso a la jurisdicción del art. 14.1 CE- atendiendo al art. 119.1 CE, en tanto que derecho de configuración legal (STC 16/1994, f.j. 3). La Ley 1/1996 únicamente lo había atribuido a las asociaciones de “interés general”, que identificó con las asociaciones declaradas de utilidad pública y con las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente, cuando acrediten insuficiencia de recursos para litigar. El resto de entidades asociativas y, especialmente, las sociedades mercantiles con fines lucrativos (pues, según el f.j. séptimo, el “substratum que justifica su personificación jurídica (...es) la existencia de un pacto asociativo dirigido a racionalizar los riesgos de la actividad empresarial limitando la responsabilidad patrimonial al valor de la aportación social”) no son titulares de dicho derecho. El legislador, según la “naturaleza y fines de determinadas personas jurídicas” (f.j. sexto), ha discriminado -justificada y proporcionalmente, según el parecer mayoritario; injustificadamente según el voto particular del magistrado García Manzano- entre unas y otras en la legislación, atendiendo a los diferentes “intereses públicos y privados implicados y a las concretas disponibilidades presupuestarias...” (f.j. octavo).

<sup>105</sup> El origen de este criterio del lucro es francés y español. Vid. FERNÁNDEZ FARRERES, G., *Asociaciones y constitución*. Civitas, Madrid, 1987, pág. 173 y ss. MASTROPAOLO, F., “Riserbo e segreto delle associazioni non riconosciute e associazioni segrete”, en la publicación colectiva *Il Riserbo e la Notizia*. Atti del Convegno di Studio. Università di Macerata. Ed. Scientifiche Italiane, 1983, pág. 251, pone de relieve la desconfianza hacia el reconocimiento de una esfera de ‘riservatezza’ a las personas jurídicas, que podría suponer un riesgo de hacer más débil el derecho a la información sobre la actividad y elecciones de sociedades que condicionan la entera economía del País. En definitiva, considera que no pueden situarse en el mismo plano a formaciones sociales por ejemplo destinadas a actuar para el crecimiento de la persona, y a organizaciones económicas que se proponen finalidades de altísimo relieve, pero siempre instrumentales respecto a fines ulteriores de desarrollo de la persona, al cual deben estar subordinadas.

consideramos un criterio válido que justifique o decida esa atribución de la titularidad de este concreto derecho, por ejemplo, a las personas jurídicas de interés general para denegárselo a las dirigidas a un fin de interés particular. O al revés. Además, una doctrina más reciente cree superado ese diálogo sociedad-obtención de lucro, para atender a un concepto más amplio de sociedad y de grupos de sujetos. Incluso se ha hablado por la doctrina alemana de la distinción entre los entes con un sustrato real (fundaciones, o herencia yacente) -que no resultarían titulares de este derecho-, o los de base 'personal'-<sup>106</sup>. En todo caso, y de compartir la titularidad de este derecho por parte de los entes sin personalidad jurídica, evidentemente, a la herencia yacente no se le podría atribuir el mismo, pues en ellas lo importante es la voluntad del titular. Criterio que, en parte, resultaría también aplicable desde esa "especialidad de fines del ente colectivo".

Aunque procede reconocer que, a la postre, a las personas jurídicas se les otorgan derechos fundamentales para tutelar los intereses de las personas físicas que detrás de ellas se encuentran, esta alusión a la "especialidad de fines del ente colectivo" no resulta criterio especialmente útil para atribuir a unas personas jurídicas el derecho del art. 18.2 CE y no a otras. Cuestión diferente es que sirva de sustento para la atribución a una persona física o a una jurídica, pues éstas segundas resultan vinculadas a unos concretos fines que han originado su creación para el mundo del derecho, y hacia cuya consecución dirigen su actividad, y necesitan de esa reserva ante terceros. Pero, en todo caso, una reserva menor que la merecida por el domicilio de una persona física.

En efecto, como ha quedado expuesto, el bien jurídico protegido por el derecho del art. 18.2 CE no es el fin que motiva la creación del ente, de ahí que Matia Portilla afirme que, tratándose del derecho a la inviolabilidad del domicilio, "no parece de recibo sostener que una persona jurídica se ha constituido para defender la inviolabilidad del domicilio"<sup>107</sup>. Con esa titularidad por dichos entes se trata de otorgar protección constitucional a un espacio físico donde se realizan determinadas actividades o se encuentran determinados documentos que son "soportes de la vida diaria de la sociedad" y que quedan excluidos del conocimiento por terceros. Se protege, pues, el libre desarrollo de su actividad y a la consecución de los fines que los han creado, y siempre que no contravenga su propia naturaleza. Es decir, cuando "la instrumentación del derecho a la libertad no aparezca(n) o sea(n) incompatible(s) con la naturaleza y la especialidad de fines del ente colectivo" -con evidente error gramatical fruto de una incorrecta traducción del texto italiano del que procede-

La S. 139/1995, de 26 de septiembre, aunque no ante un problema de inviolabilidad domiciliaria sino de atribución del derecho al honor a una mercantil, afirmó que "debe

---

<sup>106</sup> Según GARCÍA MACHO, R., "La inviolabilidad...", *op. cit.*, pág. 857, "el empleo de la palabra 'domicilio' en lugar de 'vivienda' implica inequívocamente que también son portadores de este derecho el dueño de una empresa o comercio, no los empleados, así como las personas jurídicas". Nos remite este autor a la S. del TC alemán 32, pág. 69 y ss. (Sentencia de 13 de octubre de 1971). Una parte de la doctrina alemana, sin embargo, ha distinguido, a la hora de atribuir este derecho, entre las personas jurídicas y las asociaciones informales, que sí gozan de este derecho, presentándose mayores problemas con las fundaciones.

<sup>107</sup> MATIA PORTILLA, J., *El derecho fundamental...*, *op. cit.*, pág. 149, considera que "mientras que determinados derechos fundamentales admiten una defensa colectiva (derecho de huelga, para los sindicatos; libertad de expresión y de información, en relación con la creación de un nuevo medio de comunicación), otros no justifican la creación de una persona jurídica que persiga su efectividad. (...) Por ello, los fines de la persona jurídica deben revelarse de todo punto irrelevantes para el reconocimiento o la negación del derecho a la inviolabilidad del domicilio o de la legitimación para impugnar vulneraciones del derecho de terceros".

reconocerse otra esfera de protección a las *personas morales, asociaciones, entidades o empresas*, gracias a los derechos fundamentales que aseguren el cumplimiento de aquellos fines para los que han sido constituidas, garantizando sus condiciones de existencia e identidad... Si el derecho a asociarse es un derecho constitucional y si los fines de la persona colectiva están protegidos constitucionalmente por el reconocimiento de la titularidad de aquellos derechos acordes con los mismos, resulta lógico que se les reconozca también constitucionalmente la titularidad de aquellos otros derechos que sean necesarios y complementarios para la consecución de esos fines". Con ello, en definitiva, lo que se pretende es que cumplan con los fines que tienen establecidos estatutariamente y para los que han sido creadas, atribuyéndoles la titularidad de derechos fundamentales "que protejan su propia existencia e identidad, a fin de asegurar el libre desarrollo de su actividad". Supone una elevación a criterio de discernimiento el de los fines de creación del ente. Pero, en el concreto derecho a la inviolabilidad domiciliaria, creemos que esa 'especialidad de fines del ente colectivo' produce otro juego distinto al que presenta en otros derechos.

### **3.4.- BREVE ALUSIÓN A LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TEDH Y DEL TJCE SOBRE ESA TITULARIDAD DEL DERECHO POR PERSONAS JURÍDICAS**

En cuanto al concepto de domicilio asumido por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, destacar que en la *Sentencia Chappell*<sup>108</sup>, de 30 de marzo de 1989, entendió que la emisión de una orden de registro en un domicilio (en el caso enjuiciado se trataba de un local comercial, un video-club, utilizado, a su vez, como vivienda) suponía una injerencia en el derecho del artículo 8.1 del Convenio. En la *Sentencia del TEDH, Niemietz vs. Alemania*<sup>109</sup>, de 16 de diciembre de 1992, extendió la protección a los despachos profesionales, y en la *Sentencia Funke, Cremieux, Mialhe y Dobbertin vs. Francia*, de 25 de febrero de 1993, se adoptó un concepto extensivo de vida privada, entendiendo que el art. 8 CEDH no cubriría únicamente la esfera íntima de las relaciones personales, sino también el derecho del individuo a relacionarse con sus semejantes. Así, las nociones de vida privada, domicilio y la correspondencia protegen también las actividades profesionales o comerciales, y a los locales donde éstas se realicen o ejerciten. De este modo, también será domicilio el lugar donde una persona reside o ejerce su profesión habitual.

Si acudimos a la interpretación que realizó el TJCE, la doctrina que adopta no se corresponde en su totalidad con la del TEDH. Así, el TJCE, en la *S. National Panasonic*, de 26 de junio de 1980, acepta la titularidad del art. 8 del CEDH por las personas jurídicas, aunque no considera que se ha producido un problema de titularidad de ese derecho por las entidades mercantiles, sino que el problema se reduce a establecer los límites de ese derecho; concretamente, recurre a la ponderación entre "interés general", el "interés de las empresas" y el "interés de los consumidores" a que se garantice la libre competencia según la estructura y los fines de la misma Comunidad. Se queda sin resolver expresamente la cuestión de más enjundia, si las personas jurídicas son titulares o no del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Una vez más, asoma esa orientación en las resoluciones que, en vez de acudir a la raíz del problema, asumen la protección de ese objeto, y derivan la solución hacia una cuestión de ponderación o de límites.

---

<sup>108</sup> La Sentencia del TEDH CHAPPELL, de 30 de marzo de 1989, Serie A, vol. 152-A, nº 51, y cfr. BJC nº 122, 1991, págs. 83-102,

<sup>109</sup> Sentencia del TEDH Niemitz, Serie A 251-B, nº 31.

En la *S. del TJCE Hoechst, de 21 de noviembre de 1989*, no se atrevió a dar el último paso para afirmar la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas -concretamente, de las empresas-, influido, seguramente, por la exposición del Abogado General sobre las “divergencias no desdeñables en cuanto a la naturaleza y el grado de protección de los locales empresariales” en los diversos países europeos<sup>110</sup>. Esta *S. Hoechst, de 21 de septiembre de 1989*, y la *Orkem vs. Comisión, de 18 de octubre de 1989*, la *Dow Benelux Nv vs. Comisión, de 17 de octubre de 1989*, afirmaron que: “el objeto de 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”. Apuntando también 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”, pero “no sucede así en lo que se refiere a las empresas, pues los sistemas jurídicos de los Estados miembros presentan divergencias no desdeñables en cuanto a la naturaleza y el grado de protección de los locales empresariales frente a las intervenciones de las autoridades públicas”.

### 3.5.- CONCLUSIÓN

Creemos que la dificultad de encontrar una unívoca solución doctrinal o jurisprudencial se justifica, en nuestro ordenamiento interno -a diferencia de cuanto ocurre, por ejemplo, en Italia o Alemania<sup>111</sup>-, por la rigidez del precepto constitucional; concretamente, por las exigencias establecidas en el mismo enunciado del precepto. Así, el ámbito físico que venga a conformar el domicilio goza de la protección de la inviolabilidad, siendo soportable una intromisión en él únicamente con las garantías enumeradas en el art. 18.2 CE, y sin que el precepto constitucional español haga mención de algún motivo o finalidad que pueda atenuar esa protección, como ocurre con el art. 8 del CEDH o el precepto alemán, italiano e, incluso, francés.

Esa necesidad de autorización judicial cuando no se disponga de consentimiento por el titular del derecho, y la imposibilidad de evitarla con la regulación legal en función de los concretos locales que puedan distinguirse dentro del que se proteja constitucionalmente, es el motivo subyacente para mostrarnos renuentes a la calificación como inviolable de generalizados ámbitos

---

<sup>110</sup> Vid., del TJCE, la Sentencia que resuelve el *Caso Hoechst AG vs. Comisión* de las Comunidades Europeas, dictada el 21 de septiembre de 1989. En las conclusiones que formula el Abogado General Sr. Mischo a la última sentencia citada se hace un repaso a los diferentes ordenamientos europeos para analizar si reconocen o no ese derecho a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas. Trae a colación el caso alemán, francés e italiano, pero también el belga (donde se pone de relieve que los inspectores fiscales tienen amplias facultades investigadoras sin autorización judicial, planteándose el problema en cuanto al registro y a la indagación en los archivos); en Dinamarca (se les aplica a las personas jurídicas siempre que no sean locales abiertos al público); y en Grecia, donde se ampara expresamente según previsión constitucional.

<sup>111</sup> La diferencia con el ordenamiento italiano es patente, y no tan acorde como parece dejar sentado la Sentencia española precitada. El art. 14.2 CI, al recoger la protección constitucional del domicilio, exige la intervención judicial tras la remisión a la protección que el art. 13 otorga a la libertad personal, en actividades de ‘ispezione, perquisizione e sequestri’. Sin embargo, en el apartado tercero introduce una mayor flexibilidad en la protección. Se permiten injerencias en el ámbito que constitucionalmente se considere domicilio siempre que sea por alguno de los motivos tasados en el precepto -concretamente, los fines fiscales-, y con la posibilidad de que regulen los ‘casos y los modos’ que establezcan las ‘leyes especiales’, aunque sólo para ‘accertamenti ed ispezioni’. Los preceptos legales tributarios italianos solamente exigen esa autorización judicial para casos muy concretos, permitiendo la entrada en locales comerciales, industriales, profesionales, etc., aunque con otras cláusulas y exigencias de garantía, sin la autorización judicial, por mucho que sean considerados como domicilio constitucional, y, limitándose casi exclusivamente a la vivienda el lugar donde se necesita autorización judicial.

espaciales de las personas jurídicas u otros entes colectivos. Sobre todo, en atención, además, a la heterogeneidad de formas y figuras jurídicas que se sitúan bajo de aquellos, y, precisamente, a la instrumentación que se suele hacer de los mismos para, bajo su excusa o amparo, incumplir obligaciones constitucionalmente establecidas, como la de contribuir<sup>112</sup>. Sin embargo, la STC 137/1985 se mostró tajante, aunque no argumentase coherentemente sus soluciones, al atribuir a la persona jurídica “u otras colectividades” la titularidad del derecho<sup>113</sup>. Más recientemente, la STC 66/1999 ha tenido que puntualizar y concretar algunas de aquellas manifestaciones, y adoptar una posición, aunque ciertamente forzada, pero que permite una salida más o menos airosa, evitando una extensión desmedida del derecho ante su atribución a las personas jurídicas. Aunque asume que algunos espacios de esas entidades colectivas deben resultar protegidos por este concreto derecho, son la “naturaleza y la especialidad de fines” de esos entes los que justifican un contenido distinto para el derecho, y una intensidad de protección menor para su domicilio. Sin embargo, esa argumentación que desequilibra el ámbito del derecho en distintas intensidades podría plantearse para que, por la misma razón, también las actividades de un sujeto realizadas en un concreto espacio físico que no merecen ser conocidas por terceros por ir referidas al ejercicio laboral o profesional, resulten protegidas con esa intensidad menor. Contenido e intensidad que se reflejará tanto en la autorización judicial y el principio de proporcionalidad que debe aplicar el juez, como en la delimitación del espacio físico de esas personas jurídicas, y la adopción de un criterio restrictivo en su extensión, tanto a las personas físicas como a las jurídicas, como analizaremos.

---

<sup>112</sup> Se trata de evitar una utilización inadecuada, ficticia y abusiva de la figura de las personas jurídicas; instrumentación tendente a satisfacer los más variados e insospechados intereses particulares -incluso los de defraudación fiscal, como apunta DE COSSÍO Y CORRAL, A., “Hacia un nuevo concepto...”, *op. cit.*, pág. 645, en la mayoría de los casos propicios a una patrimonialización del derecho a la inviolabilidad domiciliaria. Así se manifiestan LÓPEZ RAMÓN, F., “Límites constitucionales...”, *op. cit.*, pág. 92 y QUINTANA LÓPEZ, T., “Un paso más hacia...”, *op. cit.*, pág. 142 y ss. Expresamente, QUERALT JIMÉNEZ, J. J., “La inviolabilidad domiciliaria ...”, *op. cit.*, pág. 44, pone de relieve la necesidad de matización en lo concerniente a la traslación automática de la intimidad a los entes jurídicos, afirmando que “la lucha contra la criminalidad que se articula mediante la instrumentalización, total o eventualmente, de una persona jurídica, tiene ante sí una ingente tarea de dudoso éxito ante lo inconmensurable de las magnitudes de los sujetos a neutralizar. Toda una serie de mecanismos legales posibilitan que la efectividad de la respuesta penal pueda cabalmente no tener lugar”. También, NIETO GARCÍA, A., “Actos administrativos cuya ejecución...”, *op. cit.*, pág. 15 y ss., considerándolo incluso como un error técnico de la mencionada sentencia.

<sup>113</sup> Quizá hubiera sido más lógico desligar, en un pronunciamiento del TC, esa titularidad del derecho a la inviolabilidad del domicilio respecto de las personas jurídicas, sin que por ello mismo se dejase inerte la protección a esa esfera de reserva relativa a los datos, noticias o secretos comerciales o industriales (que, quizá, cabe incluir en esa ‘vida privada social’, pero sin reflejo espacial domiciliario), que podrían recibir atención legal. En esta línea se manifestaba el ATC 257/1985, f.j. segundo. Mediante ley se podría, incluso, exigir la autorización judicial discriminando en función de los concretos lugares merecedores de mayor o menos protección, y diferenciar según los intereses a proteger. No haría falta recurrir al derecho del art. 18.2 CE, sino que bastaría con una alusión y protección, suficiente y justificada, en la legislación tributaria y la penal, por ejemplo. No obstante, la voluntad de la STC 137/1985 fue otra, y, además, aplicando esas tres referencias: la naturaleza del derecho concreto, la naturaleza de los entes en cuestión y la especialidad de los fines que persiguen. La STC 66/1999 ha pechado con aquel pronunciamiento, y ha tenido que aplicar diferentes grados de protección del derecho en su aplicabilidad a personas físicas y jurídicas, realizando argumentaciones tensadas a la hora de buscar el bien jurídico protegido para esas personas jurídicas. A partir de ahí, el perno para evitar una desmesurada extensión de la protección de dicho derecho en el caso de entes colectivos gira sobre la delimitación del ámbito físico que se considere el domicilio constitucionalmente protegido de dichos entes.

Esos entes colectivos resultan sometidos a numerosas y variadas obligaciones legales con una marcada relevancia para el cumplimiento de deberes constitucionales, como, por ejemplo, a la obligación de ingresar las cantidades monetarias en pago de sus deudas tributarias, de cumplir los deberes formales que les son impuestos, de llevar contabilidad y los demás libros oficiales, de presentar certificados de retenciones a cuenta respecto de sus trabajadores, etc. La puntual observancia de dichas obligaciones y deberes por esos entes colectivos puede ser objeto de comprobación por los órganos tributarios, requiriendo datos relativos a su existencia, a sus actividades, etc., que, por regla general, o bien son aportados voluntariamente por sus representantes (art. 43.4 LGT y art. 26,3 y 4 RGIT), o tienen que ser aprehendidos, en su caso, en los locales del ente -que si son su 'domicilio constitucional' exigen la aplicación del art. 18.2 CE- tras la apertura de un procedimiento de comprobación y la realización de las tareas de entrada y registro en sus locales para incautarse directamente de los mismos. Es una actividad administrativa para dar cumplimiento a una previsión deducida del texto constitucional la que conlleva la "apertura" de esos concretos espacios físicos a esa finalidad.

#### **4.- DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO Y DIFERENCIAS CON LOS RESTANTES DOMICILIOS LEGALES. ESPECIAL REFERENCIA AL DOMICILIO TRIBUTARIO Y LA LECTURA DE LA STS DE 22 DE ENERO DE 1993**

##### **4.1.- INTRODUCCIÓN. LA DIFICULTAD DE CONCRETAR EL SIGNIFICADO JURÍDICO DE 'DOMICILIO'**

A la hora de concretar cuál es el espacio físico que, al considerarse 'domicilio', resulta ser el objeto de esa protección constitucional y del que se predica la inviolabilidad, vuelven a surgir dificultades y discrepancias. Ni la propia Constitución lo define<sup>114</sup> -tampoco ese es su cometido-, ni nos remite a regulación normativa alguna de donde poder extraer conclusiones sobre su concreta delimitación. A ello se une su fácil aprehensión en el lenguaje común -vivienda, hogar, casa, piso-, pero difícil intelección jurídica homogénea<sup>115</sup>. Solamente acudiendo a las

---

<sup>114</sup> Sobre la utilización por la Carta Magna de términos sin que aporte definición de los mismos, vid. la STC 34/1993, de 18 de noviembre, en su f.j. 8, donde se afirma que: "esta circunstancia no supone que el concepto que examinamos (en el caso de la Sentencia era la noción de flagrante delito) deba considerarse vacío de todo contenido o, lo que es lo mismo, a merced de la libre determinación del poder público (del legislador o de los aplicadores del Derecho), pues, si así fuera, el derecho que tal concepto contribuye a delimitar no merecería el nombre de fundamental. La Constitución "no surge en una situación de vacío jurídico, sino en una sociedad jurídicamente organizada (STC 108/1986, f.j. 16) y esta advertencia es de especial valor cuando se trata de desarrollar, o en su caso, interpretar los conceptos jurídicos que pueden tener -así ocurre con el de 'flagrancia'- un arraigo en la cultura jurídica donde la Constitución se inscribe y que deben ser identificados, por tanto, sin desatender lo que tempranamente llamó este tribunal "las ideas generalizadas y convicciones generalmente admitidas entre los juristas, los Jueces y, en general, los especialistas en derecho" (STC 11/1981, f.j. 8)". No incidiremos más en esa 'elasticidad' de la norma constitucional, que se revela útil para que se pueda adaptar a las variables necesidades de cada momento, pues sus fórmulas sintéticas y genéricas dejan un amplio margen al desarrollo y su integración, favoreciendo su duración temporal y su adecuación a las mutables situaciones de hecho. De este modo, se transfiere la decisión sustancial sobre su contenido al Intérprete autorizado -el TC-, multiplicando la esfera de influencia del órgano de justicia constitucional.

<sup>115</sup> Si se hace referencia al componente lingüístico del término domicilio, *etimológicamente*, según Carnelutti, procede de la palabra latina 'domus' -relativo a la casa familiar- y de 'colere' -vivir, cultivar, honrar-; es decir, lo encontramos referido a la vivienda de las personas, y, más concretamente, al lugar cerrado reservado primordialmente a morada o casa-habitación de su titular. CARNELUTTI, F., "Diritto alla vita privata", *Riv.Trim.Dir.Pub.*, 1955, pág. 6, afirmaba, sobre la palabra *domus*, que "pocas palabras tienen un sonido y un significado tan solemne. (...) Con ella, el hombre apaga la necesidad, no tanto de defenderse como de separarse. En cuanto *domum colit (domicilium, de domus y colo)*, el hombre se aparta. Domicilio y 'privatezza' son términos



resoluciones del TC se obtiene una aproximación al problema de su extensión, v.gr. la STC 22/1984 aportó referencias que permitieron vislumbrar algunas de las circunstancias que cualifican ese espacio físico y la S. 66/1999, de 26 de abril, ha incidido en el deslinde entre el concepto de domicilio y su titularidad por las personas jurídicas. Tampoco facilita el trabajo el mismo objeto de protección. Por su propia consideración como bien artificial, pero, a su vez, funcional -para garantizar unas exigencias de ubicación espacial de una pluralidad de sujetos-, recibe una consagración distinta por los diferentes cuerpos legales<sup>116</sup>, incluso exige, como ha aceptado la STC 66/1999, un tratamiento distinto en función del sujeto en cuestión<sup>117</sup>. En conclusión, las dificultades se acentúan al enfrentarnos a la concreción de un concepto jurídico difícilmente aprehensible y 'hermenéuticamente polivalente'<sup>118</sup>, pero cuya delimitación, desde la protección constitucional que se le otorga, se convierte en tarea necesaria para precisar la extensión espacial del derecho y las garantías que lo deben rodear, por ejemplo, ante actuaciones de los órganos de la Inspección o Recaudación de los Tributos.

---

correlativos". Vid., con orientación distinta, TRAVERSO, C. E., "La nozione del concetto di domicilio nell'art. 14 della Costituzione", *Studi in onore di Antonio Amorth*. II. Giuffrè, 1982, pág. 589. Como nos advertía DE CASTRO, F., *Derecho Civil de España*, *op. cit.*, y recogido también por ARJONA COLOMO, M., voz "Domicilio", en *N.E.J.*, T. VII. Seix, Barcelona, 1955, pág. 714, el domicilio "es un término jurídico engañoso; su aparente sencillez oculta la pluralidad de significados que tiene en los distintos sistemas jurídicos, en las diversas leyes y en la doctrina". De hecho, aunque comúnmente se le identifique como el hogar donde se habita, es exigible un mayor grado de precisión conceptual.

<sup>116</sup> Vid., en la doctrina italiana, SILVESTRI, G., "Linguaggio della Costituzione...", *op. cit.*, pág. 235, donde pone de relieve que: "Los vocablos de la Constitución pueden tener intención y extensión diversa de los mismos vocablos usados en contextos normativos específicos, que forman parte de concretos sectores del ordenamiento. Por ejemplo, la noción constitucional de 'domicilio' parece no corresponder al significado que este término posee en el campo del derecho civil y penal". PACE, A., *Problematica delle libertà...*, *op. cit.*, pág. 202-203, pone de manifiesto la diferente amplitud del domicilio penal respecto del constitucional, porque, según él, nada obsta al legislador que penalmente tutela, bajo la rúbrica de la inviolabilidad del domicilio, también la propiedad u otros derechos patrimoniales sobre cosas muebles o inmuebles; y es que, además, no existe una obligación del legislador de sancionar penalmente la violación de normas constitucionales. Vid., sobre el tema, MOTZO, G., "Contenuto ed estensione...", *op. cit.*, pág. 511. Sin embargo, CARETTI, P., voz "Domicilio", *op. cit.*, pág. 322, considera que se ha producido una sustancial coincidencia entre normas penales y constitucionales sobre el ámbito otorgado al domicilio, perdiendo mucho relieve la disputa apuntada. Por su parte, CHIARELLI, R., voz "Domicilio (libertà di)", *op. cit.*, pág. 2 y ss., se muestra partidario, junto con Barile y Cheli, de la coincidencia entre domicilio constitucional y el penal. Otros (como Faso, Traverso, Amato, etc.) optan por la autonomía de la noción constitucional de domicilio ante la que proporciona el derecho penal, pues consideran que "la relevancia de la relación entre la persona y la dimensión espacial no deriva tanto de la ratio de la tutela penal como de la relación entre inviolabilidad del domicilio y libertad personal".

<sup>117</sup> Afirmación compartida con la Sentencia del TS de 30 de diciembre de 1992, f.j. 4, cuando afirma: "El concepto de 'domicilio' no es precisamente uno de los mejor delimitados en nuestro derecho positivo tanto sustantivo como procesal y como consecuencia de ello, tampoco en nuestra doctrina, lo mismo científica que jurisprudencial, habida cuenta el empleo por el legislador de términos tan conexos aun cuando no exactamente coincidentes como son el de 'domicilio' y 'residencia', no siempre suficientemente precisados tampoco por nuestra jurisprudencia que suele acudir en estos casos para intentar una mejor delimitación, a términos tan reales a la vez que de estancia-permanencia como es el de la 'habitualidad' para determinar el domicilio. Por otra parte, a estas dificultades delimitativo-conceptuales contribuye también el hecho de que el propio legislador nos sitúe ante unas tan diversas manifestaciones del mismo como son el *legal*, el *electivo*, el *real* y el *habitual*". Vid. las diferentes clasificaciones traídas a colación por ARJONA COLOMO, M., en voz "Domicilio", *NEJ*, *op. cit.*, págs. 716-718.

<sup>118</sup> TRAVERSO, C. E., "La nozione del concetto...", *op. cit.*, pág. 589. CASAS VALLÉS, R., "Inviolabilidad domiciliaria y derecho...", *op. cit.*, pág. 191, lo califica de "concepto un tanto vaporoso y elástico", donde tampoco se ha contado con gran ayuda del TC a la hora de desentrañar su contenido.

## 4.2.- EL DOMICILIO COMO OBJETO DEL DERECHO CONSTITUCIONAL.

No es preciso detenerse en destacar la importancia que el domicilio siempre ha tenido y la que asume, desde su constitucionalización, como objeto material de uno de los principales derechos. Sin embargo, conviene reflejar que la noción de domicilio adquiere una nueva orientación desde el constitucionalismo decimonónico continental -y, un poco antes, en los sistemas anglosajones-. Se despoja de la exclusiva referencia a la propiedad y de la noción civil y la protección penal -que hasta ese momento prevalecía-, para otorgar al individuo un ámbito espacial garantizado ante intromisiones en su libertad y seguridad personal, tan frecuentes durante el Estado-Policía anterior<sup>119</sup>. En España, fue la Constitución española de 1812 la que protegió, por vez primera, a la 'casa' como ámbito de libertad del 'español'. Con posterioridad, sin que se desprendan mayores justificaciones del cambio, las Cartas Magnas españolas de 1837 y 1845 utilizaron conjuntamente el término casa y el de domicilio en el mismo precepto, otorgándoles algunas garantías más allá de la mera exigencia de regulación legal -v.gr. que la ley regulase la 'forma' de practicar la entrada domiciliaria-. Alusión al "domicilio" que se mantendría hasta hoy. No obstante, la eficacia de la protección constitucional ha experimentado una notable 'cualidad' y firmeza desde que se puede predicar la eficacia vinculante y directa de los preceptos de la Constitución de 1978, por encima, también, de las regulaciones legales y de los pronunciamientos jurisprudenciales. Si al analizar la intimidad o la vida privada como bien jurídico protegido ya nos enfrentábamos con la dificultad de trazar sus contornos, entre otras razones, por su contingencia y variabilidad en cada momento y sociedad, otro tanto ocurre con la delimitación de ese ámbito domiciliario protegido desde el articulado constitucional, para lo que será necesario acudir al "arraigo en la cultura jurídica en que la Constitución Española se inscribe" (STC 341/1993, f.j. 8).

El propósito que debe guiar el estudio es discernir sobre el alcance -también espacial- de esa protección constitucional al domicilio, y su respeto o no por las normas tributarias. La referencia que hagamos a otras regulaciones legales -plasmadas, en algunos casos, mucho tiempo antes de entrar en vigor la Constitución-, será sucinta<sup>120</sup>. A alguna de ellas hizo referencia la STC 22/1984 y la ha reiterado la 66/1999, pero no para asimilarlas, sino para destacar su no coincidencia total. Incidiremos, especialmente, y en virtud de un pronunciamiento destacado -la STS de 22 de enero de 1993-, en el domicilio "a los efectos tributarios" -art. 45 LGT-. En este caso, será necesario deslindar el juicio de legalidad del de constitucionalidad, y atender correctamente, tanto al rango de la norma que pretende el deslinde entre partes de un edificio, como al precepto a que acudió el TS para solventar la cuestión. Aunque parece lógico pensar que el concepto de domicilio a los efectos tributarios presenta una funcionalidad propia, a él acudió la meritada sentencia en razonamientos derivados de la protección del art. 18.2 CE.

---

<sup>119</sup> Vid. ESPÍN TEMPLADO, E., "Fundamento y alcance...", *op. cit.*, pág. 40 y ss.

<sup>120</sup> Pues, por una parte, una enumeración o un completo repaso de las disposiciones jurídicas que utilizan el concepto de domicilio para localizar y formalizar los efectos de sus relaciones jurídicas exigiría un previo y detenido estudio de casi todas las instituciones jurídicas (Vid. DE CASTRO, F., *Derecho Civil de España*. T. II-1, Madrid, 1952, págs. 453-454). Y, por otra, atender a esas disposiciones con la intención de trazar un cuadro completo de todos los efectos jurídicos que el ordenamiento jurídico atribuye al domicilio -como "sede jurídica de la persona" (ATC 22/1983, f.j. 2)-, residencia sería complicado y, si no imposible, al menos, a efectos de nuestro trabajo, complejo y seguramente infructuoso; sobre todo desde el punto de vista sistemático y desde los intereses atendidos por cada disciplina, cuando lo que pretendemos es atender a la protección constitucional del espacio físico que lo conforma. Vid., FORCHIELLI, P., "Domicilio, residenza e dimora", *op. cit.*, pág. 851. Cfr. el Auto del TC español 22/1983.

Así pues, debemos supeditar toda reflexión sobre la consideración del 'domicilio', como espacio físico, a su especificidad desde la protección constitucional, que añade su consideración como realidad que no existe por sí, siendo creada por el sujeto y que necesita de él, precisamente, para cumplir una función que excede, sirva ya a apuntarlo, de su mera localización geográfica para las relaciones jurídicas. Por tanto, cualquier intento de comprensión de ese concepto 'constitucional' debe partir de las funciones que el 'domicilio' está llamado a cumplir y que justifican su protección desde el articulado de la Carta Magna. Y, para un estudio centrado en el terreno tributario, analizar la regulación jurídico-tributaria de las posibles intromisiones de órganos administrativos en él, así como el deslinde espacial que esos preceptos realicen.

#### **4.2.1.- EL ALCANCE ESPACIAL DE LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL ANTE LAS DIFERENTES REGULACIONES LEGALES DEL DOMICILIO**

La Constitución, huyendo de toda demasía, y como consecuencia del silencio que adopta al no definir en ningún precepto qué debe entenderse por domicilio a estos efectos, traslada fuera de sí el dilema interpretativo sobre la concreta especificación de su alcance espacial. Debemos apuntar la posibilidad, según el art. 53 CE, de que una Ley orgánica, desarrollando directamente el derecho fundamental en cuestión, pueda entrar a delimitar dicho ámbito. Pero esta ley orgánica no ha sido dictada. Recae en el TC, por tanto, esta tarea, pudiendo acomodar su contenido a las orientaciones de cada momento, propiciando un cambio cuando sea necesario, o puntualizando anteriores pronunciamientos<sup>121</sup>. Así ha ocurrido con las sucesivas Sentencias del TC, desde la 22/1984, pasando por la relevante 137/1985, hasta llegar a la más reciente S. 66/1999, de 26 de abril. Y, desde ellas, debemos analizar si el art. 133 y 141 LGT, y sus desarrollos reglamentarios, respetan la delimitación espacial de esa protección constitucional domiciliaria<sup>122</sup>.

---

<sup>121</sup> Si NIETO GARCÍA, A., "Actos administrativos cuya...", *op. cit.*, pág. 21, afirmaba que: "para desespero de los juristas, "sucede que el Tribunal, después de haber cerrado el camino de la remisión legal y de haberse atribuido la facultad de definir el concepto con su propia doctrina, en realidad no lo ha hecho todavía con la concreción suficiente, provocando con ello el vacío y la inseguridad jurídica en que ahora nos encontramos. A este propósito, lo único indiscutible es que no pueden utilizarse los conceptos domiciliarios del Código Civil ni de las leyes administrativas", más criterios de discernimiento poseemos desde la relevante STC 66/1999, de 26 de abril.

<sup>122</sup> Será necesario, a su vez, examinar la diversidad de locales, pues aunque en la regulación jurídico-tributaria aparece una mención genérica a ellos, deberemos situar el domicilio constitucional de las personas jurídicas, los locales comerciales, industriales, profesionales, para discernir la extensión espacial de la protección constitucional a raíz de la voluntad del TC. Circunstancia que se convertiría en imposible, y además quebraría con la susodicha y reiterada supremacía constitucional, si el legislador pudiera delimitar o definir el contenido y significado de ese concepto, convirtiéndose en árbitro autorizado para dilucidar qué es lo que dice o quiso decir la Constitución. Además, eso supondría tanto como relevar del papel de máximo y autorizado intérprete de la Constitución al Tribunal Constitucional. Como pusieron de relieve las *STC de 20 de Julio de 1981, de 17 de febrero de 1984 y de 6 de Mayo de 1983*, "es la legalidad ordinaria la que debe ajustarse en su inteligencia y en su aplicación al orden constitucional". Sin embargo, existe un Auto del TS, el de 17 de diciembre de 1981, especialmente llamativo, por lo equivocado de sus planteamientos y de su argumentación jurídica, que ha llegado a ser calificado por ALONSO GARCÍA E., *La interpretación...*, *op. cit.*, pág. 112, como "aberración jurídica, por constitucionalizar el artículo 4.3 del Código civil". Así, el citado Auto TS, a la hora de enfrentarse al concepto de domicilio del artículo 18.2 CE, afirmaba, sin reparos, que: "A efectos de la inviolabilidad del domicilio, alegada por el apelante, habrán de interpretarse las normas aplicables, teniendo en cuenta la definición contenida en el artículo 40 Código civil, pues según dispone éste en su artículo 4.3, las disposiciones del mismo se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes y, por tanto, habrá de estimarse como domicilio de las personas naturales el lugar de su residencia habitual, lo que equivale o es sinónimo de morada o vivienda fija y permanente, sin que, en consecuencia, pueda haberse atentado contra este derecho mediante actuaciones en locales comerciales separados de la residencia habitual".

La diferenciación entre el domicilio como ámbito constitucionalmente protegido, y la idea que de él aportan las diferentes legislaciones ordinarias, ha sido puesta de manifiesto por los pronunciamientos jurisprudenciales, expresa o implícitamente. El error puede producirse por la importancia que el domicilio, en cuanto noción que concreta en un determinado lugar a la persona con efectos en sus relaciones jurídicas, despliega tanto para el Derecho civil cuanto para los restantes sectores del Derecho, especialmente los del ámbito público. Ahora bien, esas conceptualizaciones normativas sectoriales nacen bajo los auspicios de la funcionalidad y la parcialidad, pues se encaminan a determinar la localización en un lugar concreto de la persona, al ser sujeto de derechos y obligaciones respecto de ese ámbito jurídico.

#### **4.2.2- EL DOMICILIO: ÁMBITO ESPACIAL PROTEGIDO SEGÚN LA CONSTITUCIÓN Y SU COINCIDENCIA O NO CON EL CONCEPTO JURÍDICO-PRIVADO O ADMINISTRATIVO. LA STC 22/1984**

Si, como afirma Forchielli<sup>123</sup>, “espacio y tiempo representan, también a la luz de la lógica común, las dos coordenadas que permiten dar al sujeto una posición definida en el ambiente que lo rodea y, por eso, una posición en la sociedad”, toda persona necesita un espacio vital donde aislarse para reflexionar, donde sentirse patrón absoluto y dar rienda suelta, sin injerencias, a sus actividades, actitudes, a su personalidad. Un lugar físico, pues, pero que posibilita y permite un nexos con lo más personal de cada sujeto<sup>124</sup>.

Como reflejábamos, para conocer el contenido de este término anfibológico, y el alcance de su protección, las Sentencias del TC 22/1984, de 17 de febrero, y la 137/1985, de 17 de octubre, se aproximaron a realizar una *delimitación constitucional de domicilio*. Y para ello, asumiendo en su argumentación y solución la doctrina de los límites y la explicación de la compaginación de bienes constitucionales, adoptan un concepto amplio del mismo para, con posterioridad, modular el alcance de su protección respecto de las necesidades que presentan esos otros bienes constitucionales; así ocurrió también con las Sentencias que analizaron el derecho a la intimidad y los datos económicos ya reflejadas. Ahora bien, a diferencia de cuanto ocurría con la intimidad, cuya enunciación constitucional difiere sustancialmente de la que aporta el art. 18.2 CE, con el derecho a la inviolabilidad esa manera de operar conlleva unas consecuencias más

---

<sup>123</sup> Cfr. FORCHIELLI, P., “Domicilio, residenza e dimora”, *Enc.Dir.*, vol. XIII. Milano, 1964, pág. 842.

<sup>124</sup> Vid. ARJONA COLOMO, M., voz “Domicilio”, *Op. cit.*, pág. 713 y ss., para quien “el hombre, como ser físico, ocupa un lugar en el espacio; pero como ser moral dirige su actividad, a la vez o sucesivamente, a diferentes lugares, según convenga al cumplimiento de sus fines. De ahí que el Derecho reconozca en el hombre la facultad de ocupar el lugar en el espacio que más le convenga y la de variarlo a su arbitrio a medida que sus fines lo exijan; pero como las relaciones jurídicas producen efecto respecto a terceras personas, de ahí el que muchas veces la determinación y fijación del lugar que ocupa la persona sea requisito indispensable para el ejercicio de los derechos y cumplimiento de las obligaciones”. Si se combinan ambos referentes, se puede concebir el domicilio, como hace Berti, como “el conjunto de referencias o de lazos normales y duraderos de la persona con determinados ambientes físicos: todo lo que constituye físicamente, pero también idealmente, el lugar o lugares donde habitualmente protegemos nuestra individualidad y la valorizamos en los sentimientos, afectos o empeños personales y familiares”. Cfr. BERTI, G., *Interpretazione...*, *op. cit.*, pág. 420. La STS de 16 de diciembre de 1991 (Ar. 9350) ponía de relieve la calificación del domicilio como: “El reino de cada cual (...), donde su titular ejerce una actuación cuasi soberana”; el “punto de partida en el desarrollo y desenvolvimiento de la personalidad jurídica en todos los sentidos”, tal y como dicen las Sentencias del TS de 6 y 7 de abril de 1992, y la de 26 de marzo de 1993. FRANCO ARIAS, J., “La entrada en...”, *op. cit.*, pág. 588, en línea con lo expuesto, entendió que “el domicilio queda protegido sea cual sea el lugar que se escoja para establecerlo, aunque no sea un edificio, siempre que el lugar escogido reúna unas condiciones mínimas que permitan desarrollar una vida privada”. En este sentido, cfr. la STC 149/1991, en su f.j. 6.

maniatadas. Efectivamente, si se opta por entender protegido, “al menos prima facie” un ámbito espacial amplio que permite posteriores puntualizaciones en el régimen jurídico, puede que el art. 18.2 CE conduzca a unos resultados exorbitantes, pues la autorización judicial o el consentimiento del titular no pueden ser nunca exigencias desconocidas. Pero analicemos los términos en que se pronunciaron las citadas Sentencias del TC para determinar el alcance de su protección, y las consecuencias derivadas de sus pronunciamientos. Y, con posterioridad, atenderemos a la matización de esa extensión que ha introducido la STC 66/1999, de 26 de abril.

Según la S. 22/1984, f.j. 2, es necesario partir de la autonomía del concepto de ‘domicilio’ establecido en el art. 18.2 CE, pues ni coincide plenamente -aunque puede hacerlo en parte- con el propio del Derecho privado, ni con el determinado en el Derecho administrativo. Esta sentencia ponía de manifiesto textualmente que: “la idea de domicilio que utiliza el artículo 18 CE no coincide *plenamente* con la que se utiliza en materia de Derecho Privado y, en especial, en el artículo 40 del Código Civil, como punto de localización de la persona o lugar de ejercicio por ésta de derechos y obligaciones (...). La protección constitucional del domicilio es una protección de carácter instrumental, que defiende los ámbitos en que se desarrolla la vida privada de la persona. (...) Todo ello obliga a mantener, *por lo menos prima facie*, un *concepto constitucional de domicilio de mayor amplitud* que el concepto jurídico-privado o jurídico-administrativo”.

El TC no proporcionó en esta resolución una definición o concreción espacial del término domicilio a efectos de este derecho, transmitiendo que ese concepto constitucional del domicilio ha de ser amplio<sup>125</sup>; más amplio -aunque en parte pueda coincidir- que el vigente para el terreno jurídico-privado y el administrativo. Eso sí, avisa, con la expresión: “al menos, prima facie...”, a que quizá posteriores resoluciones puntualicen dicha afirmación; es decir, a la necesidad de permanecer atentos a posteriores pronunciamientos. Han sido la STC 137/1985 y la 66/1999, más destacadamente, pero también la S. 160/1991 y la 50/1995, las que, sin abandonar esa mayor amplitud, han puntualizado la extensión del concepto constitucional. Siguiendo los razonamientos más recientes de la STC de 26 de abril de 1999, conviene distinguir, para clarificar la extensión espacial e, incluso, la intensidad de la protección, el ámbito domiciliario de una persona física del que se protege ante una persona jurídica.

---

<sup>125</sup> Sobre la mayor amplitud del concepto constitucional de domicilio respecto de su concepto privado, cfr. las STS 6 y 7 de abril de 1992 (Ar. 2767 y 2864), y la de 26 de febrero de 1993 (Ar. 1508). Sin embargo, esa manifestación relativa a la mayor amplitud del domicilio constitucional que el determinado conforme a criterios jurídico-privados, no es asumida unánimemente. Por ejemplo, DE LA HAZA, P., “Observaciones a una...”, *op. cit.*, pág. 813, discrepa de la afirmación constitucional al considerar que “es en realidad un concepto más estricto el que se está defendiendo, puesto que se le considera, no un lugar donde ejercer *derechos y obligaciones en general*, sino como un lugar donde se realiza *un derecho fundamental* en particular, el derecho a la intimidad y a la privacidad”. Su confusión, creemos, deriva de equiparar el ejercicio de un derecho fundamental, como se corresponde con el domicilio protegido en el art. 18.2 CE, y el ejercicio de los derechos y obligaciones propios de cada sector del ordenamiento y a él unidos. De hecho, como afirma NIETO GARCÍA, A., “Actos administrativos cuya...”, *op. cit.*, págs. 22-25, las regulaciones jurídicas sectoriales aportan unas concepciones más restringidas que la constitucional, pues lo limitan a la sede física de relaciones jurídicas determinadas.

#### **4.2.2.1.- EL DOMICILIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS DEL ART. 18.2 CE, EL DOMICILIO CIVIL Y EL DOMICILIO 'PARTICULAR' DEL ART. 141.2 LGT. LA STC 66/1999, DE 26 DE ABRIL**

Esa alusión de las Sentencias del TC al domicilio propio del derecho civil nos exige un breve inciso para acercarnos a él, sabiendo que el concepto constitucional le supera en amplitud, y adquiere una instrumentación del que aquel no dispone. Así, el art. 40 CC español<sup>126</sup> lo refiere al lugar de residencia habitual, que se fija para el ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes y obligaciones, según han afirmado insignes civilistas<sup>127</sup>. Estos autores mantienen opiniones divergentes sobre la exigencia de la habitualidad o efectividad y de la intencionalidad en esa residencia habitual concreta<sup>128</sup>.

Ahora bien, aunque en las Sentencias del TC se hace referencia a esa definición civil de domicilio, siempre llevan incorporadas otras puntualizaciones. Así, la STC 50/1995, de 23 de febrero, f.j. 5, alude a que el "domicilio, lugar de residencia habitual, según definición legal (art. 40 CC), acota el espacio donde el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales, haciéndolo con la libertad más espontánea y, por ello, su protección tiene un *carácter instrumental* para la defensa del ámbito en el cual se desarrolla la *vida privada*". En idénticos términos, la STC 133/1995, de 25 de septiembre, f.j. cuarto.

---

<sup>126</sup> Este artículo dice así: "Para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual, y en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil". La Ley de Enjuiciamiento Civil, en sus artículos 64 a 69, procede a determinar el domicilio en casos concretos como el de los comerciantes, el de las compañías civiles y mercantiles, el de los empleados o el de los militares, y otros, cerrando el artículo 71 con la mención a la salvedad de las reglas anteriores cuando la Ley disponga otra cosa en casos especiales.

<sup>127</sup> Unos autores consideran que el domicilio propio del ámbito civil se delimita desde la convergencia de dos elementos, el hecho de residir efectivamente en un lugar, junto a la voluntad (*animus*) de que esa residencia se desarrolle de manera estable o habitual en dicho lugar. Cfr. *STS de 20 de noviembre de 1906; de 28 de noviembre de 1940; de 25 de septiembre de 1954; de 21 de abril de 1972*. Vid. ALBALADEJO GARCÍA, M. y DÍAZ ALABART, S., (Dir.), "Comentarios a los artículos 40 y 41 del Código Civil", *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*. T. I, Vol. III, Edersa, Madrid, 1993, pág. 925 y ss. Otros no consideran el elemento intencional o espiritual como circunstancia o componente necesario de dicho concepto legal de domicilio, sino que basta con la residencia efectiva y habitual, cfr. PUIG FERRIOL, L., "Cuestiones en torno al domicilio civil de las personas", *Revista de Derecho Privado*, 1978, pág. 238. Otros autores, desde una posición mixta, dan prevalencia al dato objetivo de la residencia, pero sin excluir en su totalidad la influencia de la intencionalidad. Vid. LASARTE ÁLVAREZ, C., "El domicilio", en *Principios de Derecho Civil*, T. I. Ed. Trivium, Madrid, 1995, pág. 315.

<sup>128</sup> En Italia, la definición del domicilio civil es diferente. El domicilio viene establecido por el artículo 43, diferenciando según se trate de personas físicas o de jurídicas. Respecto de las primeras, el *domicilio general* es el lugar donde una persona tiene establecida la sede principal de sus propios negocios e intereses, estableciéndose la posibilidad de uno o más *domicilios especiales* elegidos en negocios determinados. Para las personas jurídicas, se tiene en cuenta la sede efectiva de sus negocios e intereses establecida en el acto constitutivo o en su estatuto. Una Sentencia de la Corte Costituzionale Italiana, n° 106/1975, identificó la noción de domicilio constitucionalmente tutelada con la noción que del domicilio proporciona el art. 43 del Código Civil italiano. Sin embargo, este art. 43 del Código Civil italiano lo que hace es fijar o situar un lugar determinado para cada sujeto, que será el "lugar donde la persona ha establecido la sede principal de sus negocios e intereses", mientras que la residencia, según el mismo precepto, es el lugar donde la persona tiene la 'dimora abituale'. Vid. FORCHIELLI, P., "Domicilio, residenza e dimora", *op. cit.*, pág. 845. TEDESCHI, V., "Domicilio, residenza e dimora", *Novissimo Dig.It.*, App. 1982, pág. 193, pone de relieve el diferente tratamiento que le otorgan las diferentes legislaciones de otros países.

#### **4.2.2.1.1.- EL CARÁCTER INSTRUMENTAL DE LA NOCIÓN CONSTITUCIONAL DE DOMICILIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS. SU CONCRECIÓN POR LA STC 66/1999**

Se observa fácilmente la insistencia del TC, tanto en la S. 22/1984 como en la 50/1995 -por citar sólo dos ejemplos-, en reflejar la 'instrumentación' y la unión del espacio físico con la defensa de la libertad, el desarrollo de la personalidad y la 'vida privada'. La STC 228/1997, de 16 de diciembre, en su f.j. séptimo, afirmó que este derecho protege "un ámbito de privacidad que se proyecta sobre un determinado espacio físico...". Ésta es la causa por la que, al menos "*prima facie*", se otorga a ese espacio físico -en sí mismo considerado-, y a lo que en él hay de emanación de la persona, una inmunidad ante la intromisión de terceros. Por tanto, son elementos imprescindibles que caracterizan la protección constitucional del domicilio el espacio físico, pero cualificado con el rasgo excluyente de ser un ámbito espacial reservado o preservado por el sujeto ante los demás, donde se pueda actuar con libertad, instrumentándose para expansión de la vida privada.

En consecuencia, dentro del concepto de domicilio protegido por el artículo 18 CE, y teniendo en cuenta las dos notas características que sobre él se desprenden del f.j. quinto de la STC 22/1984, hay que entender, "al menos *prima facie*", el domicilio como el *lugar o punto de localización, donde reside habitualmente y ejercita sus derechos o cumple sus obligaciones una persona*". Este espacio protegido puede coincidir con el establecido por el art. 40 del Código Civil, al menos en las personas físicas o naturales. Además, según la STC 50/1995, f.j. 6, tratándose del "domicilio de las personas naturales, cuyas acepciones civil y fiscal coinciden sustancialmente -arts. 40 CC y 40.1 LGT (sic)-, resulta imprescindible la obtención del oportuno mandamiento judicial si no mediara consentimiento del interesado".

Pero no es posible reducirlo únicamente a esa "residencia habitual" propia del derecho civil. De hecho, la STS, de 19 de septiembre de 1994, afirmó que, "a los efectos propios de derecho a la inviolabilidad del domicilio, es indiferente que se trate de un domicilio civil o de una mera residencia, de la misma manera que ha de distinguirse la permanencia en un lugar, como propia del domicilio en sentido legal, en donde una persona ejerce sus derechos o cumple sus obligaciones, de un lado, y el concepto constitucional del lugar en el que aquélla ejerce de modo permanente o transitorio su privacidad, morando en él y realizando en su interior los actos propios de la diaria existencia, de otro". Respecto a las personas físicas, tal y como ha apuntado la STC 66/1999, de 26 de abril, f.j. segundo, "el domicilio constitucionalmente protegido, en cuanto morada o habitación de la persona, entraña una estrecha vinculación con su ámbito de intimidad".

Por tanto, se protege un espacio físico y lo que en él hay de "emanación de una persona física y de su esfera privada", sea un lugar donde, dedicado a morada o habitación, resulte sea utilizado con habitualidad, esporádica u ocasionalmente. Es decir, que también conforma el domicilio constitucionalmente protegido de una persona física los *lugares de estancia reservados* a ella (es decir, sin que sus vivencias trasciendan al exterior perjudicial o siquiera involuntariamente), aunque accidentales o transitorios (STS 26 de febrero de 1993), *con objeto de su residencia*<sup>129</sup>,

---

<sup>129</sup> Vid. LASARTE ÁLVAREZ, C., "Domicilio", *op. cit.*, pág. 314. También SEMPERE RODRÍGUEZ, J., "Comentarios al artículo...", *op. cit.*, pág. 441.

*descanso o satisfacción de las condiciones de su vida*<sup>130</sup>. Al fin y al cabo, según la STC 66/1999, f.j. segundo, “el domicilio en cuanto morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar” constituye el “núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido.

Por tanto, la vivienda, en su sentido más amplio, como lugar donde se reside, habita o mora, entra de lleno en lo que se reputa domicilio constitucional de una persona física. Así lo consideró también la STC 290/1994, f.j. tercero, al aceptar “la necesidad de que el mandamiento judicial puntualice con claridad y precisión los datos que permitan identificar *la vivienda* en que el registro ha de practicarse”. La vivienda también es incluida siempre en la protección constitucional italiana, así como en el ordenamiento alemán<sup>131</sup>, francés o norteamericano<sup>132</sup>.

Además, debe alcanzar tanto a las viviendas o moradas en sentido estricto (no sólo a la habitación), como a las segundas viviendas, residencias de vacaciones o similares, así como hoteles o cualquier tipo de residencia doméstica, ocasional y esporádica. Mayores problemas plantean los lugares contiguos: jardín, garajes, ascensores, escaleras, patios interiores o exteriores, etc., “pero es imposible dar reglas previas de general validez a cuestiones que son, por su propia naturaleza, casuísticas”<sup>133</sup>, para lo que deberemos atender a la función que adquiera ese espacio físico para su titular, sea cual sea su naturaleza, y a la instrumentación que del mismo se haga como “reducto último de su intimidad personal y familiar”, según la STC 66/1999, y con ella guarde una “estrecha vinculación”. Todos esos lugares, al ser protegidos constitucionalmente, ejercen su influencia sobre todas las ramas del ordenamiento jurídico, en el bien entendido sentido de que, cuando se pretenda una entrada o registro en ellos, observen las garantías constitucionales. Diferente es exigir que las definiciones de domicilio en cada rama jurídica deban acompañarse o identificarse con esa delimitación del concepto constitucional que ha recogido el TC. Los órganos de la Administración tributaria, cuando pretendan entrar en ellos, deben respetar las exigencias constitucionales, sin que los privilegios de autotutela desvirtúen esa previsión constitucional.

---

<sup>130</sup> Sirvan como ejemplos, el Auto del TC 171/1989, de 3 de abril, f.j. segundo, así como también por el TS en la S. de 14 de junio de 1993, f.j. primero, afirmaba que con el derecho a la inviolabilidad del domicilio “se ampara el lugar físico, sean cuales sean sus características, en donde la persona humana asienta sus vivencias, desde donde la persona humana proyecta su ser, su forma de vivir, su paz, sus deseos y sus querer, su intimidad en una palabra. Es el lugar en donde se vive, se habita, se trabaja o se ejercitan cuantos derechos legítimos correspondan”. Pueden citarse también las Sentencias del TS de 6 y 7 de abril de 1992 (Ar. 2767 y 2864), y de 30 de diciembre de 1992; así como la de 26 de febrero de 1993 (Ar. 1508). El TS, en la S. 4 de diciembre de 1992.

<sup>131</sup> La Sentencia del TS, de 5 de junio de 1991, en su f.j. primero y único, afirma que “la morada, en cuanto núcleo o espacio acotado que la persona reserva para desarrollar sus actividades domésticas y sustraerse a las relaciones personales y sociales no deseadas, constituye un ámbito o reducto que resulta infranqueable para aquellas personas a las que el titular de la vivienda no conceda expresa o tácitamente la autorización para traspasar su umbral y permanecer en ella”. Vid. DE ALFONSO BOZZO, A., “Sobre la inviolabilidad...”, *op. cit.*, págs. 173-174.

<sup>132</sup> Por no citar ejemplos y manifestaciones de todos ellos, sirva con apuntar, por ejemplo, que AMORTH, A., *La Costituzione italiana...*, *op. cit.*, pág. 62, definió el domicilio como “proyección espacial de la persona”, aludiendo a la tutela de la relación persona-ambiente. Es decir, “la persona reflejada en una cierta esfera espacial destinada a preservar el carácter íntimo, doméstico, o cuando menos, privado de determinados comportamientos subjetivos”, como afirman BARILE, P., y CHELI, E., voz “Domicilio (libertà di)”, *op. cit.*, pág. 860.

<sup>133</sup> Vid. ESPÍN TEMPLADO, E., “Fundamento y alcance...”, *op. cit.*, págs. 49-50. QUINTANA LÓPEZ, T., “Un paso más hacia...”, *op. cit.*, pág. 150, relaciona el domicilio con la vivienda, sea permanente como temporal.



Mayor dificultad presentaba, sin embargo, antes de la STC 66/1999, de 26 de abril, discernir si otros lugares donde, por ejemplo, la persona física trabaja y se puede reflejar, en cierto modo, ese componente de intimidad, tenían la consideración de domicilio constitucional o no. De no delimitar convenientemente, a efectos de la protección del art. 18.2 CE, esa conexión intimidad-espacio físico domiciliario, incidiendo y pivotando en demasía sobre una amplia consideración de aquella, puede convertirse en domicilio protegido constitucionalmente cualquier lugar, con connotaciones domésticas o no, que reciba alguna manifestación de intimidad, debiendo obtener la autorización judicial y demás garantías y exigencias para proceder a una entrada con finalidad de consecución de un 'bien constitucional'.

Ésta ha sido la evolución seguida en Italia, al haberse ampliado la protección constitucional del domicilio hasta relacionarlo con cualquier lugar físico donde se refleje la vida privada, o lugar de 'privata dimora'<sup>134</sup>. De este modo, en Italia, se entienden protegidos constitucionalmente los lugares de trabajo de una persona física, los establecimientos industriales<sup>135</sup> y cualquier lugar que esos sujetos dispongan a título privado, aunque no se desarrollen en el mismo actividades domésticas. Esta lectura se desprende de las tareas constituyentes italianas, donde el motivo fiscal condicionó la redacción del precepto constitucional y su posterior interpretación<sup>136</sup>, y se ve enormemente facilitada por la remisión a la regulación legal y a las posibilidades de que ésta module el alcance y las garantías observables en cada caso. En España, sin embargo, al no disponer de la regulación orgánica de desarrollo directo del derecho, la concreción del contenido del derecho así como la distinta graduación de la intensidad de la protección ha tenido que ser introducida por el TC en la reciente Sentencia

---

<sup>134</sup> Según afirmó UCKMAR, V., "La influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el derecho tributario", *RDFHP*, nº 24, 1956, pág. 580, "generalmente, por morada (dimora) se entiende el lugar donde se está ocasionalmente, y por habitación o vivienda (abitazione), el lugar que se encuentra a disposición del individuo para estancias breves y eventuales". Según UCKMAR, V., y MARCHESSELLI, A., "Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche", *Dir.Pra.Tri.*, P. I, nº 2, 1998, pág. 230, el domicilio "comprende todo lugar donde se desenvuelva la vida privada del individuo, y, por tanto, no solamente los lugares destinados a 'vivienda' ('abitazione') sino también aquellos donde se desarrolla la vida laboral (empresa, estudio profesional, ufficio) y el tiempo libre 'reservado' (asociaciones, agrupaciones y similares).

<sup>135</sup> Vid. la referencia de GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, P. J., *La inviolabilidad...*, *op. cit.*, pág. 151, a la polémica doctrinal italiana planteada con los establecimientos industriales. Por ejemplo, FALZONE, V., y otros, *La Costituzione...*, *op. cit.*, págs. 68-69, se muestran claramente partidarios de entender que la inviolabilidad del domicilio alcanzaría tanto "a la casa como al despacho, negocio, etc.", pues "en ninguno de los efectos citados en el segundo y tercer inciso del artículo en examen (art. 14 CI) se realiza una discriminación entre la casa y los lugares diversos donde la persona desarrolla una actividad". Con idéntica orientación, AIUDI, B., "Acceso in abitazione e ripperimento di prove", *Boll.Trib.d'inf.*, 1982, pág. 1421. También, CARETTI, P., voz "Domicilio...", *op. cit.*, pág. 322, cuando compara la regulación penal de la protección domiciliaria (especialmente el art. 615 bis al referirse a la 'vida privada') con la constitucional, considera que la protección que esta Carta Magna le otorga se extiende a "cualquier lugar donde el sujeto tenga legítimamente una disponibilidad a título privado para el desarrollo de actividades conexas a la vida privada y donde pueda excluir a terceros", sean lugares de trabajo, estudios profesionales, establecimientos industriales, etc. Sin embargo, la opinión de la doctrina italiana no coincide, pues mientras, por ejemplo, BARILE, relaciona el domicilio constitucional del art. 14.1 con la definición del Código penal en el art. 614 (abitazione).

<sup>136</sup> Vid. PACE, A., *Problematica delle libertà...*, *op. cit.*, pág. 148, cuando recoge la intervención de Basso en la Asamblea Constituyente el 10 de abril de 1947, justificando "la espresa volontà di estendere la inviolabilità del domicilio dall'abitazione all'ufficio, all'azienda, alla sede dei partiti politici e delle associazioni, parificando la disciplina di tutti questi luoghi, per evitare che l'abitazione costituisca un'isola immune da ogni possibile accertamenti fiscale".

66/1999, de 26 de abril. Es decir, que prácticamente hasta la fecha se desconocía, con más o menos exactitud, el contenido y el alcance de la protección que otorga el art. 18.2 CE.

La protección que se otorga y la acotación del ámbito físico considerado domicilio constitucional varía de unos países a otros<sup>137</sup>, afectándole la dicción del precepto constitucional, la regulación legal que del mismo se haga y las interpretaciones que de él realice cada TC. De ahí que, en nuestro ordenamiento interno, la cuestión asume otra relevancia y connotaciones a tenor de la rigidez que provoca la redacción del art. 18.2 CE.

Si analizamos la titularidad del derecho por las personas físicas o naturales, de extender el mismo -desde esa óptica funcional- también a otros lugares donde el sujeto se encuentra, donde se manifiesta la vida privada del propio sujeto, pero se ejercen actividades extra-domésticas, como laborales, v.gr. en despachos de locales comerciales, en despachos profesionales, en establecimientos industriales donde también trabaja la persona física -sea el titular del negocio o los trabajadores-, etc., este derecho adquiriría un alcance desmesurado<sup>138</sup>. Se exigiría, para realizar una entrada legítima en cualquier de ellos por parte de los órganos de la Inspección de los Tributos, la previa intervención judicial, salvo que se obtuviese el asentimiento del sujeto. Por eso la STC 66/1999, de 26 de abril, creemos que acertadamente -en función de la rigidez constitucional y del juego que permite la exigencia de ley orgánica u ordinaria-, haya optado por circunscribir el domicilio constitucional de las personas físicas a cualquier espacio físico de residencia, sea habitual o accidental, donde el sujeto desarrolla su personalidad con la libertad suficiente que posibilita la plasmación de esa "esfera privada" 'doméstica'; es decir, ligada a la intimidad que, con ese espacio físico, se halla en estrecha vinculación.

Esa protección constitucional no se extendería, como también ha advertido la STC 66/1999, a "todo local sobre cuyo acceso posee poder de disposición su titular", ni tampoco a "distintos locales" -que no enuncia, sino que cita las Sentencias que los identifican-. Por tanto, quedan ajenos al concepto de domicilio de las personas físicas su lugar de trabajo, sea un almacén, fábrica, o los locales comerciales, las fincas rústicas<sup>139</sup> cuando no estuviesen instrumentados para

---

<sup>137</sup> Vid. SEMPERE RODRÍGUEZ, J., "Comentarios al artículo...", *op. cit.*, pág. 442. Es necesario advertir, como hizo MATTIA, A. de, "Le juge et le droit au respect de la vie privée", en *Il giudice e il rispetto del diritto alla riservatezza*. Giuffrè, Milano, 1978, pág. 76, que el domicilio resulta protegido por todos los ordenamientos jurídicos nacionales, pero no todos lo entienden de la misma forma.

<sup>138</sup> GARRIDO FALLA, F., "La inspección como...", *op. cit.*, pág. 530, considera que "...la llamada inviolabilidad del domicilio no cubre ni los despachos profesionales fuera del domicilio ni, por supuesto, los establecimientos industriales y comerciales". Sin embargo, se muestran partidarios de ampliar la noción constitucional de domicilio a los despachos y oficinas, públicos y privados, tanto ALONSO DE ANTONIO, A. L., *El derecho a la inviolabilidad domiciliaria en la Constitución Española de 1978*. Madrid, 1993, así como MOROTE SARRIÓN, J., "Inviolabilidad del domicilio y derecho a la intimidad", en *Sobre la intimidad*, AA.VV., Fundación Universitaria San Pablo-Ceu. Valencia, 1996, pág. 172, entre otros.

<sup>139</sup> Así se recoge en las *Sentencias del TS de 10 de diciembre de 1981, de 7 de diciembre de 1982 y de 5 de diciembre de 1986*. Pueden citarse, por ejemplo, el *Auto del TS de 17 de diciembre de 1981*, que no entiende que sean domicilio constitucional los locales comerciales separados de la residencia habitual. La *STS de 6 de abril de 1993* y de *2 de marzo de 1994* (Ar. 2090), consideran que el art. 18.2 CE sólo declara inviolable el domicilio, "no el negocio o la propiedad...". La S. de este Tribunal, de *8 de julio de 1994*, se pronuncia en idéntico sentido, tratándose de almacenes, oficinas y locales comerciales. La *STS de 27 de junio de 1994* (Ar. 5034) afirmó que, tratándose de un despacho profesional de abogados, "se deben extremar las garantías en cuanto que se puede poner en peligro el secreto profesional, que constituye el núcleo esencial de la actuación de los letrados, por lo que el Estatuto de la Abogacía exige que la diligencia se ponga en conocimiento del Decano del Colegio de Abogados para que pueda

el ejercicio de esa esfera privada “doméstica” destinada a morar o habitar. Coincidiendo con esta orientación, los Autos del TC 171/1989, f.j. segundo, y el 223/1993, f.j. primero, consideran que no constituyen domicilio constitucional las oficinas o almacenes<sup>140</sup>. De este modo, no se consideran domicilio constitucional de una persona física los lugares que, aun proyectándose una cierta vida privada -como el despacho de profesional, etc.-, no sean ámbitos físicos de residencia o morada<sup>141</sup>.

También adoptó esta orientación la STC 228/1997, de 16 de diciembre, que analizó el recurso de amparo interpuesto ante la entrada en unas viviendas y en unas oficinas y almacenes. Dicha resolución distingue entre el registro en la vivienda -que fue realizado contando con autorización judicial-, y la entrada en los restantes locales, donde se realizaron los registros sin autorización judicial, sin oposición expresa de sus titulares, pero con autorización del Delegado de Hacienda, como hace constar el Abogado del Estado. Ante esa dualidad de autorizaciones observada en el caso enjuiciado, el TC argumentó, f.j. séptimo, que “no todo recinto cerrado merece la consideración de domicilio a efectos constitucionales. Por esta razón, tal concepto y su correlativa garantía constitucional no es extensible a aquellos lugares cerrados que, por su *afectación* -como ocurre con los almacenes, las fábricas, las oficinas y los locales comerciales (ATC 171/1989, f.j. 2)- *tengan un destino o sirvan a cometidos incompatibles con la idea de*

---

estar presente o delegar en algún colegiado”. GARCÍA TORRES, J., “El artículo 130 de la Ley...”, *op. cit.*, pág. 39, afirma: “los espacios abiertos no son, pues, domicilio en sentido constitucional, sin perjuicio de que su titular pueda, conforme a Derecho, revocar su decisión de permitir el libre acceso”. Sin embargo, la STS de 4 de abril de 1995 (Ar. 2810), descartaba la consideración de domicilio legal, sometido a la protección constitucional, a los bares, almacenes, garajes, “siempre y cuando en ellos no conste expresamente algún atisbo de privacidad”, también en la STS 29 de abril de 1995 (Ar. 3027).

<sup>140</sup> El ATC 171/1989, f.j. 2, ponía de relieve que se denunciaba una invasión, no de “su domicilio, sino de las *oficinas o almacén de una sociedad* de la que es representante legal, y sabido es que lo que se protege por el mencionado precepto constitucional es el domicilio inviolable..., lo que, como es obvio, no es predicable respecto al solicitante de amparo de los locales en que, en el caso debatido, se produjo la entrada y registro”. Y en el ATC 233/1993, f.j. primero, se alegó que “el lugar de la entrada y registro fue una ‘finca’, no dándose dato alguno que permita indentificarlo como vivienda destinada a residencia habitual o esporádica, sino como una nave de una finca rústica”. Sin embargo, GARCÍA TORRES, J., “El artículo 130 de la Ley...”, *op. cit.*, pág. 39, comprenderá la morada, habitación o espacio de intimidad de los individuos en su círculo familiar, pero también el domicilio de las personas jurídicas en sentido legal, los locales de negocio e instalaciones o lugares en que se llevan a cabo actividades con fines de lucro (ATC 272/1985 y 144/1987). Este autor afirman que “serán domicilio a efectos del artículo 18.2 los que en Derecho constitucional alemán se denominan ‘espacios de oficinas’ (Büroäume), ‘espacios de tráfico o negocio’ (Geschäftsräume) o ‘lugares de trabajo’ (Arbeitshallen, Werkstätten)”. Puntualizando que, de ese modo, el concepto constitucional de domicilio no descansaría en la noción de ‘intimidad’, sino en la idea de ‘sustracción lícita al libre acceso’.

<sup>141</sup> De poner el acento, con exclusividad y encono, en cualquier manifestación, por nimia que fuese, de la vida privada de la persona física en cualquier espacio, puede llegarse a la conclusión de que, allí donde exista o se encuentre una persona y haya reflejo o emanación de la vida privada, existe un domicilio de persona física protegible constitucionalmente. Cfr. STS de 4 de abril de 1995 y la STS de 18 de febrero de 1998. Ésta última sentencia no consideró domicilio a la cocina de una pizzería aunque, en el caso enjuiciado, en dicho lugar existía una cama donde dormía el dueño, pues “con independencia de las actividades que incidentalmente puedan llevarse a cabo en ella, constituye una *dependencia de dicho local directamente relacionada con las actividades mercantiles o industriales desarrolladas en él*, de modo que puede afirmarse categóricamente que no constituye, en ningún caso, un espacio cerrado en el que el titular del establecimiento o sus empleados ejerzan su libertad más íntima, al margen de los usos y convenciones sociales”.

privacidad”<sup>142</sup>. Con idéntica orientación, se habían pronunciado también los Autos del TC 272/1985, 349/1988, 198/1991, 58/1992 y el 333/1993.

Así pues, con las resoluciones del TC reflejadas, se ha aclarado bastante esa dificultad de precisar la protección del domicilio de las personas físicas del art. 18.2 CE respecto de la protección otorgada a las oficinas, almacenes, locales de negocio y similares, según observaban Cervera Torrejón y Juan Lozano<sup>143</sup>. Esa dificultad se puede presentar, actualmente, dejando de lado instrumentaciones que puedan intentarse de esa conexión espacio-intimidad para recibir amparo constitucional, a la hora de concretar el domicilio de las personas jurídicas y desligarlo de las partes de las sociedades o establecimientos, locales comerciales, industriales, etc., que no resulten protegidos por el art. 18.2 CE.

En todo caso, se trata de una problemática eminentemente casuística, que debe resolverse desde las manifestaciones jurisprudenciales cuando analicen el ámbito espacial concreto, y la relación de ese espacio físico con la residencia y las actividades domésticas en caso de personas físicas. Esta interpretación no era asumida unánimemente por la doctrina española<sup>144</sup>, pues tampoco se disponía de un pronunciamiento taxativo, en ese sentido, como es la STC 66/1999. El motivo creemos que proviene de la redacción constitucional, pues a diferencia de cuanto ocurre en otros países, en nuestro caso no procede realizar tan amplia interpretación del ámbito domiciliario y de su “función”, bajo el riesgo de extender desmesuradamente la protección del mismo. En otros países como Italia o Estados Unidos<sup>145</sup>, esa “funcionalidad” del ámbito

---

<sup>142</sup> Nos interesa destacar esa exclusión de la protección constitucional del domicilio de los lugares cerrados en función de su afectación a una actividad económica, sea profesional o empresarial. Resulta evidente que, de constituirse este criterio en el pivote para pronunciarse en un sentido u otro, el TC ha querido incidir en esa distinción entre lugar que sirve de residencia doméstica a una persona física y espacio físico, más o menos amplio, donde trabaja. De hecho, aun pudiendo afirmarse que esa oficina o despacho profesional es un lugar cerrado, voluntariamente excluido de las interferencias ajenas, y donde se vierte la intimidad del propio sujeto -no confundir con la vida privada ‘social’ de una persona jurídica, por ejemplo-. Sin embargo, si su destino no se corresponde con la idea de vida privada relacionada con la actividad doméstica o ‘residencial’, no resulta protegido por el art. 18.2 CE. Tampoco si es destinable a ello, pero es utilizado efectivamente para un uso diferente. En todo caso, como también refleja la citada STC 228/1997, en esos almacenes, fábricas, oficinas y locales comerciales, deberán seguirse “los requisitos y garantías que exige ‘en cualquier edificio o lugar cerrado’ el art. 567 y demás preceptos concordantes de la LECrim”.

<sup>143</sup> CERVERA TORREJÓN, F., y JUAN LOZANO, A. M., “La doctrina del Tribunal Constitucional...”, *op. cit.*, pág. 1464 y ss.

<sup>144</sup> Cfr. GARCÍA MACHO, R., “La inviolabilidad del domicilio”, *op. cit.*, pág. 857, pone de relieve la concepción de lo que constituye domicilio, afirmando que: “No tiene por qué referirse obligatoriamente a un trozo de tierra o a una parte de un edificio, sino también a un *coche-vivienda* o *remolque* e incluso a un *barco habitable*. Acoge el término tanto una lujosa casa como una choza o una tienda de campaña e incluso una persona puede tener varias viviendas, a las que se extiende la protección de este derecho”. Y entiende que el domicilio abarcará tanto a la *vivienda como a la esfera de trabajo, empresa y comercio*, ampliando GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, P. J., *La inviolabilidad...*, *op. cit.*, pág. 150, la protección de estos *lugares* a donde el sujeto despliega sus *actividades laborales, culturales, de recreo o de ocio*, siempre que tutelén un ámbito esencial de ‘privacidad’. Y además deja referencia de la polémica doctrinal existente en Derecho Constitucional italiano respecto de los estudios profesionales, los establecimientos industriales y los talleres de trabajo, pues su protección fue atribuida por un sector doctrinal a los titulares, pero no así de sus empleados, trabajadores y dependientes; sobre esta situación en Italia retornaremos posteriormente.

<sup>145</sup> También incide en esa relación MOTZO, “Contenuto ed estensione...”, *op. cit.*, pág. 511, quien afirma que “parece más exacto referir el concepto de domicilio exclusivamente y, sobre todo, al significado, a la función que

domiciliario les lleva a extender la protección hasta los locales de trabajo, oficinas, despachos profesionales, etc.

#### **4.2.2.1.2.- LOS OTROS LUGARES CERRADOS DEL ART. 91.2 LOPJ (ANTIGUO 87.2) PARA LA EJECUCIÓN FORZOSA DE ACTOS ADMINISTRATIVOS Y LA PROTECCIÓN PENAL DEL DOMICILIO. BREVE REFERENCIA**

Si con anterioridad a la STC 66/1999 podían plantearse dudas de enjundia sobre la concreción del ámbito domiciliario protegido por la Constitución, tanto en las personas físicas como en las jurídicas, estas dudas se han disipado, en gran manera -aunque es una problemática que, por casuística, nunca será resuelta totalmente-, con la citada resolución. Incluso, una parte de la doctrina se había planteado si de la alusión que la LOPJ, art. 91.2 recientemente introducido al modificar el art. 87.2 LOPJ, realiza a los domicilios y restantes lugares cuyo acceso dependa del consentimiento del titular, ante cuya entrada para ejecutar forzosamente un acto administrativo exige la obtención de una previa autorización judicial, se podía deducir la existencia de una concepción amplia o estricta del domicilio protegido<sup>146</sup>. Es decir, si esos otros lugares también podían entenderse protegidos como ámbito domiciliario constitucional, existiendo un concepto amplio y uno estricto de domicilio<sup>147</sup>.

---

adquiere para su titular”, con lo que recoge el conjunto de locales que una persona ha elegido como lugar de convergencia de sus actividades y de su propia existencia. BERSANI, G., “Accertamento tributario e tutela del domicilio del contribuyente”, *Le circolari del Corriere Tributario*, nº 5, 1996, suplemento al nº 24, pág. 6, considera que se ha realizado tal extensión del concepto constitucional de domicilio que se extiende desde el establecimiento industrial al apartamento, de la barraca a la tienda, a la ‘roulotte’ así como las pertenencias de tales lugares (cantinas, balcones, etc.), junto a los lugares de espectáculo público, cuando no estén abiertos al público. Incluso, la Sentencia de la Corte Costituzionale italiana de 31 de marzo de 1987, nº 88, ha extendido la consideración de domicilio hasta el automóvil. Así ocurre también en Estados Unidos, donde la Corte Suprema estadounidense ha extendido la protección de la ‘privacy’, no sólo ante el tradicional concepto de domicilio como casa habitada, sino, de modo extensivo, ante el apartamento ocasionalmente habitado, la habitación de un hotel (cfr. *Stoner vs. California*, 376 US 483 (1964)); se protege además no sólo al arrendatario del apartamento o habitación, sino también al mero ocupante del mismo con consentimiento del inquilino, cfr. *United States vs. Jeffers*, 342 US 48 (1951); el local profesional (protegido como parte del domicilio desde la Sentencia *United States vs. Cardiff*, 344 U 174, 175 (1952), o también la *See vs. Seattle*, 387 US 541, 53 (1967). Otra resolución que acogió la protección de la ‘privacy’, no sólo a la mera área privada del domicilio, sino también “al hospital, a la habitación de hotel o a cualquier otro lugar necesario para la salvaguarda del derecho a la intimidad implicado” fue la *Sentencia Roe vs. Wade* 410 US 113 (1973), que acentuó la perspectiva de la autonomía que se halla ínsita en la ‘privacy’. Vid. BALDASSARRE, A., *Privacy e Costituzione. Op. cit.*, pág. 364 y ss.

<sup>146</sup> Son llamativas las variaciones experimentadas por el actual 91.2 LOPJ tras la modificación del art. 87.2 LOPJ, asumiendo, creemos, la orientación que el TC va aportando en sus pronunciamientos; evidentemente, no el más reciente con la STC 66/1999. Así, el art. 91.2 LOPJ se refiere a la entrada en ‘los domicilios’, en plural, lo que interpretamos como una referencia a la consideración como domicilio constitucionalmente protegido no sólo el lugar de residencia habitual, sino todos aquellos otros lugares -también domicilios- donde se refleje la intimidad de la persona física, que no estén afectos a actividades económicas incompatibles con esa vida privada más o menos ‘doméstica’, y aunque su destino a morada sea habitual, temporal o accidental.

<sup>147</sup> GARCÍA TORRES, “El artículo 130 de la Ley...”, *op. cit.*, pág. 40, consideraba que la delimitación entre los conceptos de domicilio en sentido amplio y en sentido estricto -que, según el autor, realizaba el art. 87.2 LOPJ- exigía, consecuentemente, que la actuación a realizar por el Juez en favor de este derecho se ejerciera con más o menos intensidad o detenimiento, según que la actividad administrativa tendiese a irrumpir en una esfera de intimidad o se tratase únicamente de suplir la negativa del particular a asentir el acceso a un edificio o lugar donde no se reflejase ninguno de esos ámbitos privados; distinguiendo en este último caso diversas hipótesis. SANZ GANDASEGUI, F., “La ejecución de actos administrativos...”, *op. cit.*, pág. 5134, comparó el -ahora derogado- artículo 87.2 de la LOPJ y el contenido del artículo 96.2 de la Ley 30/1992. Trae a colación *el Dictamen de la*

La STC 66/1999, de 26 de abril, ha cortado de raíz esa posible interpretación. En este sentido, su f.j. segundo, afirma tajantemente 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 -TC SS 149/1991, f.j. sexto, y 76/1992, f.j. tercero b)”, así como tampoco se puede predicar de otros locales. Además, la razón que aporta la STC, de 26 de abril de 1999, es bastante clara y reveladora: “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 facultad de exclusión de los terceros”.

Por tanto, la protección constitucional debe circunscribirse a esa referencia a los ‘domicilios’ y para proteger la intimidad de sus moradores, personas físicas -según la citada Sentencia-. El resto de lugares no se incluyen en ese ámbito a efectos del art. 18.2 CE, aunque se les puede extender la garantía de la intervención judicial cuando normativamente así se exija, y para la ejecución forzosa de actos de la Administración. Pero ante una intromisión ilegítima en esos otros lugares de acceso dependientes del consentimiento del titular no cabe la posibilidad de interponer recurso de amparo ni aplicar el resto de garantías del art. 53 CE para ellos. Esta LOPJ, siendo una Ley orgánica, y la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (art. 8.5), tiene una finalidad muy concreta: atribuir competencias a los órganos judiciales de cada orden jurisdiccional. Esa alusión a los restantes lugares cuyo acceso dependa del consentimiento del sujeto la entendemos como una atribución de competencia al órgano jurisdiccional concreto para otorgar dicha autorización “siempre que ello proceda” -art. 8.5 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo- para la ejecución forzosa de actos administrativos; es decir, siempre se prevea normativamente<sup>148</sup>. Ni el art. 130 LGT cuando se encontraba vigente hasta su declaración de nulidad por la STC 76/1992, ni tampoco el actual art. 133 LGT, establecen esa

---

*Dirección General del Servicio Jurídico del Estado de 30 de Julio de 1990*, donde se entiende que la concepción amplia de domicilio haría coincidir el artículo 87.2 LOPJ (ahora 91.2) y el 18 de la Constitución. Según esta interpretación, los “restantes lugares...” serían un plus añadido por la LOPJ al contenido del precepto constitucional, si se entiende que la palabra “domicilio” que emplea la LOPJ tiene un sentido más restrictivo que la Constitución. Ésta sería la razón para que la LOPJ haya añadido esos “restantes edificios”, para que así se acomode a la Constitución”. Sanz Gandasegui considera que esa protección constitucional se extendería a las “viviendas y en general a los lugares o espacios donde las personas físicas, sin injerencias ajenas, puedan realizar actividades que consideren o quieran íntimas o privadas, así como a los domicilios sociales y lugares de actividad de las personas jurídicas y espacios en general que participen de aquellas condiciones”. Vid. ÁLVAREZ-LINERA, “Autorización judicial para la entrada en domicilios particulares, en ejecución de actos administrativos”, *La Ley*, nº 2173, 1989; así como CHACÓN ORTEGA, “La ejecución subsidiaria...”, *op. cit.*, pág. 1724 y ss. Sin embargo, con diferente parecer, LÓPEZ RAMÓN, F., “Límites constitucionales...”, *op. cit.*, pág. 57 y ss.

<sup>148</sup> No opina igual FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, *op. cit.*, pág. 168, -aunque su pronunciamiento es anterior a la STC 66/1999-. Para este autor, los arts. 141 LGT y art. 39 RGIT vendrían a proteger el espacio que resulta fijado como domicilio fiscal -residencia habitual-, pero también el resto de edificios o lugares cuyo acceso necesita consentimiento del titular (como recogía el derogado art. 87.2 LOPJ). Creemos que olvida el alcance del derogado art. 87.2 LOPJ -ahora en el art. 91-, pues la referencia a los restantes edificios o lugares con acceso condicionado al asentimiento del titular pueden llegar a alcanzar, según la extensión que se les quiera dar, también a los lugares de trabajo, con lo que el ámbito espacial de protección constitucional domiciliaria quedaría desmesuradamente ampliado. Creemos más conveniente entender esa protección a la residencia -sea habitual, sea accidental- del sujeto, y también a los lugares cerrados contiguos a aquélla, donde pueda reflejarse la vida privada del sujeto, pero no así a todos los lugares o edificios cerrados donde el sujeto pueda negarse a consentir. El art. 91.2 LOPJ, en su redacción anterior en el art. 87.2, sirvió al TS para, en la S. de 15 de junio de 1995, sostener que “el establecimiento de un ámbito de intimidad constitucionalmente protegible no está vinculado a la habitación en sí misma, sino al libre desarrollo de la personalidad, y, consecuentemente, no necesita estar físicamente vinculado al ámbito espacial en el que el ciudadano habita con cierta permanencia”.

exigencia de autorización judicial a otro ámbito más allá del domicilio. Únicamente, el art. 115 RGR realiza una alusión a la entrada durante un procedimiento de recaudación tributaria en esos otros lugares que, no siendo domicilio, constituyen un lugar de acceso dependiente del consentimiento del sujeto. Pero no exige la intervención judicial sino que el embargo de los bienes que se encuentren en él sean dejados en último lugar, al igual que ocurre con los que se hallen en el domicilio.

De ahí que esa alusión en la LOPJ a la necesidad de autorización judicial para la entrada en otros lugares dependientes del consentimiento del titular y ejecutar forzosamente actos administrativos no encuentra justificación desde la protección al domicilio -art. 18.2 CE- sino que se pretendería proteger otro derecho; el de propiedad, como ha explicado Queralt Jiménez<sup>149</sup>. La alusión a esos otros lugares implica su afección al disfrute de otro derecho diferente, como el de propiedad. No entraremos a analizar sobre la adecuación o no de los preceptos legales y reglamentarios tributarios a esa protección de la propiedad mediante la exigencia de autorización judicial ante la entrada en esos otros lugares para ejecutar forzosamente los actos de la Administración, como ocurre con el embargo de bienes en el procedimiento de recaudación<sup>150</sup>.

Una vez observada esa delimitación que realiza la STC 66/1999 a 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”, algunos autores<sup>151</sup>, incluso antes del citado pronunciamiento, consideraban que, de adoptarse una postura estricta o restrictiva del ámbito espacial protegido por el art. 18.2 CE, se acababa circunscribiendo el ámbito constitucional domiciliario al concepto penal de morada, al menos con la de morada en sentido amplio<sup>152</sup>.

---

<sup>149</sup> QUERALT JIMÉNEZ, J. J., “La inviolabilidad domiciliaria...”, *op. cit.*, pág. 50. SANZ GANDASEGUI, F., “La ejecución de actos administrativos que...”, *op. cit.*, pág. 5134, considera que “en este caso, se protegería el “derecho de propiedad, o, en su caso, la posesión legítima del no propietario”. Vid., sobre este precepto, el trabajo de LÓPEZ RAMÓN, F., “Límites constitucionales...”, *op. cit.*, pág. 57 y ss.. También, GONZÁLEZ RIVAS, J. J., “El artículo 87.2 de la LOPJ: consideraciones...”, pág. 555. No obstante, considera que, al extender la protección judicial a la propiedad con principios extraídos de institución distinta como es la protección constitucional del domicilio, “no ha dejado de contribuir, o cuando menos, a hacer posible un uso abusivo”. Vid. GÓMEZ GUILLAMÓN, R., “El art. 87.2 LOPJ y la...”, *op. cit.*, págs. 75 y 81.

<sup>150</sup> De hecho, JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 160 y ss., consideraba que debía recogerse esa intervención judicial también en el ya derogado art. 130 LGT -ahora 133.4-, citando a la STC 76/1992.

<sup>151</sup> Vid. QUERALT, J. J., “La inviolabilidad domiciliaria y los...”, *op. cit.*, pág. 41 y ss., donde analiza las interrelaciones entre el Derecho penal y Derecho constitucional en cuanto a la protección del domicilio y a la concepción que del mismo utilizan ambos sectores jurídicos. También se observa, como pone de manifiesto GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, P. J., *La inviolabilidad...*, *op. cit.*, pág. 139-146, que existe, dentro de la doctrina penalista, una noción amplia y otra más restringida de *morada*. En su opinión, el domicilio constitucionalmente tutelado podría identificarse con el concepto penal en su sentido amplio, no circunscrito al estricto amparo de la morada familiar. Sin embargo, reconoce que la naturaleza instrumental del derecho fundamental, al defender la vida privada -según este autor-, al ampliar su ámbito de protección, encuentra difícil acomodo con los principios por naturaleza rígidos y restrictivos de todo tipo penal. Advirtiendo, por tanto, una conexión, que no identidad, entre ambos conceptos. Cfr. FRANCO ARIAS, J., “La entrada en...”, *op. cit.*, pág. 582. Vid. BORJA JIMÉNEZ, E., “El bien jurídico protegido en...”, *op. cit.*, pág. 225 y ss.

<sup>152</sup> Vid. GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, P. J., *La inviolabilidad...*, *op. cit.*, pág. 145, y la bibliografía allí citada. Vid., SOSA WAGNER, F., “Ejecución forzosa...”, *op. cit.*, pág. 485. Vid. la exposición que realiza MATIA PORTILLA, F. J., “Derecho comunitario y...”, *op. cit.*, pág. 5190 y ss.

Aunque otros autores los consideran dos conceptos autónomos, bien diferenciados y con campos de aplicación diferentes<sup>153</sup>. Polémica doctrinal que también se ha producido en Italia<sup>154</sup>.

Sin embargo, que coincidan el espacio físico protegido por la CE y por el Código Penal, en el caso de personas físicas o en las jurídicas, no significa que su protección sea la misma, ni tampoco sus garantías o contenido. Además, conviene advertir que no es posible identificar una entrada domiciliaria sin autorización judicial por un inspector actuario, por ejemplo, con la inmediata comisión del delito de allanamiento de morada. Éste último debe provenir de una actuación, además de antijurídica, también culpable; circunstancia que debería demostrarse para incriminar al actuario. No obstante, dejemos una sucinta referencia de la protección que el Código Penal instaurado con la Ley Orgánica de 23 de septiembre de 1995 proporciona a las personas físicas y a las jurídicas. Así, el art. 202 y siguientes<sup>155</sup> se tipifica la entrada o

---

<sup>153</sup> Para ESPÍN TEMPLADO, E., "Fundamentos y alcance...", *op. cit.*, pág. 48, estas dos nociones no coinciden ni en sus fundamentos ni en su extensión, siendo "la noción constitucional de domicilio la que goza de más amplitud".

<sup>154</sup> De hecho, ANDRIOLI, V., "Ricerche di cose da pignorare e libertà personale e domiciliare", *Giu. Cost.*, 1967, pág. 733 y ss.; BARILE, P., y CHELI, E., "Domicilio (libertà di)", *op. cit.*, pág. 862 y ss., y, en parte solamente, GIOCOLI NACCI, P., "Libertà di domicilio", *Trattato di Diritto...*, *op. cit.*, pág. 83, consideran que el domicilio establecido por las normas penales italianas se corresponde con el protegido por la Constitución; con lo que se acogería la vivienda (abitazione) y cualquier otro lugar de 'privata dimora'. Con esta orientación, SANTAMARIA, B., *Le ispezioni tributarie*. Giuffrè, Milano, 1993, pág. 129. Sin embargo, otros autores, como BARBERA, A., *I principi costituzionali della libertà*. Giuffrè, Milano, 1971, pág. 64, o también AMATO, G., "La ponderazione degli interessi nella disciplina costituzionale del domicilio", *Studi in onore di C. Mortati*, Vol. III. Giuffrè, Varese, 1977, pág. 5, separan el concepto constitucional y el penal. Es interesante apuntar que en este país, cuando la Asamblea Constituyente estaba preparando la redacción del precepto constitucional, ya se encontraba vigente el art. 614 del Código Penal, el cual recogía una noción amplia del mismo. Y aunque, en un primer momento, se intentó plasmar una normativa más rígida y garantizadora del domicilio, posteriormente, tal y como reflejan los argumentos de Basso puestos ya de relieve, se acogió una noción más amplia que la penal. Se quiso proteger, según recoge AMATO, G., en la obra colectiva *Commento alla...*, *op. cit.*, pág. 57, no sólo el domicilio y los lugares asimilables, sino también cualquier otro lugar del que se dispusiese a título privado, aunque no se desarrollasen necesariamente 'actividades domésticas'. La regulación italiana que concreta la protección penal de este ámbito puede verse en MANTOVANI, F., *Diritto Penale*. Parte Speciale, I, Cedam, Padova, 1995, pág. 414 y ss. La mayor discrepancia se presenta a la hora de entender protegidos también los 'establecimientos industriales'. Unos autores italianos consideran que allí el 'empresario', sea persona física o jurídica, desarrolla la actividad de dirección y control, y tendría el derecho de excluir del local a las personas que no acepte. Otros, en cambio, esa opción supondría una excesiva extensión del objeto de tutela.

<sup>155</sup> Hemos de decir que la gran mayoría de estos pronunciamientos que ahora apuntamos, han sido dictados en el concreto ámbito penal. Así la Sentencia de 15 de Mayo de 1989, dictada por la Audiencia Territorial de Albacete, ejemplificaba y proponía incluso entender como domicilio la *habitación de un hotel, una pensión o casa de huéspedes* (STS 10 de julio de 1992), *una tienda de campaña o rulot, un chozo de la finca*, etc.; en idéntico sentido, la STS de 14 de enero de 1992 (Ar. 154), de 3 de julio de 1992 (Ar. 6017), de 5 de octubre de 1992, y de 17 de marzo de 1993 (Ar. 2330), la de 2 de marzo de 1994 (Ar. 2090), de 3 de mayo de 1994 (Ar. 3643), y de 15 de febrero de 1995 (Ar. 865). La STS de 19 de septiembre de 1994 vino a declarar que los *coches caravanas* sí cabía entenderlos incluidos en la protección constitucional. Si de lo que se trata es de la entrada en un *bar*, la STS 5 de junio de 1993 sentenció que no es domicilio, y no queda cubierta por el artículo 18; disponiendo la STS de 10 de junio de 1993 lo mismo respecto de *cafeterías, pubs y otros lugares de recreo y esparcimiento 'abiertos al público'*. Tampoco el *taller abierto al público*, en la STS de 1 de octubre de 1994 (Ar. 7600). La STS de 9 de julio de 1993 entendió incluido: "*cualquier local, por humilde que sea y por precaria que fuera la construcción, donde viva una persona o una familia, siendo indiferente que se trate de un domicilio civil o de una residencia, incluidas las chabolas, tiendas de campaña y roulottes...* Se entiende negativamente que no son viviendas, domicilios o residencias, los *locales comerciales*, puesto que los mismos son por naturaleza establecimientos abiertos al público, a los que no se pueden incorporar las limitaciones muy rigurosas que el ordenamiento jurídico establece para los lugares donde se



permanencia -sin mencionar el registro- en la 'morada' de una persona física, sin consentimiento de su titular. En el precepto siguiente, *art. 203*, se castiga penalmente la entrada inconstitucional en el 'domicilio' de una persona jurídica, ampliando la protección a los despachos profesionales u oficinas, así como también al establecimiento mercantil o local abierto al público, aunque sin considerarlos domicilio, y rebajando la orquilla de la pena a imponer por la vulneración de esta protección -que fluctuará de 6 meses a 1 año, en este caso, a los 6 meses a 2 años, en caso de morada de una persona física-. En el *art. 204* se tipifica el delito que cometen los funcionarios públicos entrando en el domicilio, sin que exista causa por delito.

#### **4.2.2.1.3.- EL DOMICILIO A LOS EFECTOS TRIBUTARIOS Y EL DOMICILIO 'PARTICULAR' DEL ART. 141 LGT Y 39.3 DEL RGIT. LA ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA AL DOMICILIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS PROTEGIDO POR EL ART. 18.2 CE SEGÚN LA STC 66/1999, DE 26 DE ABRIL**

Si hemos insistido al comienzo del capítulo en la posibilidad de encontrar una definición del concepto de domicilio en cada parcela del ordenamiento jurídico, y que asume efectos para las relaciones jurídicas que en él surgen y se desenvuelven, en el ámbito tributario, atendiendo a los preceptos de la LGT, es posible encontrarse con diferentes alusiones al domicilio. Así, aflora el término domicilio 'particular' cuando se hace referencia a un espacio donde puede entrar y reconocer la Inspección de los Tributos, y que requiere de la intervención judicial si el titular no consiente, *art. 141.2 LGT*. Precepto que se ubica dentro de los que otorgan potestades a la Inspección de los Tributos para realizar las funciones de comprobación e investigación. Pero, además, la LGT atiende y fija -que no conceptúa- otro domicilio desde la precisión, que establece el propio *art. 45 LGT*, que lo es a "los efectos tributarios".

Así pues, junto a la referencia al domicilio 'particular' en el *art. 141 LGT* o al 'domicilio' en el *art. 133 LGT*, la alusión en el *art. 45 LGT* apostilla que lo es "a los efectos tributarios". También son numerosos los preceptos de la LGT que, una vez aclarado el término domicilio, a los efectos tributarios, se refieren a él como domicilio fiscal o domicilio tributario, v.gr. *art. 143 LGT* o el *art. 20 RGIT*, entre otros.

De este modo, ese concreto "domicilio a los efectos tributarios" del *art. 45 LGT* se convierte en el vínculo que sirve de conexión al sujeto en sus relaciones con la Administración tributaria, determinando para la Administración la competencia territorial donde pueden actuar sus órganos (*art. 92 LGT*) o donde pueden desarrollarse actuaciones inspectoras (*art. 143 LGT* o *20 RGIT*) o redactarse las actas de inspección (*art. 145 LGT*). Correlativamente, supone la fijación de un lugar para el individuo que tiene importancia para el desarrollo del procedimiento de aplicación de los tributos, destacadamente, en sus relaciones con los órganos de la Administración

---

vive y a los que es indispensable extender una especialísima protección, incluso penal" (También, STS de 17 de septiembre de 1993). Curiosamente, la STS de 14 de septiembre de 1994 (Ar. 7068), ante la alegación de que en una entrada y registro en un *club de alterne* no se había dictado resolución para cada una de sus habitaciones, afirma que proceder así "sería una inútil exasperación de la garantía constitucional (...), y además, (porque en sus habitaciones) existía una posibilidad de acceso prácticamente ilimitada de extraños, no constituyendo domicilio de los ocupantes temporales de los mismos". Resaltar la STS, de 3 de Marzo de 1999, dictada a raíz de un registro domiciliario, con autorización judicial, efectuado tras la denuncia realizada por el gerente de una agencia inmobiliaria que entró en un apartamento tras la fecha de finalización del arrendamiento. El TS consideró, en su *fj* primero, que no se produjo allanamiento de morada por el gerente de la inmobiliaria dado el breve espacio de tiempo en que transcurrió la estancia en el piso; aparte de que el mismo no podía estimarse ya domicilio del acusado, cuando éste estaba puesto a disposición judicial.

tributaria<sup>156</sup>. Su trascendencia radica, en definitiva, en constituirse como punto de referencia desde donde ejercitar tanto derechos como obligaciones, sirviendo de nexo físico a la relación del particular con los órganos de la Administración tributaria. De ahí que se haya afirmado que “una Administración tributaria que no conoce con exactitud el domicilio de los sujetos pasivos está condenada a la ineficacia en sus respectivas actuaciones”<sup>157</sup>. Si la comprobación y recaudación tributaria es la actividad de la Administración cuya finalidad viene constituida por la necesidad de verificar el correcto cumplimiento por todos los obligados tributarios, sean deudores del tributo o no, de sus obligaciones con la Hacienda Pública y cobrar la deuda tributaria, la relevancia del domicilio a los efectos tributarios también viene determinada por constituirse como el lugar donde se pueden realizar algunas de esas actuaciones inspectoras o recaudadoras, donde se dirigen los requerimientos de la Inspección o se reciben las notificaciones.

En atención a lo expuesto, tanto Navarro Faure<sup>158</sup> como Baena Aguilar critican la incorrecta ubicación actual en la LGT de la regulación de este instituto jurídico “a los efectos tributarios” (después de tratar la capacidad de obrar, en el Capítulo dedicado al sujeto pasivo). Consideran que, de esa improcedente ubicación, surge la errónea concepción que del mismo se tiene, entendiendo que resultaría mejor situado como “pórtico o clave para los procedimientos de aplicación de los tributos”<sup>159</sup>.

Este domicilio que desarrolla sus efectos en el ámbito tributario viene fijado, aunque no definido conceptualmente, en el artículo 45 de la LGT, al disponer: “El domicilio, a los efectos tributarios<sup>160</sup>, será: a) Para las personas naturales, el de su residencia habitual<sup>161</sup>, y b) Para las personas jurídicas<sup>162</sup>, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada

---

<sup>156</sup> Mientras en el artículo 143 de la LGT, al preceptuar el lugar donde podrán desarrollarse los actos de comprobación e inspección tributaria, en su primer inciso establece en el lugar donde el sujeto pasivo tenga su “domicilio tributario”. Sin embargo, en la dicción literal del artículo 20 del RGIT, además de extenderlo también a los retenedores o responsables, encontramos la expresión “domicilio fiscal”. Son técnicas de referencia utilizadas por el legislador para circunscribir más el ámbito de sujeción a una determinada demarcación de la Administración tributaria, pero sería conveniente utilizar una única referencia. Vid., BAENA AGUILAR, A., *El domicilio tributario...*, op. cit., pág. 20.

<sup>157</sup> Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *Derecho Financiero y Tributario*. IEF, Madrid, 1979, pág. 138, y en pág. 509.

<sup>158</sup> NAVARRO FAURE, A., *El domicilio tributario*, op. cit., pág. 191.

<sup>159</sup> Vid. BAENA AGUILAR, A., *El domicilio tributario...*, op. cit., pág. 91.

<sup>160</sup> Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *Sistema Tributario Español y Comparado*. Op. cit., pág. 136, donde, además, afirma que “(...) se puede llegar a la conclusión de que la LGT definió el ‘domicilio’ como *sede jurídica*, tanto de las personas naturales como de las jurídicas, y a efectos tributarios, esto es, para el ejercicio de los derechos y para el cumplimiento de las obligaciones de dicha naturaleza”.

<sup>161</sup> FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Domicilio fiscal de los trabajadores comunitarios y residencia efectiva”, *Noticias UE*, nº 143, 1996, pág. 84, considera que la referencia a la residencia habitual en el art. 45 LGT para fijar el domicilio tributario de las personas físicas se refiere al domicilio habitual, “es decir, al lugar donde se puede localizar a ese sujeto pasivo habitualmente, normalmente”.

<sup>162</sup> Sobre la cuestión, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*. T. I. Civitas, Madrid, 1985, pág. 355, pone de manifiesto, al analizar el domicilio tributario de las personas jurídicas que, respecto de ellas,

su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que radique dicha gestión o dirección”<sup>163</sup>.

Por tanto, en el caso de las personas físicas o naturales, el lugar donde se entiende fijado el domicilio a los efectos tributarios es “el de su residencia habitual”. Es necesario destacar, como hace Baena Aguilar, que, en puridad, la alusión del precepto puede ser interpretada como “el domicilio de su residencia habitual”, o incluso como “el lugar de su residencia habitual”. En el primer caso, se identifica con el lugar donde se localiza al sujeto en cuestión dentro del más amplio lugar donde tenga fijada su residencia habitual (ésta como punto de conexión en términos de relación con un Estado o una Comunidad Autónoma). En el segundo caso, esa posible interpretación del domicilio a efectos tributarios lo es al concreto lugar donde se pueda encontrar habitualmente el sujeto. Tampoco el art. 45 LGT define esa “residencia habitual”, teniendo en cuenta la residencia en un lugar del territorio español durante más de 183 días en un año natural, determinante de su sujeción al Impuesto, y siendo factor de personalización de la imposición, cfr. la Ley de Cesión de Tributos y la LOFCA, asignando la residencia en una u otra Comunidad Autónoma<sup>164</sup>. Sin embargo, si se realiza esa lectura de la residencia habitual del art. 45 LGT no se entiende la relación con el art. 40 del Código Civil que observa la STS de 22 de enero de 1993. Ni la STC 50/1995, en cuyo f.j. 6, afirma que, respecto del domicilio de las personas naturales, y también para el ejercicio de la potestad de entrada y reconocimiento, sus “acepciones civil y fiscal coinciden sustancialmente -arts. 40 CC y 40.1 LGT (sic)”. Con lo que la mención de la ‘residencia habitual’ en el art. 45 LGT debe entenderse como el lugar donde reside y habitualmente se encuentra y está localizada la persona física.

---

“se deduce que el legislador no respeta el domicilio de Derecho privado -el social- más que en los casos en que éste coincida con el lugar donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Es decir, se exige que exista una coincidencia triple: domicilio social, gestión administrativa y la dirección de la empresa. Si así no fuere, “se atenderá al lugar en que radique dicha gestión o dirección”. En definitiva, cuando se da la triple coincidencia, el domicilio podrá ser o el de la gestión o el de la dirección”. QUINTANA LÓPEZ, T., “Un paso más hacia...”, *op. cit.*, pág. 151, considera que los criterios que el art. 5 de la Ley de sociedades anónimas de 17 de julio de 1951 (lugar de la representación legal, donde radiquen sus explotaciones o ejerza sus actividades propias), son “ajenos, o cuando menos exorbitantes, a la esencia de la protección domiciliaria” constitucional.

<sup>163</sup> El párrafo 10 de la Ordenanza Tributaria alemana establece que “la dirección de los negocios es el centro de la dirección superior de los mismos”. El párrafo 11 determina la sede de las corporaciones, uniones de personas y masas patrimoniales “en el lugar determinado por la ley, el contrato social, los estatutos, el negocio fundacional u otra disposición semejante”. Mientras que el párrafo 12 permite distinguir la sede de esos entes de los meros establecimientos, al disponer que “Establecimiento es todo dispositivo o instalación fijos al servicio de la actividad de una empresa. En especial, se considerarán establecimientos: la sede de la dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas o talleres; los almacenes; los centros de compras o ventas...”.

<sup>164</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 376. La importancia de la residencia habitual ha ganado muchos enteros desde la aprobación de la Ley 40/1998, del IRPF, hasta el punto de que la consideración de contribuyente no se hace por referencia a la obtención de renta, sino a la sola condición de residente. Existen algunos ordenamientos tributarios, como el francés, donde los criterios de determinación de los sujetos pasivos de los impuestos hacen referencia al domicilio fiscal, pero no a la noción de residencia fiscal. Además, deberemos tener bien presente la configuración territorial del Estado por la orientación y cariz que está experimentando la cesión de los tributos y la participación en la recaudación por las Comunidades Autónomas. Cobra vital importancia determinar los criterios que establezcan los sujetos al poder tributario de las Comunidades Autónomas, y esa noción de residencia habitual, incluso como punto de conexión en la aplicación de las normas tributarias, también autonómicas, y como ‘factor de personalización del impuesto’. Y ahí tiene mucho que decir el legislador, como así se ha puesto de manifiesto en la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas.

En cuanto a las *personas jurídicas*, el art. 45.2 LGT en primer lugar hace referencia a un criterio formal, pero advirtiendo que, cuando no coincide con el criterio material que fija, éste último debe prevalecer. Así, se concreta el domicilio de las personas jurídicas, a los efectos tributarios, en el lugar donde radique su domicilio social. Pero, exige que en él este efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, ambas situaciones unidas mediante una conjunción copulativa; es decir, requiere la concurrencia de ambos requisitos en un mismo lugar. Sin embargo, en el segundo apartado especifica que, cuando no coincida el domicilio social con el lugar donde esté centralizada la dirección efectiva y la gestión de los negocios, se fijará el domicilio tributario de las personas jurídicas en el lugar donde radique, o bien la gestión o la dirección. No resulta procedente interpretar esa alusión como equiparación entre gestión administrativa con dirección de los negocios, pues ni tiene porqué coincidir necesariamente, ni, de hecho, coincide en la mayoría de personas jurídicas de mayor tamaño<sup>165</sup>.

Cuando se trate de *personas jurídicas*, comparando el domicilio a efectos tributarios de las mismas, con el que describe el artículo 41 del Código Civil<sup>166</sup> o las disposiciones propias de las Leyes mercantiles<sup>167</sup>, se observa que no son coincidentes. Así se desprende de las disposiciones

---

<sup>165</sup> ACOSTA ESPAÑA, R., "El artículo 45 LGT", *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Edersa, Madrid, 1987, pág. 388, entiende el precepto citado, cuando se refiere a la centralización de su gestión administrativa indica que allí deben realizar sus actividades "las personas responsables de dar un sentido orgánico a la gestión de aquéllas. Aunque cabría decir -sigue afirmando este autor- que la centralización de la gestión, por ejemplo, se lleva a efecto en el lugar en que informáticamente se coordine las actividades y se las contabilice, parece que la Ley exige como determinante una actividad personal y, por ello, será preciso examinar si allí trabajan o no los órganos de administración responsables de aquella coordinación". Este autor, sin embargo, considera que, aunque se utilice la conjunción copulativa, basta la concurrencia de uno de los dos requisitos. La dirección de los negocios "parece concebirse como actividad hacia el exterior", y que no tiene porqué ir siempre unida a la gestión administrativa. De ahí que se decante por entender que "el domicilio fiscal será aquel en que coinciden domicilio social y cualquiera de aquellas actividades, y que la conjunción de ese domicilio y uno de ellos prevalece sobre la atribución del domicilio fiscal al lugar en que se realice la actividad que no coincide con lo que se lleva a cabo en el domicilio". Se ha dictado una curiosa Sentencia por el TSJ de Galicia, el 7 de febrero de 1997. En ella, sorprendentemente, tras encontrar explicación al establecimiento del domicilio fiscal de las personas jurídicas en el domicilio social -por presumir que ése es el lugar donde radicaría la gestión y dirección, siendo un concepto de carácter fáctico-, acaba concluyendo que una misma persona jurídica puede de hecho tener varios domicilios fiscales. De este modo, la resolución considera que una persona jurídica puede tener un 'domicilio central' a la vez que varios domicilios fiscales; es más, tantos domicilios cuantos lugares existan donde se llevan a cabo actuaciones de gestión y dirección (v.gr., en el caso de RENFE podrían serlo todas las estaciones). Evidentemente, este pronunciamiento confunde el domicilio fiscal de la persona, sea física sea jurídica, que ha de ser único para cada una de ellas, con cualquier oficina o establecimiento que tenga la entidad.

<sup>166</sup> El artículo 41 del Código Civil aporta tres criterios para la fijación del domicilio de las personas jurídicas con efectos para ese ámbito jurídico. Así, se fijará dicho domicilio, en primer lugar, donde lo determine la ley que las ha creado o los estatutos o reglas fundacionales; en segundo, cuando no sea posible su fijación atendiendo al primer criterio, donde se establezca su representación legal de la misma, su órganos de dirección; y, subsidiariamente, lo será el de la localidad donde ejerza sus funciones o desarrolle la actividad que le es propia. Estos criterios, que, en definitiva, otorgan el principal protagonismo al lugar que hayan establecido sus representantes, pueden venir puntualizados por las regulaciones normativas específicas de algunos entes colectivos.

<sup>167</sup> La regulación mercantil recoge la definición del domicilio de un buen número de entidades. Así, el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, determinó, en su art. 5, que: "serán españolas y se regirán por la presente Ley todas las Sociedades Anónimas que tengan su domicilio en territorio español, cualquiera que sea el lugar en que se hubieren constituido. 2.- Deberán tener su domicilio en España las Sociedades Anónimas, cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro de su territorio". Y en el Art. 6 que "la sociedad fijará su domicilio dentro del territorio español en el

que contiene la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 -art. 8, y art. 43 para no residentes-<sup>168</sup> y el art. 45 LGT. El domicilio, a los efectos tributarios, de estas personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades es autónomo del que estas entidades elijan según la legislación mercantil y civil.

Así como la STS de 22 de enero de 1993, y también la STC 50/1995, al analizar el domicilio de las personas físicas, entendían que se producía una correspondencia entre el domicilio a efectos civiles (art. 40 CC) y el domicilio a los efectos tributarios (art. 45 LGT), esta posibilidad de relacionar los domicilios legales, a efectos civiles, mercantiles y tributarios, no resulta posible. Y, a su vez, también la STC 66/1999 los desliga de la protección constitucional al domicilio. En efecto, la citada S. ha puntualizado expresamente, en su f.j. segundo, que no 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”. Por tanto, como se desprende del pronunciamiento citado, aunque esos lugares pueden resultar protegidos constitucionalmente y, a la vez, puede que sirvan de criterio para fijar desde ellos el domicilio legal de las personas jurídicas, esa correlación o identificación no es plena, ni tiene porqué producirse siempre y en todo caso.

También se observa que el artículo 45 LGT se limita a poner de relieve el lugar que constituye domicilio, a efectos tributarios, de las personas naturales y de las personas jurídicas, sin referirse explícitamente al *resto de entes colectivos* que, aunque no tienen personalidad jurídica propia, sí que interesan al derecho tributario en tanto que entes que deben observar obligaciones y deberes respecto de la Hacienda pública, como ocurre con las comunidades de bienes. Sin embargo, ante el expreso silencio legal, puede intentarse una solución desde el párrafo segundo del mismo precepto, incluyendo a los entes colectivos carentes de personalidad jurídica en esa mención a la declaración obligatoria del domicilio tributario o de su comunicación por los sujetos pasivos en caso de cambio, como refleja Bayona Giménez<sup>169</sup>. De este modo, se puede salvar el escollo de la

---

lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección o en que radique su principal establecimiento o explotación. 2.- En caso de discordancia entre el domicilio registral y el que correspondería conforme al apartado anterior, los terceros podrán considerar como domicilio cualquiera de ellos”. Se observa que en las sociedades anónimas, no cabe la posibilidad de determinar el domicilio según la elección por los representantes. A idénticos lugares se remite la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedad de Responsabilidad Limitada, en su art. 7.1. La ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas, art. 3, estableció que “la Sociedad Cooperativa tendrá su domicilio social, dentro del territorio del Estado Español y del ámbito de la Sociedad, en el lugar donde realice preferentemente sus actividades con sus socios o centralice su gestión administrativa y la dirección empresarial”.

<sup>168</sup> El art. 8.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de 27 de diciembre de 1995, establece que: “El domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado”. Vid. CAZORLA PRIETO, L. M., “El Proyecto de Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades en el Congreso (Comisión y Pleno) y en el Senado”, *CT*, n° 29, 1979, donde, en pág. 196.

<sup>169</sup> Vid. BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *Tributación de la...*, op. cit., pág. 342 y ss., quien encuentra fundamento para esta opinión, a su vez, en la propia ubicación del art. 45 en el Capítulo III de la LGT, dedicado al sujeto pasivo, donde se ubica también el art. 33, que les somete a imposición. Para el caso de que no se acepte esta aplicación analógica de los criterios del art. 45 LGT, por considerarlos ineludiblemente unidos a la personalidad -de la que carecen algunos entes colectivos-, el citado autor recurre a indagar la posible solución desde el RD 2529/1986, de 5

falta de determinación normativa del domicilio a efectos tributarios de estos entes recurriendo al art. 45.2 LGT y a la mención de los sujetos pasivos, esta vez no circunscritos a personas naturales o jurídicas<sup>170</sup>. En esta categoría se daría cabida a esos otros entes que, aunque no tienen atribuida formalmente la personalidad jurídica por el ordenamiento, sin embargo sí que son objeto de atención a efectos de imposición tributaria y que, en consecuencia, también asumen, en tanto que obligados tributarios, la parte 'pasiva' de la amplia gama de deberes y obligaciones ante la Administración tributaria, materiales y formales. De este modo, también será necesario acudir a la sede de dirección efectiva y/o de gestión administrativa de estos entes cuando coincida con su domicilio social para concretar el lugar donde situar su domicilio a efectos de relacionarse con la Administración tributaria y de permitir el desenvolvimiento de los procedimientos administrativos tributarios, cuando procedan.

En este terreno de la definición legal de domicilio, el examen de la regulación comparada aporta más bien poco. Simplemente citaremos que en Italia, según Fantozzi<sup>171</sup>, la noción fiscal de domicilio se acerca, más que al domicilio civil -el lugar donde la persona ha establecido la sede de sus relaciones e intereses-, a la idea de residencia civil -que el art. 43 apartado segundo del CC considera como el lugar donde la persona tiene su 'abituale dimora', basada en el elemento de hecho de la presencia física de la persona-.

#### **4.2.2.1.4.- EL 'DOMICILIO PARTICULAR' ¿TERTIUM GENUS DIFERENTE DEL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO?**

Puesta de manifiesto la orientación que asume la fijación de un concepto de domicilio "a efectos tributarios", analicemos ahora su relación con las restantes alusiones al domicilio que realizan, tanto la LGT como sus Reglamentos de desarrollo, enlazando esas alusiones, cuando sea posible, con la protección que el art. 18.2 CE otorga a un ámbito domiciliario.

---

de diciembre, donde se regula la declaración o relación anual a presentar por empresarios o profesionales en sus relaciones con terceras personas. En el artículo tercero de este RD citado se menciona expresamente a las entidades sin personalidad jurídica y su domicilio fiscal, que, según la Disposición Adicional segunda, se corresponde con una de las previsiones del art. 45 LGT -la centralización de la gestión administrativa y la dirección de sus negocios-, y, en caso de no poder determinarse según este criterio, donde radique el mayor valor del inmovilizado. Pero este supuesto se regula específicamente para los entes sin personalidad que desarrollen actividades empresariales o profesionales. Asimismo, el RD 1041/1990, de 27 de julio, regula las declaraciones censales a presentar por profesionales, empresarios u otros obligados tributarios, pronunciándose en idéntica orientación que la puesta de relieve con anterioridad.

<sup>170</sup> Vid. BAENA AGUILAR, A., *El domicilio tributario...*, op. cit., pág. 117, admite la aplicación del criterio de gestión administrativa y dirección de los negocios a esos entes, aunque no tengan naturaleza empresarial. Ésta última circunstancia, sin embargo, implicaría, para NAVARRO FAURE, A., *El domicilio tributario. Op. cit.*, pág. 65 y ss., que se deba acudir al domicilio de sus representantes.

<sup>171</sup> Vid. FANTOZZI, A., "I rapporti tra Fisco...", op. cit., pág. 268. GLENDI, C., "Domicilio fiscale", *Novissimo Dig.It.*, App., 1982, pág. 163-165, pone de relieve, sobre la *diferencia entre el domicilio civil y el fiscal en derecho italiano*, que: "la tesis que identifica el domicilio fiscal con el civil (Zingali) se ha criticado por muchos autores (Berliri, Mafezzoni, Marongiu, Micheli), que han traído a la luz la profunda diferencia entre los dos institutos, en cuanto a su ámbito de extensión (el domicilio fiscal, a diferencia del civil, alcanza a todos los sujetos, incluso los diferentes de la persona física), fundamento jurídico (el domicilio civil es una manifestación de voluntad individual, mientras que el fiscal constituye una limitación) y los criterios de determinación (los indicados por las leyes fiscales no coinciden con los previstos por el art. 43 C. Civil".

Como hemos apuntado simplemente con anterioridad, el legislador ha utilizado todas esas expresiones en diversas normas tributarias, legales o reglamentarias. Si se acude al artículo 141 de la LGT y el 39.3 del RGIT, se observa, con comedia preocupación, que el apellido “particular” acompaña al domicilio<sup>172</sup>. En el art. 45 LGT, que regula el domicilio a los efectos tributarios no se hace referencia a esa ‘particularidad’. Y en el art. 133.4 de la LGT, en sede de recaudación tributaria, la alusión es al ‘domicilio del afectado’. A decir verdad, también esa alusión al domicilio particular se aprecia en alguna que otra resolución del TJCE<sup>173</sup> y del TC. Así, la STC 290/1994, en su f.j. tercero, puso de relieve que: “el demandante estima que se vulneró el art. 18 CE porque el registro se practicó entrando en un *domicilio particular* sin la cobertura de una válida autorización judicial”. Incluso, en la STC 22/1984 se hacía referencia a la entrada “en un domicilio *privado*”.

Una de las previsiones de la reforma del art. 141 por la Ley 25/1995 se dirigía a sustituir la referencia al “domicilio particular de cualquier español o extranjero” por la expresión “domicilio del afectado” -sin distinguir entre si era de español o extranjero-. En opinión de Arias Velasco, que el proyecto utilizase expresamente la expresión “domicilio del afectado” significaba, además de la inequívoca adopción de conceptos y terminología propia del procedimiento administrativo común, salvar esa distinción entre domicilio de persona física y el de persona jurídica, recogiendo la doctrina emanada del TC en la S. 137/1985, de 16 de octubre<sup>174</sup>.

No creemos que, con la alusión al domicilio “particular”, se añada especificación alguna al término ni al concepto del art. 141 LGT ni, como resulta ocioso afirmar, tampoco a su contenido

---

<sup>172</sup> En nuestro ordenamiento jurídico no existe ninguna norma que haga referencia a esas expresiones, aunque sí que existen numerosos adjetivos asociados por el legislador al término de domicilio, como legal, real, especial, general, etc. Por eso se pregunta QUEROL GARCÍA, M. T., *Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda*. Deusto, Bilbao, 1991, pág. 100, “¿qué ha querido significar el legislador fiscal cuando tanto en la LGT como en el RGIT se refiere al domicilio particular? Quizá simplemente acentuar su consideración de ‘privado’; sin embargo, en varias normas civiles y penales así se le considera y declara. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información...*, *op. cit.*, pág. 252, se refiere al ‘domicilio individual’. JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 159, alude al “domicilio particular de las personas físicas como jurídicas”. PUEYO MASÓ, J. A., “Comentario al art. 141 de la LGT”, *Comentarios a la reforma de la LGT*. Edersa, Madrid, 1985, pág. 430, entiende que ese domicilio particular se corresponde con el domicilio en sentido civil, y no con el domicilio fiscal. El motivo se sitúa en la presencia o no de la voluntariedad de esa residencia habitual en un determinado lugar, que no se exige en el art. 45 LGT, mientras que sí es necesario en el domicilio civil.

<sup>173</sup> La Sentencia del TJCE Hoechst, de 21 de noviembre de 1989, cuando analiza la posibilidad de que se otorgue protección al domicilio de las personas jurídicas, hace referencia al domicilio ‘particular’, al que sí otorga protección por “venir impuesto en el ordenamiento jurídico comunitario como principio común a los derechos de los Estados miembros”.

<sup>174</sup> Vid. ARIAS VELASCO, J., “La incidencia de la Ley...”, *op. cit.*, pág. 99, y en el resto de bibliografía citada, afirmando también que esta previsión tendría “alcance retroactivo, ya que la modificación del texto legal prevista en el Proyecto no constituye innovación, sino interpretación de la normativa anterior a la luz de la doctrina del TC”. Según FALCÓN Y TELLA, R., “Las medidas cautelares: autotutela...”, *op. cit.*, pág. 7, como ocurrió con el art. 39.3 RGIT y su anulación por la STS de 22 de enero de 1993, “tampoco parece que la ley tributaria pueda restringir el concepto de domicilio a efectos tributarios, por lo que la autorización escrita del Director del Departamento o del Delegado de la Agencia a que se refiere el art. 141.2 del proyecto para reconocer fincas o edificios sin el consentimiento del dueño o morador, salvo que se trate del domicilio del afectado, no puede servir para limitar éste a las personas físicas ni restringir de otro modo los supuestos en que es necesario mandamiento judicial. Lo mismo cabe decir del art. 133.4 LGT que recoge las facultades de comprobación e investigación de los órganos de recaudación”.

constitucional<sup>175</sup>. Tanto el lugar que fija la noción del domicilio de una persona física a los efectos tributarios -art. 45 LGT, que se remite “al de la residencia habitual” en un determinado lugar-, como el lugar determinado por el concepto jurídico-privado -el de residencia habitual, donde se unen la residencia habitual y física con la voluntad o animus de permanecer en dicho lugar-, se pueden entender englobados y protegidos por la más extensa concepción del domicilio del art. 18.2 CE que el TC acoge. De hecho, esa protección constitucional debe entenderse que cubre al lugar donde se reside con habitualidad, pero también donde se resida, aunque temporal o accidentalmente, exista o no un ánimo de fijar allí la residencia habitual en el sentido de un periodo más o menos largo de tiempo, y, a su vez, protegiendo las manifestaciones que, en ese lugar, se vierten de la intimidad de la persona física (STC 66/1999).

Quizá se ha querido dejar constancia, con esa apelación al domicilio ‘particular’, de la posibilidad de utilizar, al mismo tiempo, el domicilio como sede de ejercicio de una actividad económica o profesional, para concretar la protección concedida por la Constitución sólo al que sirva de morada (aunque en 1963, al tiempo de promulgarse la LGT, estaba vigente el Fuero de los Españoles). Sobre esta lectura se pronunció el TS en la S., de 22 de enero de 1993, confirmada después por otra de 10 de Julio de 1994. En la primera de ellas anuló la distinción reglamentaria fijada en el art. 39.3 del RGIT que distinguía el acceso durante las actuaciones inspectoras a la parte del domicilio destinada a ejercer una actividad profesional o económica, o bien la entrada en aquella parte destinada a vivienda<sup>176</sup>. Esta utilización del término ‘vivienda’ se utilizaba también por el art. 142 LGT antes de su reforma por la Ley 25/1995, al fijar el lugar donde debían, imperativamente, examinarse los libros. Actualmente, aún es posible encontrarlo en el art. 145.2, al mencionar los lugares donde pueden extenderse las actas de la Inspección. En esa reforma de 1995 se adecuó la referencia del art. 142 al resto del articulado legal y a la orientación constitucional. El TS también anuló, en la misma resolución, el inciso reglamentario del art. 39, pues posibilitaba que la Inspección alterase el desarrollo normal de la jornada de trabajo con dicha entrada inspectora<sup>177</sup>.

---

<sup>175</sup> Cfr. GUÍO MONTERO, F., *El contribuyente ante...*, op. cit., pág. 209, en una opinión que debe ser revisada a la luz de los postreros pronunciamientos jurisprudenciales-, advirta: “Entiendo que el legislador tributario pretendió llamar la atención sobre la posibilidad de que en el domicilio de una persona se ejerciese al mismo tiempo una actividad económica o profesional (médico que mantiene su consulta en una sala de su domicilio, arquitecto que utiliza la buhardilla de su vivienda como estudio, etc.). Con esa diferenciación (entre el domicilio y el local de negocio) quiso el legislador señalar que la protección concedida por las normas constitucionales se reservaba al ámbito íntimo de la familia, no al negocio que coexistía en el mismo local físico”. Asimismo, vid. tanto SÁNCHEZ GARCÍA, N., “Inspección. Lugar”, *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*. Libro homenaje al Prof. Sainz de Bujanda. Vol. II, IEF, Madrid, 1991, pág. 1668, como NAVARRO FAURE, A., *El domicilio tributario*, op. cit., pág. 40. BAENA AGUILAR, A., *El domicilio tributario...*, op. cit., pág. 96, alude a la residencia habitual como domicilio particular distinto del profesional. Se muestra partidario, junto con De Juan Peñalosa, de que “el domicilio fiscal de una persona física ha de ser siempre una vivienda”. Vid. JUAN PEÑALOSA, J. L. de, “La residencia y el domicilio en la LGT”, *CT*, nº 50, 1984, pág. 165 y ss.

<sup>176</sup> El RGIT establecía una diferenciación según se accediese al ámbito domiciliario, aunque no constituyera la residencia habitual, necesitándose o bien consentimiento o, en su defecto, autorización judicial; requisitos que no se consideraban necesarios si se intentaba acceder al negocio o lugar de desarrollo de actividades profesionales o empresariales que coexistiesen en el mismo local.

<sup>177</sup> La STS de 22 de enero de 1993 afirmó, en este punto: “cabe reiterar lo dicho con referencia al artículo 23.3 del RGIT, o sea, que los Delegados, Administradores de Hacienda y el Director General correspondiente, carecen de competencia para disponer que las actuaciones se lleven a cabo fuera de la jornada de trabajo establecida”, y ello al introducir limitaciones por vía reglamentaria a lo que es materia propia de legislación laboral. Es decir, que la



En todo caso, la mención al domicilio 'particular' sigue vigente tanto en el art. 141 de la LGT como en el art. 39 del RGIT, incluso tras la impugnación de una buena parte de la regulación que aportaba el precepto reglamentario y que motivó el citado pronunciamiento del TS, en la S. de 22 de enero de 1993. Ante el TS se planteó la adecuación al precepto constitucional y al espacio domiciliario protegido por el art. 18.2 CE de la citada normativa tributaria, sobre todo en entidades mercantiles. La citada Sentencia del TS, en su f.j. 21, comienza afirmando la imposibilidad de analizar las "identidades y discrepancias" entre algunas partes del contenido del precepto reglamentario y el correlativo de la LGT -art. 141-, para no realizar, mediante el enjuiciamiento de un precepto reglamentario, art. 39 RGIT, un juicio de adecuación constitucional de la legalidad vigente -como había puntualizado en el f.j. 19-. De este modo, sorteó el TS cualquier pronunciamiento sobre la primera parte del art. 39 RGIT, al hallarse recogido con idéntico sentido en el art. 141 LGT, y, por tanto "la revisión por este orden jurisdiccional de una disposición administrativa no puede alcanzar a lo que contenga ésta de reproducción de la Ley"<sup>178</sup>.

Sin embargo, el TS sí que se pronunció declarando nulo el deslinde que el art. 39 RGIT efectuaba entre la parte del domicilio destinada a actividad económica o profesional y la que no se hallaba afectada a dicha actividad, sino a servir de residencia o 'casa-habitación'. Y también declaró nula la extensión que realizaba el art. 39.3 del RGIT de la alusión al domicilio 'particular' no sólo a la residencia habitual, sino también a los demás lugares que sirvieran efectivamente de morada. Analicemos ahora los argumentos aportados por la STS citada para

---

competencia para alterar la jornada laboral, sea en lo relativo a los días de trabajo o a la duración de la jornada, compete a los órganos que fije el Estatuto de los Trabajadores y a la normativa concreta que lo desarrolle. El acuerdo por el órgano administrativo tributario, sea el Delegado o Administrador de Hacienda o el Director General de Inspección Financiera y Tributaria (en su anterior nomenclatura), no puede alterar las condiciones laborales del propio sujeto pasivo ni de los que con él se vinculen, permitiendo el ejercicio de esas actuaciones de inspección en los locales del interesado, o la entrada y reconocimiento de los mismos, fuera de la jornada laboral. Como establece el f.j. noveno para la impugnación del artículo 23.3 del RGIT, "el acuerdo de que las actuaciones de la Inspección se lleven a cabo en los locales del interesado fuera de la jornada establecida, en tanto que puede implicar efectos laborales para ciertos trabajadores (administrativos, informáticos, subalternos, etc.), puede suponer específicas cargas salariales (horas extraordinarias) e, incluso, dar origen a sancionar para la Empresa por infracción de normas reguladoras del trabajo por cuenta ajena". Argumentación que puede trasladarse a la realización de dichas actuaciones fuera del horario normal de trabajo realizando una entrada o reconocimiento, pues, aunque no se establece en el art. 39 RGIT, ni en los preceptos legales que le dan cobertura, como es lógico, que en dicha entrada inspectora deban estar presentes por ejemplo los trabajadores de la empresa que cita la STS de 1993 sino, todo lo más, el propio sujeto o su representante, resulta obvio reconocer que, siendo el motivo de la entrada instrumental respecto del conocimiento y análisis de datos, hechos o documentos, se requerirá, en numerosas ocasiones, del personal que en el local trabaja para llevar a buen puerto las inspecciones en desarrollo. Este fundamento jurídico noveno aprovecha el examen del art. 23.3 del RGIT para censurar la referencia que en el mismo se hacía -pero que puede observarse en numerosos preceptos del mismo reglamento- a la causa legitimadora de esa actuación inspectora fuera de la jornada laboral, y que venía referida a la concurrencia de "circunstancias excepcionales"; concepto indeterminado que "de alguna manera roza el derecho a la seguridad jurídica sesgado por la indefinición, y abunda en la procedencia de declarar la nulidad del precepto". Buen ejemplo para muchos otros conceptos indeterminados esparcidos a lo largo y ancho del articulado reglamentario. Vid. ESEVERRI, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos ...*, op. ult. cit., pág. 368 y ss.

<sup>178</sup> El art. 39.1 RGIT establecía que la Inspección de los tributos podrá entrar en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos y lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen. La imposibilidad de entrar en dicho análisis ya había sido puesta de relieve en las STS de 12 de febrero de 1985 y de 28 de octubre de 1992, al considerar que, dado que los preceptos a la sazón cuestionados eran "transcritos literalmente de otra norma con rango de ley, lo que se está haciendo, mediante la impugnación de un Real Decreto, para lo cual esta Sala tiene competencia, es impugnar una ley, materia excluida del conocimiento de esta Sala".

anular los incisos del art. 39 RGIT atendiendo a la protección otorgada al ámbito domiciliario ante actuaciones de la Inspección de los Tributos, sin olvidar que, en todo caso, el art. 18.2 CE es de aplicación directa e inmediata sin necesidad de desarrollo legal.

**4.2.2.1.4.1.- LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 22 DE ENERO DE 1993: LA IDENTIFICACIÓN DEL DOMICILIO 'PARTICULAR' -ART. 141 LGT Y 39 RGIT- CON EL DOMICILIO TRIBUTARIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS -ART. 45 LGT-.**

En efecto, el art. 39.3 del RGIT graduaba la protección de diferentes lugares a la hora de desarrollar actuaciones inspectoras de entrada o reconocimiento, distinguiendo esa alusión al domicilio 'particular' en dos partes diferenciadas, una que refería a la casa-habitación, y otra a la destinada a actividades profesionales, a la que desposeía de la protección constitucional, en consecuencia. No merece mayores razonamientos y críticas esa extralimitación reglamentaria en tanto que lo que hace es determinar un concepto constitucional, cuando, además, no se disponía de una resolución del TC que aclarase el mismo. En todo caso, la necesidad de ley -incluso orgánica- ha quedado suficientemente acreditada con anterioridad, produciéndose una evidente extralimitación del reglamento en su quehacer y sus posibilidades<sup>179</sup>. Aunque, más aún tras la Sentencia 66/1999, de 26 de abril, se puede apreciar que la orientación asumida por art. 39.3 RGIT no iba desencaminada.

No obstante, cierto es que el citado precepto distinguía, en el párrafo segundo del apartado tercero<sup>180</sup>, la entrada en la parte del domicilio 'particular' destinada a 'casa-habitación' o morada, en cuyo caso el régimen de garantías era el propio del domicilio protegido constitucionalmente. Y la deslindaba, también en relación con la protección constitucional del art. 18.2 CE, de aquella otra parte del domicilio destinada o afectada a un fin distinto de la actividad doméstica, al estar dedicada al ejercicio de una actividad profesional o económica. Para clarificar ese deslinde exigía, además, en este caso, que la división en esas partes dentro del domicilio fuese apreciable al tener accesos diferenciados y clara separación entre ambos lugares, el destinado a vivienda y el destinado a actividad económica. También, en el último inciso del párrafo tercero del art. 39 RGIT, se apuntaba que la protección otorgada al domicilio 'particular' como equivalente a lugar de residencia habitual -y no esporádica-, debía entenderse referida a cualquier vivienda o lugar que sirviese efectivamente de morada.

---

<sup>179</sup> Precisamente, al observar una correspondencia entre las manifestaciones del TC sobre el art. 18.2 CE y la conceptualización que el art. 39.3 RGIT realizaba en concordancia con aquéllas, GÓMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad...*, op. cit., pág. 257, no entiende producida extralimitación alguna. Sin embargo, nosotros discrepamos de dicha afirmación, pues consideramos que dicha posibilidad no debe recaer en norma reglamentaria, sino en todo caso en una norma legal; y teniendo presente la disquisición entre ley orgánica-ley ordinaria, y desarrollar o regular el ejercicio de un derecho, como arriba hemos desarrollado. Sí que entienden producida una extralimitación reglamentaria HERRERA MOLINA, P. M., y SERRANO ANTÓN, F., "El estatuto del contribuyente...", op. cit., pág. 730. Vid., también, la referencia que realiza FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, op. cit., pág. 166 y ss.

<sup>180</sup> Este apartado del precepto reglamentario establecía que "si la misma finca se destina a casa-habitación y al ejercicio de una actividad profesional o económica con accesos diferentes y clara separación entre las partes destinadas a cada fin, se entenderá que la entrada a las habitaciones donde se desarrolle una actividad profesional o económica no lo es al domicilio particular".

Por tanto, lo que venía a establecer el precepto reglamentario, antes de su declaración de nulidad por el TS, era, en primer lugar, el deslinde funcional entre el ámbito espacial destinado a la morada o vivienda del sujeto para su residencia, que resultaría coincidente con el domicilio protegido por el art. 18.2 CE, respecto del resto de lugares donde, por contra, en ellos se desarrolla, no una actividad doméstica por parte del sujeto, sino el ejercicio de una actividad profesional o económica, distinguiéndose entre ambos al acceder por lugares diferentes y existir una separación clara entre ellos. Y todo ello para el ejercicio de la facultad de entrada o reconocimiento en el domicilio 'particular' prevista en el art. 141 LGT, respetando la voluntad constitucional del art. 18.2 CE.

En definitiva, y esto conviene aclararlo, en el primer párrafo del art. 39.3 del RGIT no se formulaba ningún concepto de domicilio con efectos para el ámbito tributario que desarrollase o especificase el que concreta el art. 45.1 LGT (y no el art. 40.1, como, por equivocación, enunció la STS de 22 de enero de 1993). De hecho, el primer párrafo del art. 45 no ha sufrido modificación alguna desde su instauración en 1963. El apartado tercero del art. 39 RGIT se limitaba a puntualizar esa referencia al domicilio 'particular' -reflejo del domicilio constitucional del art. 18.2 CE- y deslindaba entre el ámbito espacial del mismo destinada a morada o a "casa-habitación" y la parte afecta a una actividad profesional o empresarial donde no se vierte esa intimidad (que ahora exige la STC 66/1999). Y ello, con independencia de que se pueda afirmar que, en determinadas ocasiones pueda coincidir, como hemos analizado, el domicilio constitucionalmente protegido y el lugar que se considera domicilio a los efectos tributarios de una persona física -el de la residencia habitual-, según el art. 45 LGT. Pero, al ser ese concepto de domicilio constitucional más amplio que el de derecho civil o administrativo -como reflejó la STC 22/1984-, determinados lugares de residencia o morada esporádica o accidental también se hallan protegidos por el art. 18.2 CE pero no se pueden corresponder con esa "residencia habitual" a que alude el art. 45 LGT. Por tanto, el precepto reglamentario se separaba de esa identificación entre domicilio constitucional o 'particular' sólo con el lugar donde se resida con habitualidad, abarcando al domicilio conformado en el lugar donde se tenga la residencia habitual -que, en este caso coincidiría con el domicilio a efectos tributarios de una persona física, art. 45 LGT- pero, también, cualquier lugar que sea el de vivienda habitual, sea un chalet, una habitación de un hotel donde la persona física se aloje esporádica o habitualmente, etc., cuando sirva efectivamente para desarrollar en ellos las actividades domésticas.

Además, plasmando reglamentariamente la distinción entre el lugar destinado a vivienda o morada -donde se vierte la intimidad- y la parte del domicilio destinado al ejercicio de actividad profesional o económica, se entendía que una entrada en esa otra parte, al estar separadas ambas y con accesos diferentes, no lesionaba la intimidad de la destinada a morada o 'casa-habitación', siendo esta la orientación que ha asumido la STC 66/1999. En coherencia con los pronunciamientos ya reflejados, se dejaba fuera de dicha protección la parte de vivienda que, inequívocamente -con la carga inherente a la dificultad de un deslinde preciso-, según los requisitos que fijaba el precepto reglamentario, no fuese destinada a vivienda del sujeto sino que resultase afectada al ejercicio de actividades profesionales o económicas<sup>181</sup>. Aunque el

---

<sup>181</sup> Vid. HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F., "El estatuto del contribuyente...", *op. cit.*, pág. 731, consideran que, en caso de que el despacho esté situado en el domicilio y tenga entrada independiente y clara separación, "la exigencia de mandato judicial dificulta injustamente la labor inspectora. No obstante, se plantean algunos problemas que exigen la regulación legal del supuesto, pues, ante la negativa del obligado, ¿cómo acredita la inspección antes de entrar en la finca que existe entrada 'independiente' y 'clara separación'?". Estos autores ponen de relieve, en pág. 732, que "pese al valor garantista de la resolución comentada, pensamos que el Tribunal

Reglamento no es norma habilitada para proceder a tales deslindes -contraviniendo así el tenor de los artículos 53 y 81 CE- si por medio se encuentra la interpretación de un concepto constitucional, aunque apellidado en el ámbito tributario como “domicilio particular”, eso no quita para reconocer que la interpretación reglamentaria no iba desencaminada<sup>182</sup>. Actualmente, se le podría achacar que no tomase en cuenta la titularidad de ese ámbito domiciliario por las personas jurídicas.

Ahora bien, el problema de fondo reside en la argumentación y motivación de que se sirve la STS. Entiende el Tribunal que el concepto de domicilio (‘particular’) que con el art. 39.3 RGIT se establecía -solamente la morada, y no los despachos incluidos en un domicilio-, suponía exigir la autorización judicial para la entrada inspectora en el lugar destinado a vivienda habitual del sujeto, pero también en los restantes lugares que, sirviendo de morada, no tuviesen la nota de la habitualidad. Según el TS, esta ‘extensión’ del domicilio (‘particular’) a los lugares donde efectivamente se vive, aunque no habitualmente -en función del mayor o menor número de días-, contradecía el concepto de domicilio ‘a efectos tributarios’, que se contiene en la ley que le habilita y, según la STS, le da cobertura el art. 45 de la LGT.

Por tanto, según el TS, el error del precepto reglamentario radicaba en distinguir entre las distintas partes de la vivienda según su afectación a actividades domésticas y profesionales, y en ampliar la consideración de ‘domicilio particular’ también a los restantes lugares que sirvan de morada, aunque no habitualmente. Distinción que el art. 39 RGIT no podía realizar al desviarse, según el TS, del contenido del artículo 45.1 LGT, que alude a la ‘residencia habitual’, y solamente para los efectos tributarios. El TS entendió que, con este proceder, el art. 39 RGIT rompía el equilibrio de un concepto básico para el ordenamiento tributario, formulado en la LGT de un modo “claro, armónico con el resto del ordenamiento jurídico y específico del orden tributario..., separándose de él e (introduciendo) confusiones que nunca deben producirse en tan importante materia”.

---

no ha estado plenamente afortunado al identificar el domicilio inviolable de las personas jurídicas con su domicilio fiscal”. GÓMEZ CABRERA, C., *Discrecionalidad...*, *op. cit.*, pág. 256 y ss., considera que procedía efectivamente la anulación por la STS de 1993, de una parte del precepto reglamentario que distinguía la entrada en la parte destinada a casa-habitación y la destinada a ejercicio profesional o económica, porque, según estableció la STS, de 28 de octubre de 1980, no cabe distinguir, dentro del domicilio, una diferente vinculación de las dependencias según resulten destinadas a vivienda o al desarrollo de actividad profesional o empresarial, siempre que estén unidas entre sí, de manera que, en este caso, se entendería por morada o vivienda “todas las dependencias de la casa unidas entre sí en comunicación interior, que estén destinadas al servicio constante y exclusivo de los moradores”. Creemos que, precisamente, para eludir la aplicación de esta doctrina jurisprudencial, el art. 39.3 primer párrafo aludía a esa ‘clara separación’ y a los ‘accesos diferentes’ entre las partes de una finca ‘destinada a cada fin’, bien a morada en relación con las actividades domésticas, bien como lugar donde se desarrollan actividades económicas o profesionales.

<sup>182</sup> Con idéntica dirección, los comentarios de ESEVERRI, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos...*, *op. cit.*, pág. 369, ponen de manifiesto la nulidad del artículo 39.3 RGIT por la Sentencia del TS, de 22 de enero de 1993, cuando la distinción “lejos de introducir confusiones, reflejaba la garantía constitucionalmente protegida”. Sin embargo, no lo entendió así QUEROL GARCÍA, M. T., *Cómo es y cómo actúa...*, *op. cit.*, pág. 101, quien critica la turbia delimitación que realizaba el artículo 39 del RGIT en su párrafo tercero, pues viene a determinar, según la autora, un concepto mucho más amplio que el domicilio a efectos civiles y muy cercano a la noción de “paradero”. Por su parte, ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A., y otros autores, *Aspectos sustantivos y...*, *op. cit.*, pág. 493, afirman que, en esa vida privada que califica el lugar de residencia habitual a efectos de la protección constitucional del domicilio, se incluirían las “actitudes personales de limitada manifestación externa, que no resultan de manera decisiva de criterios jurídicos o usos sociales objetivados, sino de una voluntad circunscrita al ámbito de lo privado”.

Sin embargo, la confusión, en realidad, se encuentra en la misma Sentencia, al no distinguir entre el domicilio del art. 45 LGT, a efectos tributarios, y la mención del art. 141 LGT y 39 RGIT al domicilio 'particular'. Y si observase que interpretar esa distinción del art. 39 suponía emitir un juicio de constitucionalidad, como reconoció para la primera parte del precepto, debería haber actuado en consecuencia<sup>183</sup>, pero no intentar encontrar una norma legal (art. 45, en vez del art. 141 LGT) para enjuiciar el precepto reglamentario (art. 39 RGIT), cuando una y otra concretan o hacen referencia a unos espacios físicos pero que promueven efectos jurídicos diferentes. Con el art. 45 LGT lo que se pretende es fijar "el lugar, dentro del espacio físico en el que las leyes despliegan sus efectos, donde se producen las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos", según Navarro Faure<sup>184</sup>. Con la alusión del art. 141 LGT al domicilio 'particular' se atiende a la protección que el art. 18.2 CE otorga a ese ámbito espacial, estableciendo determinadas exigencias para acceder a él. Además, con respecto al domicilio a los efectos tributarios, como hemos apuntado, cada una de las ramas jurídicas pueden adoptar, y así ocurre, sus propias disposiciones en la regulación del mismo con efectos para las relaciones jurídicas nacidas a su amparo, no debiendo guardar armonía necesariamente con el concepto que en el ámbito civil o penal se adopte.

La importancia del concepto de domicilio que recoge el art. 45 LGT es indudable para el ámbito tributario, y muy especialmente para los procedimientos de aplicación del tributo, tanto los comprobación como la recaudación o revisión tributaria<sup>185</sup>. Pero esa armonía del concepto de domicilio a efectos tributarios con el resto del ordenamiento no la creemos necesaria, pues, como destaca el mismo art. 45 LGT, la eficacia y la funcionalidad del concepto que enuncia, pero no define, solamente se produce a los efectos tributarios, y muy destacadamente, ante los procedimientos de aplicación del tributo. Pero eso no significa que ese concepto tenga que coincidir en toda su extensión con el espacio físico que protege el art. 18.2 CE, mientras que con éste sí que se debe corresponder ese domicilio 'particular' del art. 141 LGT y 39 del RGIT.

Además, esta STS de 22 de enero de 1993, al identificar únicamente ese domicilio 'particular' a efectos de entrada y reconocimiento por la Inspección con la habitualidad de la residencia de una persona física -que establece el art. 45.1 LGT para el domicilio a los efectos tributarios- desconoce uno de los más renombrados párrafos de la STC 22/1984: que "la idea de domicilio que utiliza el art. 18.2 CE no coincide *plenamente* con la que se utiliza en materia de Derecho privado y, en especial, en el art. 40 CC como punto de localización de la persona o lugar de ejercicio por ésta de sus derechos y obligaciones"; afirmaciones a las que alude la STC 66/1999, de 26 de abril. La STC 50/1995, sin embargo, parece que no deja tan clara esa mayor amplitud, al menos si se extracta una parte de su pronunciamiento en el f.j. sexto, pues afirmó que,

---

<sup>183</sup> VELÁZQUEZ CUETO, "El Reglamento General de la Inspección de los Tributos: un examen de legalidad", CT, nº 66, 1993, pág. 130, considera que el TS debiera haberse referido al ámbito constitucionalmente protegido del derecho, y no a la definición legal de un concepto y para los efectos tributarios. Vid., también, NAVARRO FAURE, A., *El domicilio...*, op. cit., pág. 54. Ciertamente que el problema no estaba centrado correctamente por el TS, pero el Tribunal Supremo no tiene competencia para enjuiciar la inadecuación de un precepto con el correspondiente de la Carta Magna, pues ésta es función, exclusiva y excluyente, del TC, como hemos intentado exponer en este trabajo.

<sup>184</sup> NAVARRO FAURE, M., *El domicilio...*, op. cit., pág. 14.

<sup>185</sup> Incluso el art. 45.2 permite a la Inspección realizar una tarea de comprobación para asegurarse de su realidad, y modificarlo cuando el fijado no sea el real. Vid. MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 378.

tratándose del “domicilio de las personas naturales, cuyas acepciones civil y fiscal coinciden sustancialmente -arts. 40 CC y 40.1 LGT (sic)- resulta imprescindible la obtención del oportuno mandamiento judicial si no mediara consentimiento del interesado”. Coincidencia sustancial no significa, en todo caso, identificación total, sino que puede haber lugares que no sean residencia habitual a los efectos de esos preceptos legales citados, pero sí que tengan la consideración de morada protegida por el art. 18.2 CE.

Ahora bien, los efectos que se derivan de la Sentencia de 22 de enero de 1993 para el sujeto no son los que a primera vista parecen desprenderse de la declaración de nulidad del inciso reglamentario. Puede pensarse que el TS anuló una regulación reglamentaria que extendía, dotándole de una mayor amplitud, el ámbito espacial del domicilio, al referirlo no sólo al lugar de residencia habitual, sino a los restantes lugares donde también se manifiesten esas actividades domésticas, aunque no habituales. Y de ahí deducir que, tras la anulación del inciso reglamentario, la consideración de domicilio ‘particular’, en relación con el del art. 18.2 CE, se limitaba a la residencia habitual. Pero asumir esta argumentación, y entender que la regulación reglamentaria suponía una mayor protección del derecho<sup>186</sup>, supone caer en el error de aceptar, como hizo la STS, la identificación entre el domicilio ‘particular’ recogido en esos preceptos - art. 141 LGT y 39 RGIT-, y la definición del domicilio, a efectos tributarios, que el art. 45 LGT hace coincidir, en las personas físicas, con la residencia habitual. Y considerarlos a todos ellos como lugares que identifican y son traducción de ese domicilio constitucional del art. 18.2 CE.

El TS debía haber analizado si esa conceptualización del domicilio ‘particular’ realizada por el art. 39.3 del RGIT se adecuaba o no a la mención que del mismo término realiza el art. 141 LGT<sup>187</sup>. Con este proceder, el TS se hubiera dado cuenta de que, donde realmente debía acudir y encontrar solución, no era desde el art. 45 LGT, sino, en puridad, atendiendo a la protección constitucional del domicilio del art. 18.2 CE y a la lectura realizada del mismo por los pronunciamientos del TC. Y así hubiera apreciado que al domicilio constitucional -y en consonancia con él, al domicilio ‘particular’ del art. 141.2 LGT- no le resulta decisivo el criterio de la habitualidad -como exigen, para sus respectivos ámbitos jurídicos, los artículos 40 CC y 45 LGT, en caso de personas físicas-, sino que también resulta protegido constitucionalmente cualquier lugar donde se desarrolle la vida privada de la persona física o natural desde criterios domésticos, sea un espacio donde resida habitualmente o donde se halle accidental u ocasionalmente. Que, al fin y al cabo, era lo que pretendía establecer el art. 39 RGIT. De manera que, ni con su anulación se ha reducido la protección domiciliaria al lugar de residencia con caracteres de habitualidad, ni en realidad, excepto los justificados criterios de jerarquía normativa que le impedían entrar a regularlo, con el art. 39.3 in fine RGIT se estaba produciendo una ampliación de dicho ámbito protegido.

Todo esto en cuanto al domicilio de la persona física, porque cuando se trata de analizar el domicilio ‘particular’ de la persona jurídica, el TS, alegando la fuerza vinculante de las

---

<sup>186</sup> Vid., con esta orientación, JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, op. cit., pág. 153.

<sup>187</sup> Sin embargo, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, op. cit., págs. 167-168, pues entiende que el TS podía analizar la adecuación del art. 39.3 RGIT con el art. 45.1 LGT, pero no con el art. 18.2 CE. Nosotros creemos que el precepto reglamentario no desarrollaba el art. 45 LGT -domicilio “a los efectos tributarios”-, sino el art. 141.2 LGT -domicilio ‘particular’-. Aunque, evidentemente, el lugar donde tenga fijada su residencia habitual una persona física -art. 45 LGT- coincidirá con esos ámbitos espaciales protegidos constitucionalmente.

resoluciones del TC, no hace más que remitirse a la STC 137/1985, sin identificar, en este caso, esa mención al domicilio 'particular' con el art. 45.2 LGT y con su homólogo del Código Civil, como sí que hizo con el de las personas físicas.

Coincidimos con Navarro Faure<sup>188</sup> en que la referencia al domicilio 'particular' del art. 141.2 LGT y art. 39 RGIT debe ser interpretado de la misma manera que el concepto constitucional de domicilio, protegido en el artículo 18.2 CE. Con él se refleja la protección del derecho fundamental ante una actuación de la Administración tributaria, independientemente de que la regulación que el art. 45 LGT aporta del domicilio "a los efectos tributarios" pueda ser coincidente con aquel, o no. En cualquier caso, por no mejorar en nada el entendimiento, la más correcta delimitación o por no aportar mayores garantías para el ámbito domiciliario, a tenor de la eficacia directa del precepto constitucional y de su interpretación por el TC, consideramos procedente la supresión del apellido 'particular' que acompaña al domicilio en los preceptos citados de la LGT y el RGIT. Constatamos, además, que toda la mención del art. 141.2 LGT a la protección de ese ámbito que es el domicilio 'particular', y que no es sino el mismo espacio físico que resulte protegido desde la Carta Magna, resulta, cuando menos, y desde un punto de vista de las garantías que aporta al sujeto, realmente inocua. Toda la dicción del art. 141.2 LGT, a ese domicilio 'particular' resulta aplicable directamente desde el art. 18.2 CE, y si no existiese el art. 141.2, la protección del ámbito domiciliario coincidiría con la que actualmente aporta el precepto de la LGT. Aunque el art. 141.2 LGT sí que es necesario para otorgar legalmente a la Administración esa potestad de entrada.

#### **4.2.2.2.- EL DOMICILIO DE LAS PERSONAS JURÍDICAS PROTEGIDO POR EL ART. 18.2 CE SEGÚN LA STC 66/1999, DE 26 DE ABRIL, Y SU RESPETO POR LA NORMATIVA TRIBUTARIA.**

Las personas jurídicas, como sucede con la persona física y su lugar de residencia, disponen de un lugar que representa la sede principal de sus negocios o intereses<sup>189</sup>, aunque pueden desarrollar la actividad en múltiples y diferentes locales. La protección de la 'personalidad y la vida privada' de dichos entes se manifiesta, lógicamente, con un diferente grado y una distinta tonalidad cuando se trata de una persona física o de una jurídica. Pero también puede considerarse que merece cierta protección el desarrollo libre y sin injerencias de sus actividades para la consecución de los objetivos y los fines que han originado su creación<sup>190</sup>. Cuestión distinta es atribuirles a dichos entes la protección constitucional que, con tal grado de rigidez,

---

<sup>188</sup> Vid. NAVARRO FAURE, A., *El domicilio tributario, op. cit.*, pág. 40.

<sup>189</sup> Vid. ÁLVAREZ VIGARAY, R., "El domicilio", *Anuario de Derecho Civil*, pág. 571, pone de relieve que, independientemente de la teoría que se adopte sobre la naturaleza de las personas morales, éstas también tienen su domicilio, pues necesario es situar en un lugar determinado el centro de intereses, lugar donde deberá cumplir sus obligaciones y deberán ser emplazadas, "que jugará con ellas el papel de un domicilio". Así, el domicilio de las personas jurídicas, en cuanto al Derecho privado, será el lugar donde para el ordenamiento jurídico se sitúa a dichas personas para que cumplan con sus derechos y obligaciones, independientemente de que éste sea el escogido por ellas, o venga impuesto por la ley, como es el caso de las Sociedades Anónimas.

<sup>190</sup> Así, QUINTANA LÓPEZ, T., "Un paso más hacia...", pág. 151. DE LA HAZA, P., "Observaciones a una...", *op. cit.*, pág. 819, sobre la expresión "vida privada social", entiende que "dada la especial naturaleza de las personas jurídicas, tal intimidad o privacidad consiste en la concesión de un lugar en el que ejercer con libertad su actividad social sin injerencias y sin conocimiento por parte de terceras personas ajenas a la titular del derecho y siempre que estas actividades conduzcan, o al menos, no sean incompatibles con los fines del ente colectivo".

prevé el art. 18.2 de nuestra CE, y en atención a un espacio físico concreto donde se haga explícita esa necesidad de protección.

Ante la dificultad de explicar con argumentos sólidos el bien jurídico protegido por el derecho del art. 18.2 CE cuando se atribuye a estos entes colectivos, algunos autores se han mostrado partidarios de poner el acento según se proteja la intimidad o la propiedad<sup>191</sup>. Otra corriente doctrinal -encabezada por Nieto, siguiendo a la doctrina alemana, concretamente a Maunz y Pappermann<sup>192</sup>- distingue el grado de intensidad de la protección en función de la concepción que se tiene de los diferentes domicilios. Esta graduación la hacen depender de la naturaleza del espacio domiciliario protegido, diferenciándose en círculos concéntricos la intensidad de protección, desde el domicilio familiar, que merecería mayor intensidad de protección, según estos autores, hasta el resto de esferas de distintos domicilios que deberían recibir una intensidad de protección menor o, incluso, no sería necesaria la autorización judicial. Entre éstos últimos se situarían el lugar de trabajo o el domicilio de las personas jurídicas. Incluso, también se ha propugnado la aplicación de diferentes grados de protección dentro de los entes incluidos en la categoría de personas jurídicas<sup>193</sup>.

La regulación italiana, en este punto, es bastante más funcional y lógica; cierto que favorecida por el propio art. 14 CI, y la remisión que efectúa explícitamente a la regulación legal motivada por la cuestión 'fiscal'. Permite otorgar diversa protección en función del lugar de que se trate, aunque todos sean considerados como domicilio a efectos constitucionales. En Francia, la delimitación de los espacios físicos incluidos en esa mención del domicilio ha sido realizada por el Consejo Constitucional francés<sup>194</sup>.

---

<sup>191</sup> JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 271, considera necesario adoptar para las personas jurídicas un concepto de domicilio que "no haga ilusoria la diferencia real y estructural que contempla el artículo 87.2 LOPJ" -actualmente, el 91.2-, apuntando una posible solución en atención al grado de accesibilidad de las dependencias. Y esta misma autora, en "Inviolabilidad del domicilio y límites...", *op. cit.*, pág. 689, distingue entre protección del domicilio conectada con la estricta intimidad, y la protección de esos otros lugares por el derecho de propiedad. Sin pronunciarse claramente sobre la inviolabilidad de las personas jurídicas, considera necesario concretar el 'vago y difuso' concepto de domicilio de éstas, pues de lo contrario sería imposible discernir sobre la distinción del art. 87.2 LOPJ -actual 91.2 de la misma Ley- entre domicilio y restantes locales y dependencias. GARCÍA TORRES, J., "El artículo 130 de la Ley...", *op. cit.*, pág. 39 y ss., deslinda el concepto constitucional de domicilio en uno amplio y otro más estricto. Así, observa un concepto amplio, que no puede reposar en la noción de intimidad sino en la idea de "sustracción lícita al libre acceso", pues de lo contrario no incluiría el domicilio de las personas jurídicas ni los locales de negocio e instalaciones o lugares en que se llevan a cabo actividades lucrativas. El otro concepto más estricto se correspondería con el descrito en la STC 22/1984, y en la distinción entre 'domicilio' y restantes lugares en el art. 87.2 LOPJ (ahora 91.2); no incluyéndose, en este concepto estricto, el domicilio social de una entidad mercantil, sino en el amplio. Para QUERALT JIMÉNEZ, J. J., "La inviolabilidad domiciliaria...", *op. ult. cit.*, pág. 59, no cabe sostener una oposición a la función de control o inspección por los poderes públicos con base en la prohibición constitucional del domicilio cuando se trate de entrada en esos locales, donde considera que se ejerce el derecho de propiedad y no el de intimidad.

<sup>192</sup> Vid. MAUNZ y también PAPPERMAN en *Grundgesetz kommentar*, art. 14.III.3, citados por NIETO GARCÍA, A., "Actos administrativos cuya...", *op. cit.*, págs. 31-31; vid. QUINTANA LÓPEZ, T., "Un paso más hacia...", *op. cit.*, pág. 151 y ss..

<sup>193</sup> Vid. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., "La protección constitucional...", *op. cit.*, pág. 69.

<sup>194</sup> Aunque el Conseil Constitutionnel no ha definido el domicilio, adopta una concepción amplia, pues en la decisión de 12 de enero de 1977 dispuso que el automóvil sí constituía elemento de la vida privada y libertad individual. Vid. MASSERINI, V., "È proprio vero che l'automobile non costituisce domicilio costituzionalmente



Si acudimos a nuestro ordenamiento interno, no ha sido hasta la reciente STC, de 26 de abril de 1999, cuando la extensión espacial de la protección del art. 18.2 CE en relación con su titularidad por las personas jurídicas ha recibido una aclaración importante. Con anterioridad a ella, a raíz de la S. 137/1985, que optó por considerar “predicable o extendible, en principio”, este derecho a las personas jurídicas, pero ni ofreció una lectura coherente del bien jurídico protegido, ni delimitó la extensión física del ámbito domiciliario de dichos entes, únicamente se podía acudir a algunos Autos del mismo Tribunal -citados con anterioridad-, y que aludían a la protección constitucional o no para determinados locales.

Así pues, tampoco cualquier lugar cerrado que deba permanecer ajeno a la entrada por terceros, y que pertenezca a una persona jurídica, puede considerarse domicilio del art. 18.2 CE, pues entonces se acabaría extendiendo la protección a los locales comerciales, industriales, despachos profesionales, despachos colectivos, sucursales, agencias, fábricas, locales abiertos al público<sup>195</sup>. El propio TC ha tenido que salir al paso de esta errónea consideración, v.gr. en el ATC 171/1989, de 3 de abril. En él se afirma que “el actor no denuncia una invasión de su domicilio, sino de las oficinas o almacén de una sociedad de la que es representante legal, y sabido es que lo que se protege por el mencionado precepto constitucional es el domicilio inviolable (...), lo que no es predicable respecto al solicitante de amparo de los locales en que, en el caso debatido, se produjo la entrada y registro”. Pero donde realmente realiza una aproximación decidida a ese deslinde e introduce criterios -que pueden compartirse o no, pero que ya concretan más específicamente ese ámbito domiciliario para las personas jurídicas-, es en la S. 66/1999.

Además, una vez el que TC circunscribe la protección del art. 18.2 CE al domicilio de las personas físicas solamente a aquellos espacios que constituyan su morada o habitación, y se descarta que los lugares de trabajo resulten protegidos como domicilio de ésta, se soluciona la posible protección de un lugar donde trabaja una persona física en atención a que pueda ser

---

tutelato?”, *Il Foro Italiano*, Parte IV, 1979, págs. 155-162, reflejándose en la decisión del Conseil Constitucional francés la extensión del domicilio a cualquier lugar donde el sujeto realice parte de su propia vida privada. Además, este tribunal exigió, en la Sentencia de 29 de diciembre de 1984, ante la entrada en tareas de comprobación tributaria, que debía tenerse una autorización judicial para cada local, sea de vivienda u otros lugares con ella relacionados, que el juez verifique que la demanda está bien fundada, que la ley debe prever las posibilidades de intervención y control de la autoridad judicial en las operaciones autorizadas; que la ley debe precisar claramente para qué categorías de infracciones pueden ser autorizadas las pesquisas. Por tanto, la ley puede derogar el principio de inviolabilidad domiciliaria, pero debe ser para atender a un objetivo constitucional (ej. la lucha contra el fraude) y siempre bajo el control de la autoridad judicial. La Cámara criminal de la Corte de Casación francesa, de 13 de octubre de 1963 (Ver Rev. Sc. Crim., 1963, pág. 670, n° 4), los había definido como los lugares “donde la persona tiene el ‘derecho que está en su casa, independientemente del nombre dado a ese lugar y cualquier que sea el título jurídico de su ocupación”. En consecuencia, las visitas a empresas o locales de uso profesional debían cumplirse respetando la libertad individual (Cfr. las Sentencias del Conseil Constitutionnel, n° 181, de 10 y 11 de octubre de 1984, Loi relative aux entreprises de presse, así como la S. n° 240, de 19 de enero de 1988; también la S. n° 268, de 29 diciembre 1989, Loi de finances pour 1990; y la S. 271 dictada el 11 enero 1990).

<sup>195</sup> AGIRREAZKUENAGA, I., “La coacción administrativa directa...”, *op. cit.*, pág. 54, parece decantarse por atribuir el carácter de domicilio constitucionalmente protegido de una persona jurídica a “todos aquellos locales que no tuvieran las puertas abiertas al público o no fueran de libre acceso a los ciudadanos, es decir (...) los edificios o lugares dependientes del consentimiento del titular”. Según DE LA HAZA, P., “Observaciones a una...”, *op. cit.*, pág. 818 y ss., un ámbito espacial “con independencia de que sea la sede principal, una sucursal o una agencia, (...), pues, la importancia reside en) que goce de un ámbito en que pueda actuar libremente, sin intromisiones ajenas”.

domicilio de la persona jurídica<sup>196</sup>, mientras que el mismo lugar donde realiza su trabajo la persona física no sería merecedor de la protección del art. 18.2 CE<sup>197</sup>.

Centrándonos en el deslinde entre locales o espacios físicos de una persona jurídica que pueden considerarse domicilio constitucionalmente protegido de otros que no lo son, la intimidad, tal y como es predicada para las personas físicas, no puede entenderse como el bien jurídico protegido de esos entes. De ahí que la STC 66/1999 afirmase la necesidad de otorgarles protección al ser “titulares de ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren una protección frente a la intromisión ajena”. Ahora bien, tampoco todo lugar donde se realice la actividad propia de la entidad, sino que “por faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario...(…) 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 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*”.

Esta puntualización de la Sentencia le lleva a extraer de la protección constitucional, tanto a los locales comerciales abiertos al público, como a los “locales, aun de acceso sujeto a autorización, donde se lleva a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de una sociedad mercantil que no está vinculada con la dirección de la sociedad o de un establecimiento ni sirva a la custodia de documentación”.

Así pues, en atención al “peculiar modo en que se configura el derecho a la inviolabilidad del domicilio cuando su titular es... una entidad mercantil”, que implica también una “menor intensidad de la protección constitucional” para ellas, únicamente resultan protegidos los espacios físicos de los que pueda predicarse su indispensabilidad para su actividad, pero en función de que constituyan el “centro de dirección” o en ellos se custodie de los documentos u otros soportes de su vida diaria. Además, según establece la misma STC 66/1999, f.j. segundo, ese lugar desde donde se centralice la dirección o se custodien los documentos de una persona jurídica, resulta extensible tanto a la sociedad, como a todos aquellos “establecimientos dependientes de la misma”. Ciertamente es que, con esta última referencia, se extienden los lugares que merecerán la consideración de domicilios constitucionales de esas personas jurídicas. A su vez, la dificultad se puede centrar, junto con otras circunstancias, en determinar la condición de establecimiento dependiente de la sociedad, así como el de lugar desde donde se dirija o custodie la documentación de ese establecimiento concreto.

---

<sup>196</sup> Como refleja FRANCO ARIAS, J., “La entrada en...”, *op. cit.*, pág. 587, “no parece de recibo que respecto a las personas físicas quedara excluido de la protección constitucional el lugar de trabajo, y, en general, cualquier otro lugar donde se desarrollasen actividades extradomésticas, mientras que, por el contrario, tales lugares, como no puede ser de otro modo por la propia naturaleza de las personas jurídicas, quedaran protegidas respecto a las personas jurídicas”.

<sup>197</sup> Vid. GÓMEZ OREA, M., “El derecho de las personas jurídicas...”, *op. cit.*, pág. 116, y pág. 119, afirma que “la vida privada profesional o social es la que el empresario desempeña, o bien individualmente, o bien a través de su integración en una persona colectiva. El principio constitucional de igualdad (art. 14) vedaría que la extensión del objeto material de protección dependiera de la opción de una fórmula de empresa individual o familiar, o por otra creación de una personalidad jurídica distinta”.

La Sentencia desecha referirse genéricamente al domicilio social de la persona jurídica, cuando, además, éste puede venir configurado normativamente de manera distinta en cada sector del ordenamiento<sup>198</sup>. Es más, incluso apunta que “no 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 protegido constitucionalmente<sup>199</sup>. Eso no significa que esos lugares que la resolución judicial ha atribuido la consideración de domicilio constitucionalmente protegido no puedan coincidir con alguna de esas definiciones. Esta inconveniencia de acudir a la mención del domicilio social ya era apreciada por Delgado Pacheco<sup>200</sup>, entendiendo que su ámbito no está suficientemente precisado en Derecho mercantil.

Tanto Delgado Pacheco como Gómez Orea coincidían en otorgar la protección únicamente a aquellos espacios que los miembros o representantes de dicha persona utilicen privadamente para desarrollar sus actuaciones internas<sup>201</sup>. Consecuentemente, según Gómez Orea, “la junta de accionistas, el consejo de administración, los administradores y la dirección interna, societaria en

---

<sup>198</sup> Vid., ROZAS VALDÉS, J. M., “La inviolabilidad del domicilio...”, *op. cit.*, pág. 52, y GÓMEZ CABRERA, C., *Discrecionalidad...*, *op. cit.*, pág. 257, entendiendo protegida la morada de la persona física y el domicilio social de la persona jurídica. MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 500, se manifestaban partidarios, recogiendo afirmaciones jurisprudenciales de aquel momento, de considerar protegido “el domicilio social -no de otra sede de su actividad-. Tampoco habría ninguna dificultad en proclamar y hacer efectivo la inviolabilidad del domicilio de una persona jurídica cuando éste estuviese localizado en el domicilio particular de una persona física (v.gr. en el domicilio de un socio o en el despacho profesional de su representante)”.

<sup>199</sup> CASAS VALLÉS, R., “Inviolabilidad domiciliaria y derecho...”, *op. cit.*, pág. 193, considera posible otorgar la protección de la inviolabilidad del domicilio, “-aun cuando fuese sólo *de conveniencia*- al fijado en la ley de creación de la persona jurídica, en sus estatutos o en las reglas fundacionales. Tampoco puede haber dudas -a falta de tal fijación- sobre la inviolabilidad del lugar en que se halle establecida la representación de la persona jurídica, o donde ésta ejerza sus funciones principales (art. 41 CC)”. De hecho, en el caso de personas jurídicas, entiende que el concepto constitucional de domicilio se vuelve “rígido y formal, no siendo -para ellas y a diferencia de lo que sucede con las físicas- más amplio que el civil o administrativo”.

<sup>200</sup> DELGADO PACHECO, A., “Derechos, deberes y...”, *op. cit.*, págs. 230-231, cuando afirma: “Si la noción de domicilio de una persona jurídica se liga al concepto formal de domicilio social, gozando éste de inviolabilidad, ámbitos de privacidad idénticos pueden recibir un tratamiento distinto, según que formalmente constituyan o no el domicilio precisamente de una persona jurídica. Pero además, en Derecho Mercantil nunca se ha precisado el ámbito del domicilio social, y éste puede enmarcarse en una factoría que ocupe varias hectáreas y donde trabajen 10.000 personas, en un establecimiento abierto al público o con el lugar de trabajo de quienes tienen con el ente una relación laboral y no de pertenencia. Avanzando hipótesis, desde la perspectiva de la intimidad y de la libertad personal como valores constitucionales tutelados a través de la protección del domicilio, de cualquier domicilio, ciertamente no parece que esa tutela especial pueda extenderse a ámbitos tan alejados de la privacidad como los citados, sino sólo a aquellos espacios privados utilizados por los miembros o representantes de la persona moral para desarrollar sus actividades internas”. Vid. también GÓMEZ OREA, M., “El derecho de...”, *op. cit.*, pág. 120.

<sup>201</sup> Vid. DELGADO PACHECO, A., “Derechos, deberes y...”, *op. cit.*; y GÓMEZ OREA, M., “El derecho de las ...”, *op. cit.*, pág. 120, quien se refiere al ámbito domiciliario de un comercio, almacén o taller como el lugar donde el titular tenga el despacho para uso personal de su gestión directiva, aislado del acceso del público o trabajadores, y donde se protegería esa vida privada profesional y el secreto de sus comunicaciones. Se manifiesta contrario al ‘formalismo’ de identificar domicilio constitucional de las personas jurídicas con el domicilio social o donde esté establecida su representación o ejerza sus funciones principales, pues considera que atentaría al principio de igualdad si, de manera exorbitante, se extiende la idea del domicilio protegido a las personas jurídicas a lugares que excedan a la zona determinada para el empresario individual. Este autor, en las conclusiones, recurre a la “doctrina más autorizada (Gimeno Sendra, Muñoz Conde, Cobo del Rosal, García Macho, etc.)”, afirmando que, “únicamente desde esta óptica puede entenderse la aplicación de este derecho a las personas jurídicas, pues si no gozan de un interés íntimo o familiar, sí pueden disponer de un interés profesional”.

general, gozarían en el ejercicio de sus funciones específicas de la tutela constitucional, en la precisa parcela física en que se desarrollaran, en aquella en la que efectivamente exista un interés legítimo digno de protección, el de la vida privada profesional”. Estas opiniones doctrinales son coincidentes con la apreciación de la STC 66/1999. Pero, además, es necesario traer a colación la opinión de Fernández López, que también extendía la protección al lugar de esa entidad donde los miembros o representantes decidan o ejecuten la gestión y dirección del mismo, sea la sede principal, una sucursal o una agencia<sup>202</sup>. Y, efectivamente, en estos últimos lugares citados puede recaer, en ocasiones, la protección constitucional por esa amplia mención que realiza la STC 66/1999 al “establecimiento dependiente de la misma”.

Dejando ahora aparcado el análisis de la mención a los locales que sirvan a la custodia de los documentos o soportes de la vida diaria de la sociedad o el establecimiento, debemos atender al alcance de la protección constitucional que otorga la STC 66/1999, y la necesidad de que sea observada por la normativa tributaria. En este sentido, ya ha quedado expuesta la inadecuación de la mención en el art. 39 RGIT al domicilio de la persona física solamente. El art. 141.2 LGT no alude tampoco a la protección del domicilio cuando lo sea de una persona jurídica. Si decíamos que la fijación del domicilio “a los efectos tributarios”, que realiza el art. 45 LGT para las personas físicas (el de su residencia habitual), podía coincidir con los espacios protegidos por el art. 18.2 CE pero que no se correspondía únicamente con esa previsión, en el caso de las personas jurídicas y el domicilio que, también a los efectos tributarios, fija el art. 45 LGT, puede corresponderse o coincidir, en cierta manera, con el determinado por la STC 66/1999.

El art. 45.1.b LGT establece que a los efectos tributarios será el domicilio de una persona jurídica el domicilio social, siempre que en él esté “efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que radiquen dichas gestión o dirección”. Esta última referencia del precepto, que permite ubicar el domicilio a los efectos tributarios de una persona jurídica sin exigir la convergencia en un mismo lugar de la gestión administrativa con la dirección de los negocios, es la que más se acerca a la interpretación del Tribunal, pudiendo coincidir la alusión a los lugares donde se custodien los documentos con el que sirva a la gestión administrativa si allí se encuentran esos documentos o soportes. La Sentencia, de hecho, no otorga protección al espacio físico que sea centro de dirección y, a la vez, sirva de local de custodia de los documentos, sino que ambos pueden entenderse en el art. 18.2 CE, con lo que pueden ser muchos los lugares que resulten protegidos por el precepto constitucional en las personas jurídicas, al no exigirse la coincidencia de ese “centro de dirección de la sociedad” con el lugar de custodia de sus documentos. Pero, aun lo serán más, porque no se limita a los que lo sean de la sociedad, sino que, además, se debe extender la protección constitucional también a aquellos lugares que, estando centralizada esa gestión con los documentos del negocio o sean el centro de dirección, constituyan un establecimiento dependiente de las sociedad. Para ello, se protege el espacio físico donde se toman las decisiones internas (el *forum internum*) para la consecución de los fines que han motivado su creación<sup>203</sup>.

---

<sup>202</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, *op. cit.*, pág. 174, “espacios en los que sean patentes aspectos de la vida empresarial totalmente ajenos al interés de terceros, tales como secretos comerciales e industriales y los inherentes al proceso de generación de decisiones”.

<sup>203</sup> Consideramos que el problema se sitúa en intentar compaginar la tutela de la vida privada que se refleja en un ámbito espacial en sus diversas facetas (que puede alcanzar a la adquisición y circulación de información, la toma de decisiones y la dirección de la misma, los secretos comerciales, profesionales, industriales y bancarios, o la

Pero con la interpretación del TC se multiplican los domicilios constitucionalmente protegidos de una misma sociedad, pues los serán, dentro de los establecimientos “dependientes de la misma”, donde se dirija el establecimiento o, también, los lugares donde se custodie la documentación “de la vida diaria” de ese establecimiento. La dificultad se presenta, además, a la hora de concretar esos documentos o soportes de la vida diaria, tanto de la sociedad como del establecimiento, cuya localización atribuye a los lugares donde se custodien la condición de domicilio constitucional. De extender esa alusión a cualquier lugar donde se custodie cualquier documento de la “vida diaria” de la sociedad, volveríamos a encontrarnos prácticamente con los mismos problemas que existían con anterioridad a esta sentencia, y se dificultaría la actuación por parte de órganos administrativos para observar el cumplimiento efectivo de deberes constitucionales como el de contribuir<sup>204</sup>. Eso sí, se ha aclarado que, para estos entes, no se puede pretender meramente la protección constitucional de las actividades propias del ente, o de los secretos comerciales, industriales, profesionales, de fórmulas, etc. Para proteger estos secretos o actividades no hace falta recurrir a la aplicación de la inviolabilidad del domicilio, pudiendo observarse mediante la correspondiente normativa legal y atendiendo a intereses de esos entes, que deberían merecer una mayor atención que la prestada, por ejemplo, en el art. 141 LGT.

Desde el pronunciamiento del TC, y para no extender esa protección hasta cubrir cualquier lugar de la persona jurídica, las dificultades pueden plantearse a la hora de considerar que, en un determinado lugar, se sitúa efectivamente el “centro de la dirección” del ente colectivo, sea entidad mercantil, sea una asociación sin ánimo de lucro, sea una fundación o un sindicato. Problemas que se acentúan si donde se desarrolla la dirección efectiva del ente es un lugar compartido por varios de ellos, o si, por ejemplo, ese “centro de dirección” de la entidad, o el centro de dirección del establecimiento dependiente de la misma, o ese espacio físico que sirva “a la custodia de los documentos u otros sopotes de la vida diaria de la sociedad o del establecimiento” se sitúan en un despacho profesional de uno de sus miembros o en el de un tercero.

Además, si los motivos para atribuir a una persona jurídica la protección espacial y de la vida privada que libremente se manifiesta en ese ámbito son los que proporciona la STC 137/1985, y las exigencias para dicha posibilidad son la naturaleza del derecho concreto y la del ente colectivo -persona jurídica u “otras colectividades”- así como la especialidad de fines del ente

---

protección de la correspondencia, o del domicilio) y, a su vez, conseguir la necesaria transparencia de las actividades económicas de la multitud de entes que juegan un papel fundamental en la economía, y que son objeto de atención por el Derecho financiero. Una vez más, se presenta la necesidad de encontrar un equilibrio ponderado entre el grado de transparencia de la actividad de las empresas o demás entidades colectivas, con o sin personalidad jurídica, y un cierto grado de reserva en que deben ampararse las mismas para poder llevar a buen término las actividades o resultados que motivaron su creación. Piénsese en la diversidad de ellas, como las fundaciones, asociaciones, sociedades limitadas, anónimas, colectivas, comanditarias, etc. Por ejemplo, DE LA HAZA, P., “Observaciones a una...”, *op. cit.*, pág. 817, sí que considera que los fines de una persona jurídica condicionan su capacidad. Pero esta capacidad, consideramos, que es su capacidad jurídica, que, en todo caso, es preexistente o previa a esa capacidad para ser titular de derechos fundamentales.

<sup>204</sup> NIETO GARCÍA, A., “Actos administrativos cuya...”, *op. cit.*, pág. 31, desde la distinción que mantiene entre diferentes grados de protección según los lugares, afirma que “tales domicilios han de tener una protección menos intensa, puesto que no media la intimidad o privacidad y, además, porque las actividades que en ellos se realizan no son ajenas a los intereses públicos, de cuya custodia no puede inhibirse la Administración”. Se observa un criterio análogo en la anteriormente mencionada *Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de Septiembre de 1989*.

colectivos, no vemos motivo alguno para no otorgarles también la protección constitucional a los entes colectivos sin personalidad jurídica cuando dispongan de un domicilio diferente al de sus miembros y con unos órganos de representación o dirección que realizan su tarea en dicho lugar para lograr los fines propuestos, o que en ellos se custodie los documentos, v.gr. de la comunidad de bienes. Si el lugar donde se centralizada la dirección del ente colectivo sin personalidad jurídica es el domicilio de uno de sus miembros, lógicamente, resulta igualmente protegido.

#### **4.2.2.2.1.- LA ADECUACIÓN DEL ART. 133 Y ART. 141 LGT A LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DEL DOMICILIO TRAS LA STC 66/1999**

Determinando los lugares de las personas jurídicas, o de los establecimientos de las mismas que de ella dependan, que resultan protegidos por el art. 18.2 CE desde la STC 66/1999, la regulación jurídica -legal o reglamentaria- dictada en el ámbito tributario presenta algunos puntos de interés.

Esta regulación normativa de la materia en los principales textos legales presentaba, antes de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, un panorama poco esclarecedor, cuya dificultad tampoco ha sido aclarada, aunque han variado las cuestiones más problemáticas. Así, los artículos 141.2 de la LGT y 39.3 del RGIT únicamente exigen la resolución judicial autorizatoria cuando se trate de la entrada o reconocimiento en el domicilio 'particular' de personas físicas durante el desarrollo de actuaciones inspectoras. Estos preceptos no hacen referencia al domicilio de las personas jurídicas o del resto de entes colectivos, incluso sin personalidad jurídica propia e independiente respecto de sus miembros.

Además, grandes recelos nos produce esa mención genérica y, por lo demás, poco ilustrativa y delimitadora, que se realiza en el art. 141.1 LGT a la posibilidad de entrar en las "fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares", y que el art. 39.1 RGIT no sólo reitera sino que se permite ampliar también al reconocimiento de "despachos, instalaciones o explotaciones del interesado". Algunos de esos ámbitos espaciales pueden coincidir con el domicilio protegido en el art. 18.2 CE de las personas jurídicas, según ha interpretado la STC 66/1999, si en un despacho o en una parte de un local o establecimiento, por ejemplo, se sitúa el centro de dirección o se custodian los documentos de la "vida diaria" de la sociedad, o del mismo "establecimiento dependiente". En estos casos, hay que aplicar las garantías constitucionales ante la posibilidad de entrada o reconocimiento.

Buena muestra de la amplitud de lugares que esas expresiones pueden abarcar se aprecia en otros ordenamientos jurídico-tributarios donde sí han sido distinguidos unos de otros y fijado concretamente. Por ejemplo, el parágrafo 12 de la Ordenanza Tributaria Alemana distingue la sede de los entes colectivos de lo que sean meros establecimientos, al disponer que "Establecimiento es todo dispositivo o instalación fijos al servicio de la actividad de una empresa. En especial, se considerarán establecimientos: la sede de la dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas o talleres; los almacenes; los centros de compras o ventas...". Si aplicásemos esa manera de entender qué es un establecimiento, tal y como ha quedado expuesto, no hay duda de que resultan ser ámbitos protegidos por el art. 18.2 CE para las personas jurídicas, aunque se les otorgue una intensidad menor, siempre que sean "indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas". Como resulta lógico pensar, al menos algunas de las partes de esos lugares citados por el art. 141 LGT y 39 RGIT coincidirán, no ya con locales abiertos al público o que tengan el acceso restringido -no mereciendo

protección constitucional-<sup>205</sup>, sino con aquellos que resulten vinculados con “la dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma” o sirvan “a la custodia de su documentación”.

Por tanto, tras la STC 66/1999, la enumeración de lugares que realiza el art. 141.1 LGT, y que parece querer separar del inciso del apartado segundo -referido al domicilio ‘particular’-, sirve para bien poco, no ayuda a aclarar la protección que merece cada lugar, y, además, puede ir, en determinadas afirmaciones que realiza -si no son convenientemente matizadas-, en contra del art. 18.2 CE, según la interpretación que le ha dado el TC.

Centrándonos en la consideración como domicilio constitucionalmente protegido de una persona jurídica del *espacio físico donde se custodien los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento*, que deben quedar excluidos del conocimiento de terceros, su concreción también puede presentar problemas. No será tarea fácil, tras el pronunciamiento del TC, descifrar qué documentos se entienden protegidos en los que se refiere la STC 66/1999, al mencionar “los documentos u otros soportes de la vida diaria”. Si se les identifica con los libros de contabilidad, las facturas, justificantes, etc., sean conservados en papel o en otro tipo de documento o soporte -acaso magnético o informático-, puede presentar determinadas fricciones con algunos preceptos tributarios. Por ejemplo, el art. 39.2 RGIT exige que se permita el acceso “sin más trámites” a los locales empresariales donde se halle la “contabilidad y demás documentos o justificantes concernientes a su negocio”, y el art. 22.1 del RGIT -en esa asimilación que realiza de las actuaciones de comprobación e investigación a las de obtención de información directa “cerca de terceros”- realiza idéntica afirmación. Evidentemente, puede presentar problemas de armonización con la interpretación de la STC si se extiende a esos locales la protección del art 18.2 CE, al entender que en ellos se “custodian los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o del establecimiento”. Y también el art. 39.1 RGIT menciona la entrada en fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares “para practicar *cualesquiera actuaciones*”, sin otorgarles las garantías del art. 18.2 CE. Por tanto, será necesario atender a cada caso concreto, desde la afectación de los mismos al “centro de dirección”, tanto de la misma sociedad como de un establecimiento que de ella dependa, o si sirven para custodiar los documentos de la vida diaria de la sociedad o del susodicho establecimiento. En estos casos, no puede permitirse esa entrada “sin más trámite”, sino que se requiere la aplicación del art. 18.2 CE, y, además, su consideración como “domicilio particular” del art. 141.2 LGT, con lo que el consentimiento del sujeto debe ser “expreso”. Si existen criterios divergentes entre la consideración de un local como destinado a centro de dirección o a custodiar esos documentos, la Inspección de los Tributos puede hacer uso del artículo 41.2 del RGIT, en sus apartados b) y c), que regula la resistencia a la actuación inspectora al negarse a exhibir libros, registros o documentos de llevanza y conservación obligatorios, así como la negativa a facilitar los datos, informes, antecedentes y justificantes que les sean requeridos. Ahora bien, argüir este precepto para sancionar la resistencia indebida no puede significar que sea instrumentalizado el mismo para conminar al sujeto a que deje entrar en

---

<sup>205</sup> Sobre éstos, antes de la STC 66/1999, RUIZ MIGUEL, C., *La configuración constitucional...*, op. cit., págs. 173-174, afirmó que “no parece que pueda cohonestarse bien con el artículo 18.2 CE” la previsión de la LGT de que, para la entrada en los locales de negocio o industria, no es necesaria autorización. Este autor entendía que se necesitaba la autorización judicial para entrar en cualquier domicilio de una persona física o jurídica, sea lugar de habitación o lugar de trabajo ‘en defecto’ del consentimiento del titular.

el lugar en cuestión. Si es un domicilio “constitucional”, el derecho a negarse es irrenunciable, y no puede ser sancionado

Además, el art. 142.3 de la LGT y art. 35 RGIT, que regula la adopción de medidas cautelares para asegurar la determinación de la deuda tributaria, posibilita el precinto de locales, sin mayores especificaciones; locales que pueden constituir el domicilio constitucionalmente protegido de una persona jurídica, y sin que exiga la intervención de la autoridad judicial o, incluso, del órgano administrativo superior jerárquicamente, lo cual provoca recelos. A su vez, el mismo precepto permite la incautación de archivos o equipos electrónicos de tratamientos de datos. El lugar donde éstos se encuentren podrá tener la consideración de domicilio a efectos del art. 18.2 CE, según la STC 66/1999, con lo que la necesidad de autorización judicial para la entrada se convierte en ineludible.

En todo caso, al igual que prevé el art. 142.1 LGT, el art. 25 del RGIT establece que el examen de libros y documentación del art. 21.1 del RGIT debe hacerse en presencia del obligado tributario, su representante o persona que aquél designe. Es decir, que tanto cuando se examinan documentos o libros del sujeto pasivo relacionados con el hecho imponible en el domicilio, local, escritorio, despacho u oficina del sujeto pasivo (art. 142.1 LGT), como cuando ese examen sea de una documentación relacionada con actividades empresariales, profesionales o de otra naturaleza del ‘obligado tributario’ (no sólo el sujeto pasivo), y se examine en sus locales u oficinas donde se halle la contabilidad y justificantes de esa actividad, deberá estar presente el obligado tributario, su representante o persona designada por aquél.

Al no constituir el art. 141 LGT una regulación bien perfilada y concreta, sino, pensamos nosotros, una mera atribución legal a la Administración de la potestad de entrada y reconocimiento en todos los lugares donde exista algún dato o noticias con relevancia tributaria, y no habiendo sufrido modificación desde la redacción inicial de la LGT en 1963, el precepto, dejando de lado la abigarrada redacción del mismo, se limita a repetir la disposición constitucional. No establece ninguna previsión de garantía para el ejercicio por el sujeto de uno de los derechos fundamentales que se convierte en el centro del ordenamiento jurídico, sino que se limita a habilitar legalmente esa actuación de la Administración tributaria. Habilitación que no se corresponde, en cuanto a los lugares mencionados, con la orientación asumida por el TC. Y, menos todavía, si el RGIT todavía añade alguna que otra puntualización extensiva que ya ha merecido su nulidad por el TS.

Mucho tiempo ha transcurrido desde que el art. 141 LGT fue aprobado en la originaria LGT. Y muchos pronunciamientos del TC y del TS han puntualizado o completado su previsión. De hecho, la redacción del art. 141 LGT no es, ni mucho menos clara. La prueba es que si se otorga, como hacía el profesor Cervera Torrejón<sup>206</sup>, un sentido amplio a la referencia del art. 141.1 LGT al hablar de “fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares donde se desarrollen

---

<sup>206</sup> CERVERA TORREJÓN, F., *La inspección de los...*, op. cit., pág. 51 y ss. También se plantea si son sólo los locales del sujeto pasivo o también los de cualquier tercero “siempre que se trate naturalmente de ejercer las funciones a que alude la ley, sean precisamente los lugares aludidos por el art. 141 -de significación muy amplia- y se dé en ellos una de las dos circunstancias transcritas de los apartados b) -donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas- o del c) -donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible- del art. 143. Es además lo que parece congruente con un desarrollo de la actividad administrativa de inspección encaminada a conseguir los objetivos marcados por la ley y plenamente ajustada a los imperativos del ordenamiento”.



actividades o explotaciones sometidas a gravamen”, incluyéndose también al domicilio o no, las fricciones con la interpretación del TC están más que justificadas.

Además, no sólo puede objetarse que, tanto el art. 141 LGT como el art. 39 RGIT, han quedado en una muy mala posición tras la STC 66/1999, pues aunque no la contradicen textualmente, su inadecuación depende de la interpretación que se dé a sus términos, sino que, en otros muchos puntos, el precepto legal se ha quedado rezagado, y, además, en un tema tan importante como el de establecer las disposiciones normativas que disciplinan el ejercicio de derechos en las relaciones con la Administración tributaria. No se prevé en el precepto legal ninguna garantía más allá de la autorización del superior jerárquico, debiendo acudir al art. 39 del RGIT, o incluso a otros preceptos dispersos de la LGT o del reglamento para deducir, por ejemplo, la presencia del sujeto en las actuaciones inspectoras domiciliarias, o la necesidad de que el consentimiento a una entrada domiciliaria sea expresa, etc. De hecho, el art. 31.5 RGIT dice que se deberá poner en disposición de la Inspección un lugar de trabajo adecuado y medios auxiliares necesarios cuando sus actividades se desarrollen en las oficinas o locales del sujeto, aunque acierta al disponer también que no se deberá perturbar el normal desenvolvimiento de sus actividades.

Esa alusión al domicilio ‘particular’ no favorece en nada el entendimiento del precepto, legal o reglamentario, donde se recoge, además, la referencia a la protección del domicilio únicamente de la persona física. No puede dejar satisfechos que todas las garantías establecidas ante una entrada por parte de la Inspección en los locales que no tengan la consideración de domicilio protegido por el art. 18.2 CE, pero donde, por ejemplo, se desarrollen actividades empresariales o profesionales, se limiten a la previsión de la posibilidad del sujeto de negar su consentimiento al acceso (art. 141.2 LGT) y a la necesidad de conseguir la autorización de un órgano administrativo (art. 39.2 RGIT), o su presencia física, sin regular más detalles. Posibilidad que resulta anulada, y deberá dejar entrar a los Inspectores “sin más trámites” cuando en dichas oficinas se deba tener a disposición de la Inspección de los Tributos la contabilidad y demás justificantes sobre su negocio (art. 39.2 segundo párrafo RGIT y art. 22 RGIT respecto de actuaciones de obtención directa ‘cerca de’ terceros). Esta alusión a la permisividad, “sin más trámites”, de la entrada de los Inspectores a las oficinas donde deba tener la contabilidad a disposición de la Inspección sobre el negocio se compadecerá mal con el art. 18.2 CE de considerarse que la protección constitucional del domicilio de los entes colectivos alcanza el lugar de dirección efectiva del mismo o donde se gestione principalmente el negocio.

Si acudimos a los preceptos que regulan la entrada en el domicilio insertos en el procedimiento de recaudación, en los artículos 133.4 LGT y 115.4 del RGR se recoge la exigencia de mandamiento judicial para la entrada o registro domiciliario si el afectado -que puede ser, no sólo el deudor tributario, sino un tercero obligado al pago- no consiente la entrada en su domicilio para realizar la traba de los bienes necesarios. En este caso, nada se especifica en los preceptos citados (como ocurre con el art. 39 RGIT), siendo exigible, por tanto, la autorización judicial tanto si se trata de acceder al domicilio de persona física, de persona jurídica o del resto de “colectividades”.

Sin embargo, respecto de este procedimiento de recaudación, el art. 115 del RGR realiza varias puntualizaciones de interés. Por una parte, recoge la posibilidad de que los bienes que se pretende embargar se hallen en “locales de personas o Entidades distintas del deudor”, donde se debe acudir con carácter previo a la entrada domiciliaria, sin advertir que éstos también pueden tener la consideración de domicilio de una persona jurídica, y recibiendo, por tanto, la protección constitucional. El precepto no deslinda según los locales -v.gr. el despacho profesional donde se

diriga la entidad o se custodien los documentos-, sino que únicamente establece las previsiones destinadas a garantizar la efectividad del ejercicio de esa actuación de embargo, como la posible adopción de una medida cautelar cuando, personado el agente y habiendo ordenado la entrega de los bienes, el depositario o personal que de él dependa se negare a la entrega inmediata o ésta fuere imposible; pudiendo, entonces, precintar o adoptar cualquier otra medida necesaria para impedir su sustitución o levantamiento.

Por otra parte, el art. 115.4 RGR dispone que, una vez finalizada la traba de bienes en los lugares donde no sea necesaria la entrada en el domicilio o en los “restantes edificios o lugares de acceso dependientes del consentimiento de su titular”, se necesita autorización judicial para la entrada en el “domicilio” que pretenda cubrir el importe estimado de aquéllos; con lo cual, establece que la intervención judicial no será necesaria para la entrada en esos restantes edificios o lugares cuyo acceso dependa del consentimiento del titular<sup>207</sup>. Como hemos reflejado, el art. 91.2 de la LOPJ, para la ejecución forzosa de actos administrativos, determina la necesidad de autorización para la entrada en los “domicilios” -con lo que recoge la doctrina constitucional que lo desliga del lugar de residencia habitual exclusivamente- y en el resto de lugares (habiendo suprimido la referencia a edificios, que establecía el art. 87.2 LOPJ) dependientes del consentimiento del titular. No se ha recogido en el articulado de la LGT ni en el RGR esta autorización judicial para esos otros lugares, que, no obstante, la doctrina entendía que era destinada a proteger el derecho de propiedad, y no el de la inviolabilidad del domicilio.

#### **4.2.2.2.1.1.- LA REGULACIÓN ITALIANA DE LA ENTRADA POR LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA EN LA VIVIENDA O EN LOCALES COMERCIALES, AGRÍCOLAS, O DONDE SE REALICEN ACTIVIDADES PROFESIONALES O ARTÍSTICAS**

A diferencia de cuanto sucede en España, la regulación legal italiana sí que ha establecido, más detalladamente, concretas previsiones para garantizar que la entrada de los órganos de la Administración tributaria en los locales donde se desarrollen actividades agrícolas, comerciales, industriales, profesionales o artísticas se realice de manera que se consiga la efectividad de la actuación de ‘accertamento’, pero sin menoscabar la posición jurídica del sujeto, que puede coincidir con el que está siendo sometido a inspección o, incluso, un tercero. Se ve favorecida, eso es cierto, por la remisión del art. 14 CI a la regulación legal por motivos fiscales, pudiendo distinguir entre todos esos lugares. Cuando se trate de la entrada en un domicilio o vivienda del sujeto, o en locales destinados a uso de vivienda y como lugar de trabajo (art. 52.1 DPR IVA), se debe obtener la autorización previa del Procuratore de la Repubblica. Según ha venido exigiendo la jurisprudencia, esa intervención autorizatoria deberá dirigirse a verificar la proporcionalidad entre las pruebas que se espera descubrir y el sacrificio que se impone al contribuyente, y a comprobar los requisitos formales de procedimiento, como la motivación de la solicitud por el órgano administrativo.

Se diferencia el régimen jurídico según se proceda a la entrada con específica autorización del ‘capo dell’ufficio’ procedente en cualquier local industrial, comercial y agrícola, o si la entrada

---

<sup>207</sup> Según GÓMEZ CABRERA, C., *Discrecionalidad...*, op. cit., pág. 259 y ss., en dichos lugares cerrados y dependientes del consentimiento de su titular, cuando éste no consienta, no podrá realizar la entrada por la fuerza, sino que deberá disponer de autorización judicial, pues se trataría de una ejecución forzosa de un acto administrativo y que supone la entrada en uno de los lugares que menciona el art. 91.2 LOPJ; además, que respecto de esos otros lugares cerrados se protege el derecho de propiedad del sujeto, aunque, en cierto modo también, el de intimidad.

se pretende en aquellos lugares donde se ejerce una actividad artística o profesional. La Ley de 30 de diciembre de 1991 introdujo una modificación importante en el régimen de la entrada en locales para proteger el secreto profesional. De hecho, con anterioridad a dicha reforma se establecía que el acceso a los locales donde únicamente se ejerciesen actividades profesionales o artísticas necesitaba de la autorización del Procuratore de la Repubblica. Al suprimirse esa específica autorización del Procuratore, la doctrina se mostraba dividida ante si se había introducido o suprimido una garantía<sup>208</sup>, pues, durante el periodo en que se exigía la autorización, la legislación no especificaba los presupuestos específicos exigibles ante tal posibilidad<sup>209</sup>, no requiriéndose la motivación de esa autorización. Incluso, según Salvini<sup>210</sup>, como se concedía la venia judicial antes de realizar efectivamente la entrada en esos locales, no se podían controlar los específicos documentos o noticias que el propio profesional considerase cubiertos por el secreto; y, asimismo, porque no era necesaria la autorización para la entrada en cualquier estudio profesional, sino únicamente en aquéllos donde no se desarrollasen actividades comerciales o agrícolas.

Ante tal situación, la citada Ley de 1991 introdujo una regulación que potenciaba los ya vastos poderes de control de la Administración tributaria<sup>211</sup>, pero que introducía 'criterios más

---

<sup>208</sup> PEZZOTTI, F., "Gli accessi della polizia tributaria presso gli studi professionali", *Riv. Il Fisco*, n° 25, 1987, pág. 4050, aun sin considerar la autorización judicial como 'acto debido', sino más bien con un carácter meramente formal, entendía esa necesidad de autorización del Procuratore como un injusto privilegio, incluso no adecuado a los dictados constitucionales, al no tutelarse una categoría bien delimitada de personas sino un tipo de ejercicio de actividad, la de los artistas y profesionales, normativamente delimitada de manera residual e indefinida. Este autor acaba su estudio alertando que "una excesiva, injustificada dilatación de la tutela del secreto profesional debe valorarse con mucha cautela, pues podría prestarse a maniobras elusivas, despreciando los principios constitucionales de solidaridad y de igualdad, de los cuales el participar en los gastos públicos según la capacidad contributiva constituye indefectiblemente su corolario".

<sup>209</sup> Este cambio contó con numerosos detractores, incluso durante la tramitación parlamentaria, pues creían ver un ataque a la categoría de los trabajadores autónomos. Frente a tales pareceres, se puso de relieve doctrinalmente que, con anterioridad a dicha reforma, para la entrada a esos locales se exigía la autorización del Procuratore, pero sin que la ley formulase ninguna exigencia ni impusiese ninguna condición para su otorgamiento, convirtiéndose en un mero control formal, en un 'acto debido' para el magistrado. Incluso se llegó a decir que si la autoridad judicial negaba el acceso a los estudios profesionales, teniendo en cuenta los contenidos de la Ley de 24 de abril de 1980, que recogía la manera de programarse la actividad de comprobación e inspección tributaria en Italia mediante sorteos y listas selectivas, impedía la realización de esos criterios y, por tanto, de los objetivos perseguidos por la ley. Ante tal situación, era suficiente únicamente con que los órganos inspectores solicitasen la autorización simplemente indicando la necesidad de realizarla por su utilidad para el 'accertamento'. Y ante la legitimidad de la solicitud, el magistrado no podía pasar a analizar otros requisitos, teniendo que autorizarla; lo cual, en definitiva, ponía de relieve la carencia de garantía de dicha autorización, suponiendo, en realidad, una ralentización de la actividad inspectora.

<sup>210</sup> Vid. SALVINI, L., "Accesso e ispezione...", *op. cit.*, pág. 28, y también, *La partecipazione...*, *op. cit.*, pág. 371 y ss; Asimismo vid. FALSITTA, G., "Ancora qualche spunto in tema di salvaguardia del 'segreto professionale' e di accertamenti fiscali 'per campione'", *Giurisprudenza Commerciale*, 1976, págs. 602-609.

<sup>211</sup> Así especificado por FALSITTA, G., "Accessi, ispezioni e verifiche dell'amministrazione finanziaria negli studi professionali", *Giurisprudenza Commerciale*, 1976, pág. 329. El texto del precepto es el siguiente: "Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della

racionales' con las miras puestas en tutelar adecuadamente 'la riservatezza' de las profesiones intelectuales<sup>212</sup>; incidiendo, sobre todo, en una efectiva protección del secreto profesional, pero suprimiendo la necesidad de obtener la autorización del Procuratore della Repubblica, a no ser que tengan su sede en el mismo lugar donde tenga establecida el sujeto su vivienda ('abitazione'). Por contra, los inspectores actuarios únicamente deberán obtener la autorización administrativa del jefe del 'ufficio' de quien dependan<sup>213</sup>, y procederán a dicho acceso durante el tiempo de apertura del mencionado local, teniendo en cuenta el normal desarrollo de la actividad.

En consecuencia, a partir de 1991, la autorización del Procuratore será necesaria solamente para acceder a lugares que también se destinen efectivamente a vivienda ('abitazione'), o también en lugares diversos de los citados expresamente en el art. 52 del DPR citado, y que serán lugares donde no se desarrolle ninguna actividad comercial o agrícola, oficinas de entes colectivos que no ejerciten actividades industriales, comerciales o agrícolas (como, por ejemplo, 'circoli privati'). Con la particularidad de que, en este segundo caso, se necesitará la concurrencia, también, de graves indicios de infracción tributaria que justifiquen dicha entrada y la necesidad de buscar documentos, contables o no, y cualquier otro elemento idóneo para probarla<sup>214</sup>.

---

Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato".

<sup>212</sup> Vid. GRADI, S., "Controlli ai professionisti. Rivoluzionata la procedura per eseguire gli accessi e la ricerca documentale negli studi professionali. Maggiore tutela per il segreto professionale", *Riv. Il Fisco*, n° 6, 1992, pág. 1312, y POLLARI, N., y GRAZIANO, G., "L'accesso negli studi professionali per fini fiscali", *Riv. Il Fisco*, n° 11, 1992, pág. 2916, autores que ponen de relieve la posibilidad de acceder a los despachos profesionales distinguiendo varias situaciones: si es el propio profesional el sujeto sometido a la actividad inspectora, por una parte, y, por otra parte, cuando el profesional tiene la documentación en su despacho perteneciente al sujeto que se está inspeccionando, así como si el despacho es la sede de la empresa, siendo en estos dos últimos supuestos donde se puede plantear la posible colisión con el secreto profesional.

<sup>213</sup> Por su parte, DE SIMONE, F., "Quali sono le forme e le modalità di accesso", Scheda 9, fase ejecutiva, *Insero del Corriere Tributario*, n° 30, 1996, pág. 28, considera necesaria la forma escrita, y cita diversas resoluciones jurisprudenciales que así lo exigen. Por ejemplo, la Comm. Trib. Centr., Sez XV, dec. 9 octubre de 1989, n. 5901, *Corr. Trib.*, n° 48, 1989, pág. 3390, justificaba la forma escrita de la autorización por la necesidad de "evitar equívocos sobre la legitimidad de la inspección en caso de terceros". Tal y como indica la Circular del Comando Generale de la Guardia di Finanza, n° 1, 1988, el sujeto está legitimado para solicitar la obtención de una copia de la autorización. La autorización debe contener los siguientes extremos: fecha, tipo o naturaleza de la actividad inspectora (v.gr. intervención general, o parcial a los fines del IVA, etc.); datos del sujeto; ubicación del local y datos de los actuarios.

<sup>214</sup> DE SIMONE, F., "Quali sono...", pág. 27, afirma que en este caso, la autorización, aunque emanada por la autoridad judicial según los dictados de los arts. 13 y 14 de la CI, tiene carácter administrativo. Es más, según sentenció la Cassazione, Sezione Unite, 8 de agosto de 1990, n. 8062, y también la Cass., Sez. III pen., 4 de mayo de 1991, n. 2021, esta autorización judicial "es alegable ante el juez ordinario y el juez tributario en la sede competente, pero no susceptible de directa impugnación en lugar distinto de donde se discuta por las partes la legitimidad de la pretensión tributaria a la cual está funcionalmente unida según la ley". Si se trata de locales sólo dedicados a habitación, la autorización de constatar "la concreta subsistencia de graves indicios de violaciones de normas tributarias" (Cass., Sez. III pen., 16 noviembre de 1995, n. 3287). Tratándose de una actividad administrativa, tal y como afirmó la Cass., Sez III pen., 3 de mayo de 1995, n. 2491, no serán exigible "las garantías de defensa que establece el procedimiento penal". Si son locales también destinados a vivienda, la autorización únicamente no necesita motivación, sino que debe indicarse la coincidencia entre domicilio y despacho profesional. Según el art. 200 del Codice di procedure penale, podían alegar el secreto profesional: "gli avvocati, i procuratori legali, i consulenti tecnici, i notai, i medici e i chirurghi, i farmacisti, le ostetriche e ogni altro esercente una professione sanitaria, nonché gli esercenti altre professioni ai quali la legge riconosce la facoltà di astenersi dal deporre

Además, ha sido introducida la exigencia de que, cuando se produzca la entrada en esos locales, esté presente el titular del estudio o un delegado suyo<sup>215</sup> (en España, exigido por el art. 142.1 LGT y art. 25 RGIT), pudiendo intervenir para evitar el examen de materiales o documentos que pudieran resultar protegidos por el secreto profesional. Pero esta misma razón puede evidenciar problemas de aplicación práctica. La norma únicamente exige la presencia de uno de estos sujetos como condición que legitima la actividad, pero no prevé ninguna modalidad de ejecución del acceso mediante la cual los órganos inspectores puedan asegurarse la presencia del sujeto en ese momento<sup>216</sup>, ni, en su caso, adoptar medidas cautelares<sup>217</sup>. Tampoco recoge el modo en que deba acreditarse la designación de esa persona, aunque la doctrina se muestra partidaria de exigir la forma escrita<sup>218</sup>. Si son varios sujetos los que desarrollan su profesión en dicho local, es de suponer que cada uno de ellos tiene el derecho a estar presente en el momento del acceso en los locales donde se custodien los documentos que afecten a su actividad.

Otra cuestión importante se plantea en Italia cuando, con motivo de la entrada en un despacho profesional<sup>219</sup>, se encuentren documentos sobre la situación tributaria de terceros y que puedan

---

determinata dal segreto professionale, tra quelli i dottori commercialisti, e i consulenti del lavoro”.

<sup>215</sup> Vid. SALVINI, L., “Accesso e ispezione...”, *op. cit.*, pág. 30. Pone de relieve que una interpretación rígida de esta norma podría suponer la imposibilidad de realizar actividades de inspección tributaria, pues sería suficiente con que, cuando se acercasen los uffici o militari de la Guardia di Finanza a la puerta, bastaría con que a éstos se les comunicase “por favor, el titular no está, vuelvan mañana”. También explica que, obviamente, no resultará lógico en la práctica que el titular extienda una autorización escrita permanente a otro sujeto, ese ‘delegado’, para que la Administración tributaria pueda entrar en esos lugares cuando él esté ausente, ni, tampoco, que si el titular no está presente, pueda conceder la autorización en ese momento. Por tanto, concluye que “no parece existir otra alternativa que los funcionarios esperen pacientemente el retorno del titular”. En la práctica, lo más lógica será que estos funcionarios se aseguren, sin levantar sospechas, de la presencia del titular antes de efectuar el acceso para asegurarse de que podrán realizar el control previsto.

<sup>216</sup> Es más, incluso GRADI, S., “Controlli ai professionisti...”, *op. cit. ut supra*, pág. 1315, observa como esta novedad puede conllevar a una nueva manera de entender la relación entre el Fisco y el contribuyente, pues, a diferencia de cuanto sucede en Francia y en los Estados Unidos, en Italia, como en España, la Administración, con las miras puestas en maximizar los resultados de su actuación, procedía a la entrada en los locales sin dar una previa comunicación al sujeto y así poder contar con el factor sorpresa. Parece que se podrá convertir, dentro de poco en Italia, en necesaria la comunicación previa al sujeto de que se ha comenzado una actividad de inspección tributaria para que éste pueda así asegurar su presencia en el momento de realizar la entrada en el local. A éste únicamente se le pide que asista, pero sin que se disponga la necesidad de que con anterioridad se le haya avisado de que va a llevarse a cabo una entrada en sus locales; ni siquiera de que, habiéndosele avisado, deba estar disponible en ese momento en el local. Tampoco viene establecida ninguna formalidad que deba observar la delegación a otra persona para que esté presente en las actuaciones inspectoras desarrolladas en esos locales. Tal y como recoge CAPOLUPO, S., “Accesso negli studi...”, *op. cit.*, pág. 5095, la eventual ausencia de delegación a ese otro sujeto, aunque éste consintiese el acceso, supondrá la nulidad del acto impositivo. Además, la doctrina italiana ha puesto de relieve la circunstancia de que esta exigencia de presencia del titular o de un delegado de éste únicamente se exige en el apartado primero del precepto reformado, el relativo a la actividad de entrada, no así en el nuevo apartado tercero, relativo a la actividad de ‘ispezione’.

<sup>217</sup> Vid. también CAPOLUPO, S., “Accesso negli studi...”, *op. cit.*, págs. 5093-5094, quien analiza la posibilidad de adoptar medidas cautelares cuando el titular del estudio no esté presente.

<sup>218</sup> Vid. CERVONE, “Le modifiche al segreto bancario ed al segreto professionale contenute nel disegno di legge di accompagnamento alla Finanziaria 1992”, *Riv. Il Fisco*, n° 41, 1991, pág. 6709.

<sup>219</sup> Cuando no se trate de una entrada y el ejercicio de ‘accertamenti o ispezione’ (art. 14.3 C. Italiana), sino del ejercicio de la actividad de ‘perquisizione’ (art. 14.2 CI) a desarrollar en el despacho de profesionales del derecho

poner de manifiesto la existencia de infracciones tributarias cometidas por éstos. Jurisprudencialmente, en un primer momento se consideraba que tal documentación debía considerarse inutilizable para regularizar la situación de este sujeto, puesto que la autorización reflejaba los límites subjetivos y materiales de la actividad inspectora. Sin embargo, se está consolidando otra línea jurisprudencial que considera que la autorización fija la ubicación exacta de los locales, pero no tiene que delimitar la adquisición de las pruebas allí conseguidas, aunque se refieran al sujeto que la autorización mencione o a otro diferente<sup>220</sup>.

---

(art. 52.3 y 103 del codice di procedura penale), se exigen unas garantías procedimentales especiales. Deberá avisarse previamente al Consejo de la Abogacía (Consiglio dell'Ordine Professionale), personándose el magistrado, juez o ministerio público con autorización del juez. Para incautar cartas y documentos sobre la defensa jurídica del cliente sólo lo podrá hacer si es "cuerpo del delito".

<sup>220</sup> Con la primera orientación, la Comm. Trib. Centr., Sez. X, dec. 2 de febrero de 1994, n. 425, *Corr. Trib.*, n° 17, 1994, pág. 1112. Con la segunda orientación, la Cass., Sez. I, de 14 de octubre de 1995, n. 10761, *Corr. Trib.*, n° 4, 1996, pág. 339, con comentario de S. STUFANO. Por su parte, UCKMAR, V., y MARCHESELLI, A., "Il diritto tributario tra...", *op. cit.*, pág. 241, duda sobre la posible utilización de los datos recogidos en una entrada también para el procedimiento de comprobación de terceras personas distintas. Sobre todo, en los casos de entradas donde se exige la autorización judicial, dudando si la utilización respecto de terceros se subordina a una manifiesta y explícita autorización judicial. Vid., también, SCHIAVOLIN, R., "Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni", *Riv. Dir. Trib.*, 1996-II, pág. 910.



**CAPÍTULO VI.- EL CONSENTIMIENTO Y LA  
AUTORIZACIÓN JUDICIAL DE ENTRADA  
DOMICILIARIA EN EL MARCO DE UN  
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**





## **CAPÍTULO VI.- EL CONSENTIMIENTO Y LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL DE ENTRADA DOMICILIARIA EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**

### **1.- EL CONSENTIMIENTO COMO CAUSA LEGITIMADORA DEL ACCESO DOMICILIARIO. ¿HACIA UN CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE ‘TITULAR’?**

Una de las causas legitimadoras de la entrada o registro en el ámbito domiciliario -que según la STC 66/1999 es integrante de la “definición constitucional del derecho”- viene establecida expresamente en el art. 18.2 CE: el *consentimiento del titular*<sup>1</sup>. La *Sentencia del TS de 27 de enero de 1992*, afirmó, sin embargo, que el precepto constitucional arbitra una doble vía formal para acceder al domicilio: “el mandamiento judicial y el consentimiento del propietario (sic)”. Como se aprecia, la lectura que se ha hecho de esa exigencia constitucional de intervención del sujeto no obtiene una interpretación unívoca, sin que haya sido tampoco resuelta por algunas resoluciones judiciales.

Como es lógico, por ser exigencia constitucional, resulta prevista también en la normativa tributaria que regula las actuaciones de la Inspección o Recaudación de los Tributos en dicho ámbito (art. 141.2 -implícitamente-, y en el 133.4 LGT). A su vez, esta intervención del sujeto es requerida también por la citada norma legal y los reglamentos de desarrollo para la entrada, reconocimiento o registro en otros locales distintos del domicilio, aunque tampoco en todos<sup>2</sup>. Ni qué decir tiene que esta posibilidad necesita de una compaginación con lo dispuesto en la STC 66/1999, de 26 de abril, f.j. segundo y tercero, al concretar el domicilio protegido constitucionalmente de una persona jurídica en “los espacios físicos que son indispensables para desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas”, pero no a cualquiera de esos espacios, sino concretando a los que constituyan “el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento que de ella dependa”, así como a aquellos lugares que sirvan “a la custodia de los documentos o soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”.

La alusión concreta que realiza el art. 18.2 CE a la necesidad de asentimiento de un sujeto que resulta ser el ‘titular’, no es utilizada, por regla general, en la normativa tributaria. El art. 141.2 LGT se refiere a la posibilidad de que el “dueño o morador de la finca o edificio o persona bajo cuya custodia se halle” consienta el acceso a los Inspectores de los Tributos. Mientras que el art. 39 del RGIT, en su apartado tercero y cuarto, alude al consentimiento del “interesado”; circunscribiendo el apartado tercero a la previsión de consentimiento del ‘interesado’ en caso de

---

<sup>1</sup> Vid. la STS, de 19 de septiembre de 1994, en su f.j. tercero, donde, al analizar la autorización que supone el consentimiento otorgado por el sujeto, llega a afirmar que: “La interpretación de esta autorización ha de hacerse restrictivamente, de la manera más favorable para la pervivencia del derecho fundamental (*in dubio libertatis*), pero, en definitiva, y de acuerdo con la doctrina sentada también en las *Sentencias, de 18 de febrero de 1994, 21 de julio de 1993 y 8 de marzo de 1991*, la conclusión de si hubo o no consentimiento ha de hacerse interpretando a su vez el propio comportamiento del acusado, antes, durante y después del registro, no siendo comprensible que quien ha sufrido un agravio tan importante, como es el penetrar a la fuerza en su domicilio, no diga nada en absoluto, ni entonces ni después, cuando declara ante las autoridades judiciales”.

<sup>2</sup> Por ejemplo, el art. 39.2, segundo párrafo, del RGIT dispone que los “interesados deberán siempre, sin más trámite, permitir el acceso de la Inspección a sus oficinas donde hayan de tener a disposición de aquélla durante la jornada laboral aprobada para cada Empresa su contabilidad y demás documentos y justificantes concernientes a su negocio”.

entrada en el domicilio “particular”, mientras que en el apartado cuarto se requiere de la conformidad del “interesado o custodio” de las fincas. En la entrada domiciliaria para la recaudación tributaria, el art. 133.4 LGT alude al consentimiento del “afectado”, y el art. 115.4 del RGR al del “titular”. Y, en relación con este último, el art. 119 LGT establece que la Administración tendrá el derecho de considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un Registro fiscal u otros de carácter público, salvo prueba en contrario.

Aunque pudiera pensarse que ese asentimiento del sujeto se convierte en la principal garantía y exigencia que puede justificar la intervención domiciliaria, sin embargo, puede afirmarse que la autorización judicial ostenta una posición o un carácter más fuerte. Así lo entiende el *Auto del TC 129/1990, de 26 de marzo*, al establecer que: “de estos dos títulos (el consentimiento y la autorización del juez), el *primero es más débil que el segundo*, por cuando no sólo en defecto del consentimiento del titular, sino también *en contra* de él, puede la autoridad pública penetrar en el domicilio si está habilitada a tal efecto por una autoridad judicial”.

Resulta procedente concretar, en consecuencia, tanto el alcance subjetivo de esa ‘titularidad’ que cita el precepto constitucional, como la adecuación o no al mismo de las expresiones plasmadas en la normativa tributaria legal o reglamentaria. A su vez, trataremos de deducir el peso y el juego de ese consentimiento del sujeto respecto a la autorización judicial, así como, por último, atenderemos a las garantías, exigidas o exigibles, a la hora de recabar el consentimiento para la entrada en el domicilio, advirtiendo el diferente trato que recibe ese asentimiento cuando se trata de lugares que no tienen la consideración de domicilio protegido constitucionalmente, y la nueva orientación que ha impuesto, sobre todo en cuanto a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, la STC 66/1999, de 26 de abril, especificando y reinterpretando las manifestaciones de la ínclita STC 137/1985 y la 64/1998, aunque sin contradecir radicalmente sus pronunciamientos. Esta protección a las personas jurídicas exige analizar la regulación jurídica existente, pero intentando advertir sobre su adecuación o no a esos nuevos pronunciamientos, para deducir posibles fricciones.

### **1.1.- CONSENTIMIENTO DEL ‘TITULAR’ DEL DOMICILIO O DEL ‘TITULAR’ DEL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO POR EL DERECHO.**

En primer lugar, nos corresponde concretar el sujeto que goza de la posibilidad de permitir o no la entrada o registro en un espacio físico que merece la protección del derecho constitucional del art. 18.2 CE. Es decir, de quién se predica esa titularidad de la posibilidad de asentir o no, y, por ende, determinar quién resulta legitimado constitucionalmente para oponerse a una entrada domiciliaria. Esta cuestión es traída a colación al no estar claramente determinada la mención subjetiva aludida en el art. 18.2 CE. De hecho, una interpretación puede hacerse atribuyendo esa posibilidad de consentir o negar la entrada o el registro únicamente al titular jurídico -¿acaso solamente el propietario?- de la morada o del lugar donde el sujeto resulte protegido constitucionalmente.

Sin embargo, también puede considerarse que la posibilidad de asentir esa entrada en dicho ámbito espacial se atribuye a todo sujeto que resulte ser titular del derecho; es decir, a toda persona que, justificada y legítimamente, sea titular de ese derecho por encontrarse en un lugar considerado domicilio ‘constitucional’ y donde goce de la libertad más íntima y privada<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Resulta destacable la afirmación de GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, P. J., *La inviolabilidad...*, op. cit.,

Evidentemente, esa referencia a la titularidad justificada y legítima no puede suponer que la Constitución se tenga que ocupar ni preocupar de proporcionar una regulación de los modos de adquisición o disfrute del bien (mueble o inmueble) donde se identifica el lugar que puede constituir 'domicilio'<sup>4</sup>. Sino que se pone de manifiesto para reflejar que, de acogerse esta interpretación, lo irrelevante es el título jurídico que legitima la estancia o permanencia del sujeto titular del derecho en el lugar considerado domicilio a efectos de la protección constitucional. De ahí que baste con que el sujeto se halle en él de manera legítima y sobre él desarrolle su libertad, y vierta su vida privada, manteniendo excluidos a los terceros.

Dar solución a esta cuestión nos permite, a su vez, determinar si los demás moradores o personas que se encuentran en el espacio físico protegido constitucionalmente por el art. 18.2 CE -sea una persona física o, incluso, un ente colectivo-, pueden consentir con validez la realización, en ese marco, de una actuación inspectora o recaudadora. E, incluso, será necesario analizar qué ocurre si su asentimiento es contrario al que otorga el titular 'jurídico' del domicilio<sup>5</sup> -así puede ocurrir, por ejemplo, en viviendas que se encuentren arrendadas o subarrendadas, o que sean disfrutadas en precario<sup>6</sup>-.

Por no mencionar la dificultad de determinar los sujetos que pueden consentir o negar su consentimiento a la entrada en el domicilio de una persona jurídica. La dificultad y el casuismo que conlleva solventar esta cuestión es directamente proporcional al pronunciamiento del TC en la S. 137/1985. La cuestión planteada refleja las dificultades que surgen a la hora de buscar un asidero o explicación jurídica -válida y coherente-, para 'extender' a las personas jurídicas este derecho. Aunque alguna conclusión nueva se desprende de la STC 66/1999, de 26 de abril, pues muchos interrogantes permanecían sin respuesta. Piénsese en grandes sociedades mercantiles, con numerosas sedes o "establecimientos" -como cita la STC 66/1999-, e, incluso, en sociedades extranjeras con varias oficinas o establecimientos en España desde donde puede llevarse a cabo "la dirección de la sociedad o del establecimiento en cuestión" o donde se "custodie la documentación". En estos casos, se exagera la dificultad, no sólo de aclarar el lugar que sea su

---

pág. 169, cuando, al exponer las limitaciones de este derecho, señala: "1) cuando se disfrute del consentimiento del titular del derecho (art. 18.2 Constitución)". También GONZÁLEZ RIVAS, J. J., "El art. 87.2 de la LOPJ: consideraciones...", *op. cit.*, pág. 568, se refiere a "la facultad del titular del derecho sobre el domicilio".

<sup>4</sup> Vid., también, en tal sentido, PACE, A., *Problematica delle libertà...*, *op. cit.*, pág. 200.

<sup>5</sup> Puede traerse a colación la situación que comentaba STENDARDI, "Un insospetato riflesso dell'art. 14 della Costituzione", *Il foro padano*, 1950, pág. 14 y ss., y que traía causa de una resolución dictada por el Pretore di Napoli el 20 de agosto de 1949. La cuestión venía referida a que Tizio subarrendó dos locales del propio apartamento a Cayo, pero, con posterioridad, pidió que finalizase el arrendamiento por incumplimiento contractual de Cayo; este último argüía en su favor la prórroga legal del contrato. El Pretore, sorprendentemente, pretendiendo proteger la libertad en la propia casa, confundió la limitación de la libertad domiciliaria con la limitación de la libre disponibilidad de un bien.

<sup>6</sup> Vid., más extensamente, MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental...*, *op. cit.*, pág. 103 y ss. Por ejemplo, la STS de 7 de abril de 1995 (Ar. 2836), cuando analizaba la distinción entre lugar abierto al público, lugar público y lugar cerrado, para discernir qué entender por domicilio, afirmaba que "ni los almacenes, garajes, zaguanes, bares, locales de esparcimiento, almacenes, etc., forman parte de la privacidad de quienes ejercen sus funciones laborales en los mismos o de quienes sean sus titulares, directores o propietarios (...)". El artículo 551 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal considera prestado el consentimiento por "aquel que, requerido por quien hubiere de efectuar la entrada y el registro para que lo permita, ejecuta por su parte los actos necesarios que de él dependan para que puedan tener efecto sin invocar la inviolabilidad que reconoce al domicilio el artículo 14 (actualmente artículo 18.2) de la Constitución del Estado".

‘domicilio constitucional’, sino, además, de concretar los sujetos legitimados para otorgar el consentimiento válido. O, incluso, el caso de que, en un mismo local, se pueda considerar que se halla el ‘domicilio constitucional’ de varios entes colectivos por ejercerse en él la dirección del mismo o la dirección de un establecimiento, o, incluso, porque “sirva a la custodia de su documentación” (STC 66/1999) de cada uno de ellos.

Muchos son, pues los interrogantes a que debemos atender, acudiendo, para desentrañarlos, a la normativa jurídico-tributaria, y, ante sus silencios, más concretamente a las resoluciones jurisprudenciales y a su interpretación.

La Constitución no otorga la cualidad de inviolable al domicilio en atención a la titularidad subjetiva sobre la que recae el derecho, como no puede ser de otra manera, al menos para las personas físicas, si lo que se pretende es garantizar la protección de un ámbito espacial donde se refleja la vida privada<sup>7</sup> (STC 22/1984). Más problemas presenta esta afirmación en cuanto a las personas jurídicas. Y buena muestra de ello son los equilibrios que ha debido hacer para otorgar esa titularidad del derecho a las personas jurídicas, y la alusión que realiza en la STC 66/1999, de 26 de abril, f.j. segundo, a que “sin embargo, 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”.

Ahora bien, esta disgresión sobre la “titularidad” del derecho, es cuestión diferente -aunque ligada- a la de discernir sobre quién recae esa posibilidad de consentir o no esa entrada. Es decir, quién es el “titular” de ese derecho de permitir la entrada en un domicilio o forzar a que se disponga de autorización judicial. Y, en este sentido, la protección constitucional se concede independientemente de que el sujeto que se encuentra en la situación de defender ese ámbito domiciliario sea el titular jurídico o cualquier otra persona que en él se encuentre ostentando ‘título legítimo’ para ello<sup>8</sup>. Por tanto, resultan amparados por la protección constitucional del domicilio, tratándose del de una persona física, todos los sujetos que allí moren o ejerzan su libertad manifestando su vida privada; lo que se sitúen “legítimamente” en esa “morada o habitación de la persona, (que) entraña una estrecha vinculación con su ámbito de intimidad”, según la STC 66/1999. Únicamente se exige, además de esa vinculación con el bien jurídico que allí se protege y la manifestación de libertad y proyección de la vida privada que en él debe reflejarse, que sean mayores de edad y puedan prestar ese consentimiento libre y voluntariamente.

Será irrelevante el título jurídico que le una a ese espacio físico. Es decir, que no afecta que no sean los propietarios del inmuebles o tampoco titulares del arrendamiento, puesto que el bien jurídico protegido por este derecho ha resultado desvinculado, convenientemente, como ya hemos analizado, -y ha vuelto a recalcar la STC 66/1999, de 26 de abril- de la “propiedad de los inmuebles ni de otras titularidades reales u obligacionales relativas a dichos bienes que puedan otorgar la facultad de exclusión de terceros”. (Cfr. STC 149/1991 y 76/1992).

---

<sup>7</sup> CASAS VALLÉS, R., “Inviolabilidad domiciliaria y derecho...”, *op. cit.*, pág. 197.

<sup>8</sup> PACE, A., *Problematica delle libertà...*, *op. cit.*, pág. 203, considera titular de este derecho a cualquier sujeto, sea persona física o ente colectivo, siempre que sea jurídicamente capaz y desde el momento en que disponga libremente de un ámbito espacial.

De este modo, se atribuye la posibilidad de que, en ausencia del padre o de la madre o del titular 'jurídico' del domicilio, los hijos o cualquier persona que sea sujeto-agente de la libertad y la vida privada que se protege en la "vivienda o morada", nieguen el acceso a una actuación administrativa de inspección<sup>9</sup>. Ahora bien, sí que se exigirá, cuando menos, la legitimidad y la inmediatez en la posesión del espacio físico que reciba la consideración de domicilio<sup>10</sup>. Inmediatez que no significa presencia continua o que allí se encuentre justo en el momento de realizar la entrada, sino legitimidad actual en la posesión, pues igual protección se otorga, por ejemplo, a la vivienda habitual como a un chalet que únicamente se habite en verano, sin que, por ello, pueda entrarse en él cuando estén ausentes los sujetos.

Por tanto, no se requiere que la persona titular de este derecho a evitar la intromisión ajena tenga que ser necesariamente el propietario. Únicamente se exige que disponga de un poder de disposición sobre ese ámbito domiciliario. Dicho poder de disposición puede provenir de situaciones jurídicas subjetivas (propiedad, usufructo, arrendamiento...) o también de situaciones de hecho, v.gr. la amistad, convivencia de hecho, etc.. Tampoco pueden diferenciarse grados de protección constitucional distintos en función de esa relación, más o menos 'jurídica', del sujeto con el espacio físico<sup>11</sup>, sino, únicamente, en la legitimidad y en la instrumentación de ese ámbito espacial como reflejo de la vida privada del sujeto ligada al libre desenvolvimiento de su personalidad. También el TC asume esta orientación. Así, en las Sentencias 133/1995, f.j. cuarto, y la 228/1997, de 16 de diciembre, f.j. séptimo, afirmaron inequívocamente que este derecho

---

<sup>9</sup> Puede verse el caso, actualmente calificable, cuanto menos, de curioso, puesto de relieve por MEZZANOTTE, C., "L'ospite 'semipoturno' dinanzi alla Corte Costituzionale: note in tema di rilevanza e di libertà domiciliare", *Giu.Cost.*, 1970, págs. 2119-2129, cuando se produjo el pronunciamiento de la Corte Costituzionale de 2 de diciembre de 1970, relativo a la preferencia o no del consentimiento de la mujer para entrar en el domicilio familiar, habiéndose negado a ello el marido, o también el de una hija, estando en contra el resto de familiares (Así la Sez. Cass. de 19 de abril de 1982, *Arch.Pen.*, 1983, pág. 594). Vid. otras sentencias de esta guisa en FASSO, *La libertà domiciliare*. Milano, 1968, pág. 77. Por su parte, ABBAMONTE, G., "Disciplina vincolistica...", *op. cit.*, pág. 672 y ss., y VIRGA, P., "Ius excludendi...", *op. cit.*, pág. 223, consideraban que, en caso de convivencia o cohabitación, se otorgaban libertades separadas a las partes ocupadas por cada sujeto, y una libertad común para las partes comunes. Cfr. las Sentencias del TS, de 18 de junio de 1993, y de 12 de noviembre de 1991. La STS, de 9 de noviembre de 1994 (Ar. 8803), expresó que el consentimiento prestado por una persona mayor de edad y capaz, sólo puede entenderse nulo si concurre alguna de las causas que lo invalidan conforme a derecho (cita el error esencial, violencia, intimidación y dolo grave) (...). Debe agregarse que, sin perjuicio de que en los supuestos de domicilio compartido, puede ser suficiente la autorización de uno de los conviventes y titular del lugar (sic) en que el registro va a efectuarse"; cfr. también STS de 23 de diciembre de 1993 (Ar. 9710).

<sup>10</sup> Para PACE, A., *Problematica delle libertà...*, *op. cit.*, pág. 201, y PAPPERMAN, E., en la obra de I. von Münch, *Grundgesetz Kommentar*, pág. 552, es independiente de la licitud de esa situación de hecho. Es decir, la libertad del domicilio podrá realizarse durante todo el tiempo en que subsista el presupuesto de hecho de la posesión de un espacio separado.

<sup>11</sup> Vid. FRANCO ARIAS, J., "La entrada en...", *op. cit.*, pág. 591. También MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental...*, *op. cit.*, pág. 112, quien, además, exige la exclusividad en la posesión. Vid. MANTOVANI, F., *Diritto Penal*, *op. cit.*, pág. 418, considera que el título que legitime la protección del domicilio puede consistir en cualquier título legítimo de disfrute (propiedad, usufructo, uso, habitación, arrendamiento), o en una situación de hecho protegida por el ordenamiento jurídico (posesión, hospitalidad, convivencia familiar) o por trabajo. PACE, A., *Problematica delle libertà...*, *op. cit.*, pág. 201, llega a considerar indiferente la licitud o no de la posesión de tal espacio domiciliario. La Sentencia de la Audiencia Territorial de Albacete, de 15 de Mayo de 1989, afirma que es irrelevante la naturaleza jurídica de la situación que se pretende amparar con este derecho -sea posesión, mera detentación (sic), etc.- así como el título jurídico particular habilitante -sea propietario, arrendatario, usufructuario, comodatario...-, exigiendo únicamente que sea legítimo. Aunque también es necesario hacer notar la STS de 27 de abril de 1995 que decía: "No ha de tenerse en cuenta la legitimidad o ilegitimidad de tal ocupación".

“tiene por objeto proteger un ámbito de privacidad que se proyecta sobre un determinado espacio físico cuyo titular reserva y excluye del conocimiento ajeno, salvo que medie el consentimiento del interesado o la correspondiente autorización judicial. Por lo tanto, la entrada en el domicilio *sin permiso de quien lo ocupa*, ni estado de necesidad, sólo puede hacerse si lo autoriza o manda el Juez competente”. Y el TS, en la S. de 14 de noviembre de 1993, remite el contenido del concepto de domicilio a “cualquier lugar cerrado en el que pueda transcurrir la vida privada, individual o familiar, legítimamente ocupados, aunque la ocupación sea temporal o accidental”. Cfr., también, las Sentencias del TS, de 14 de enero, de 3 de julio y de 5 de octubre de 1992.

Todo cuanto antecede, como también destacó Pace<sup>12</sup>, no puede llevar a pensar que las vicisitudes que se produzcan en la titularidad del lugar que constituye domicilio no tengan ninguna influencia sobre este derecho y su disfrute. La tienen, pero en el sentido de que la inviolabilidad del domicilio presupone y necesita de la existencia de un ámbito espacial donde ejercitarse, independientemente del concreto ‘título jurídico’ en virtud del cual se posee ese bien o ese lugar convertido en ámbito domiciliario. Así pues, el requerimiento de consentimiento debe dirigirse al ‘titular’, y debe entenderse por el mismo a la persona que, efectivamente, desarrolla su libertad y vida privada dentro del espacio físico donde se pretende entrar. Si el sujeto que habita y desarrolla su vida privada ‘doméstica’ en dicho lugar no coincide con quien ostenta la titularidad jurídica sobre el bien (poseedor de hecho/propietario), ante terceros debe atenderse a la voluntad del primero. De hecho, como ha quedado reflejado, no se defiende la propiedad del inmueble u otra titularidad de un derecho real u obligacional sobre el mismo, sino el derecho a que se respete ese espacio domiciliario como ámbito de libertad y la vida privada que sobre él se vierte.

Dada la imposibilidad de formular generalizaciones, siquiera aproximativas, se debe, en cada caso concreto, realizar una interpretación de si las personas que se opongan resultan facultadas para ello al ser titulares, no en sentido jurídico respecto del lugar considerado domicilio, sino del bien jurídico vertido y desarrollado en el espacio físico que mediante dicha inviolabilidad se pretende garantizar. Por ejemplo, cualquier espacio de vida privada o morada de una persona física gozará de esta protección. En caso de observarse contraposición entre la voluntad de consentir de uno y la de prohibir la entrada, por otro, creemos que debe prevalecer el derecho de quien quiere mantener recoleto el domicilio<sup>13</sup>, aunque, como analizaremos, la importancia de esta disquisición pierde muchos enteros ante los órganos administrativos si se atiende a la posible autorización judicial de entrada.

Cuestión más problemática es la de concretar qué sujetos pueden consentir válidamente la entrada en el domicilio de las personas jurídicas -u otros entes colectivos que sean titulares de este derecho-. Esta cuestión debe ser analizada actualmente partiendo del relevante pronunciamiento del TC, en la S. 66/1996, de 26 de abril, pero, aunque aporta mayor claridad, tampoco resuelve definitivamente la cuestión. Ahora bien, lo cierto es que al haber circunscrito el ámbito considerado “domicilio” del art. 18.2 CE de las personas jurídicas, indirectamente, aporta mayores luces para deducir qué sujetos pueden asentir o no a esa entrada. Solución que era difícil siquiera vislumbrar cuando únicamente se contaba con la alusión de la STC 137/1985.

---

<sup>12</sup> PACE, A., *Problematica delle libertà...*, op. cit., págs. 200-201.

<sup>13</sup> CASAS VALLÉS, R., “Inviolabilidad domiciliaria y derecho...”, op. cit., pág. 197, considera que prevalece el derecho del que deniega la entrada ante el que admite, también si se trata de dos socios encargados de la administración de la sociedad.

Es necesario, como decíamos, acudir a la STC 66/1999, de 26 de abril, pues aporta mayores datos -se compartan o no-, que pueden ser utilizados en ese discernimiento. Esta S. alude a que las personas jurídicas merecen una “intensidad menor de protección” (f.j. segundo) a la hora de atribuirles el derecho del art. 18.2 CE. En consecuencia, la misma resolución limita para ellas la protección del ámbito domiciliario 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 de *custodia de los documentos o soportes* de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”. En todo caso, para estas personas jurídicas no se recurre al bien jurídico intimidad, sino a la protección que necesita la actividad que se desarrolla en ese espacio físico del que son titulares. Así resulta afirmado en el f.j. segundo de esta STC 66/1999. Con posterioridad, finaliza ese fundamento jurídico reduciendo esa inicial afirmación, al aunar los “ámbitos físicos que son indispensables para que (las personas jurídicas) 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”. Es decir, se ‘extiende’ esa protección propia de las personas físicas también a las jurídicas, pero solamente a un lugar donde se requiere de la reserva frente al conocimiento y la intromisión de terceros, por constituir el “centro de dirección” de la sociedad o de un establecimiento que dependa de la sociedad, o porque ese lugar sirva o sea útil para “custodiar los documentos o soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento”.

En consecuencia, parece lógico afirmar que resulten legitimados para alegar el derecho a la inviolabilidad de ese espacio físico de la persona jurídica los sujetos que, en ese concreto lugar y por hallarse allí centralizada la dirección de la misma”, realicen esa dirección de la sociedad o del establecimiento dependiente de la misma”. Mayores dificultades plantea concretar los sujetos que pueden oponerse o consentir a la entrada en un lugar que se considere domicilio constitucional de una persona jurídica por hallarse instrumentado para la “custodia de la documentación” y soportes de la “vida diaria de la sociedad o de su establecimiento”. Aunque, por lógica, debe ser atribuida ese derecho de negarse al sujeto que se encarga de dicha custodia, la dificultad se presenta para su determinación concreta en cada supuesto. En todo caso, quedan excluidos de otorgar consentimiento válido a efectos de este derecho fundamental, en consecuencia, al no entenderse ese lugar como domicilio protegido por el art. 18.2 CE para las personas jurídicas, los que se hallen al frente de un local comercial de la mercantil pero que esté abierto al público, o en locales, “aun de acceso sujeto a autorización, donde se lleva a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de una sociedad mercantil”, pero sin vincularse a esa dirección de la sociedad o de un establecimiento, ni tampoco a la custodia de su documentación.

Como vemos, aunque con la STC 66/1999 algo más se ha aclarado respecto a algunas de las cuestiones, tampoco se han resuelto netamente la cuestión, y será necesario atender a cada caso concreto, y, de ahora en adelante, a los sujetos que “dirijan” la sociedad o el establecimiento, o a los que “custodien” el lugar donde se halle la documentación o los soportes de la “vida diaria” de la sociedad o el establecimiento. Además de concretar el amplio abanico de sujetos que pueden ubicarse entre los que dirigen la sociedad o el establecimiento y que en ese “centro de dirección” de la misma o en el establecimiento desarrollan su actividad, también hay que atender a esos otros sujetos que se relacionen con el lugar que sirva de custodia de los documentos o soportes de la vida diaria de la misma. Dudamos de la atribución de ese derecho a denegar o consentir la entrada únicamente a los “titulares” registrales de la sociedad, siempre que no se sitúen en ese “centro de dirección” y realicen las actividades propias de ese ‘forum internum’ de la persona



jurídica; es decir, siempre que no desarrollen su actividad en el lugar donde se dirija la persona jurídica o el establecimiento dependiente de ella.

Con anterioridad a esta STC 66/1999, Alonso de Antonio entendía que podía consentir la persona física a cuyo nombre estuviese registrada la sociedad o el negocio. Creemos que de optar por esta solución únicamente, sería realmente difícil acudir a este sujeto para que ejercite su derecho de admisión, además de que se está relacionando el derecho del art. 18.2 CE con la titularidad jurídica de la entidad<sup>14</sup>. En todo caso, como hizo el ATC 171/1989, de 3 de abril, puede pensarse que el representante legal de la persona jurídica o del establecimiento dependiente de la misma tiene el derecho de consentir o no ese acceso a ese centro de dirección (cfr. art. 43.4 LGT y 26.3 del RGIT que fijan los representantes a efectos tributarios<sup>15</sup>). En este caso, las dudas se dirigen sobre la necesidad de exigir o no un apoderamiento formal o si basta con la comprobación de la situación de hecho.

Pero, además, consideramos también pertinente que si se pretende proteger el lugar donde se desarrolla la 'vida privada social' o, mejor, el 'forum internum' del ente o del establecimiento dependiente de la persona jurídica, que permite realizar sus cometidos libremente para alcanzar la finalidad que motivó su creación, los sujetos legitimados para asentir o denegar el acceso a los órganos de la Administración tributaria serán los que realicen, en ese ámbito 'domiciliario' de la persona jurídica o en el concreto establecimiento, esas funciones de dirección para la consecución del objeto social, o que se hallen a cargo de esos centros de dirección situados en ese "establecimiento dependiente", o que resulten encargados de los lugares que sirvan a la custodia de los documentos de la "vida diaria" de la sociedad o del establecimiento; incluso, cualquier otro sujeto cuando resulte expresa y formalmente apoderado por ellos.

## **1.2.- LOS DIFERENTES 'TITULARES' DEL DOMICILIO Y DE LOS RESTANTES LOCALES EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA: DUEÑO, MORADOR, INTERESADO, AFECTADO, DEUDOR, PERSONA BAJO CUYA CUSTODIA SE HALLEN LOS DIFERENTES LUGARES**

En caso de que, antes de producirse dichas actuaciones de la Administración tributaria, medie consentimiento del sujeto, tanto la Inspección como Recaudación de los tributos pueden ejercitar la potestad de entrada, reconocimiento o registro -cumpliendo las restantes exigencias y garantías- en cualquier lugar. Será indiferente que se trate del propio domicilio de una persona física o de una persona jurídica, bien se trate de locales donde se desarrollen actividades empresariales o profesionales o cualquier otro lugar con interés y relevancia para esas actuaciones administrativas tributarias. Ahora bien, como apreciaremos enseguida, la terminología empleada por la LGT y sus reglamentos de desarrollo es variada, y presenta cuestiones de interés.

---

<sup>14</sup> Vid., respectivamente, ALONSO DE ANTONIO, A. L., *El derecho a ...*, op. cit., pág. 113 y 114, así como HINOJOSA SEGOVIA, R., *La diligencia de entrada y registro...*, op. cit., pág. 80.

<sup>15</sup> Como ha quedado reflejado, el art. 26.3 del RGIT, establece que por las personas jurídicas actuarán ante la Inspección las personas que ocupen los órganos de representación de la misma, según la ley o acuerdo del interno. En el apartado cuarto de este precepto reglamentario, y en el art. 43.4 de la LGT, se determina que, tratándose de entidades del art. 33 LGT, los copartícipes o cotitulares del ente o comunidad podrán nombrar un representante de la Entidad, "siempre que resulte acreditada fehacientemente" su representación, puesto que, en caso contrario, lo será quien aparentemente ejerza la gestión o dirección del mismo, o, en su defecto, cualquiera de sus miembros.

### **1.2.1.- LAS ALUSIONES DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA ANTE ACTUACIONES INSPECTORAS**

La LGT, en su artículo 141, determina la necesidad de requerir el consentimiento del “dueño o morador de la finca o edificio o la persona bajo cuya custodia se hallare el mismo...”, aunque no lo circunscribe al domicilio. En dicho precepto se mencionan, expresamente, tres figuras subjetivas: tanto el titular jurídico en concepto de dueño del lugar, como la persona que lo habita o es su morador, así como el sujeto a cuyo cargo, cuidado y vigilancia se encuentra el edificio. Por tanto, en este precepto legal no se realiza una referencia expresa y separada al sujeto que puede consentir la intromisión domiciliaria, sino que parece ser aplicable al amplio conjunto de locales que después se mencionan. De todos modos, también puede relacionarse al ‘morador’ con el español o extranjero que habita el domicilio ‘particular’, y que resulta regulada en el art. 141.2 LGT, con lo que se predicaría la aplicabilidad de ese inciso inicial del art. 141 LGT a todos los supuestos distintos recogidos en el precepto. Efectivamente, si se acepta, como hace la STC 66/1999 en su f.j. segundo, que el domicilio constitucionalmente protegido de las personas físicas es “la morada o habitación de la persona”, esa alusión al morador en el art. 141 LGT se corresponde con la persona física legitimada para asentir una entrada en un “domicilio particular”.

La alusión conjunta al dueño o morador de la finca o edificio<sup>16</sup>, o a su custodia, permite entender que se quiere proteger tanto al titular ‘jurídico’ en concepto de propietario, como a cualquiera que, legítimamente, sea titular del derecho, independientemente del concepto jurídico que legitime su vinculación con ese espacio físico. Y, respecto de ambos, también al sujeto que se halle custodiando ese ámbito espacial, aunque no sea ni el titular jurídico en concepto de dueño ni tampoco el morador legítimo, independientemente del título justificativo. En este sentido, puede afirmarse que esta alusión del art. 141 LGT se ciñe, aun siendo muy anterior a ella, a la orientación tomada por la STC 66/1999, y que esas expresiones son aplicables a la inviolabilidad del domicilio tanto de una persona física como de la persona jurídica.

Ya ha quedado reflejado que la Sentencia citada alude a la protección del espacio físico en que consiste el “centro de dirección de la sociedad” o de un “establecimiento de la misma”, así como a aquel lugar que sirva a la custodia de los documentos de esa sociedad o del establecimiento. Por tanto, puede pensarse en la posibilidad de extender esa expresión -“persona bajo cuya custodia se hallare el mismo”- a los sujetos que dirijan o se hallen al cargo o a la custodia de esos lugares, aunque pueden adoptarse varias interpretaciones. A nuestro entender se refiere, no tan sólo a toda persona que en ese momento se halle al cuidado de ese concreto ‘centro de dirección o establecimiento’, sino a toda persona que ejerce capacidad de decisión, gestión u organización y, consecuentemente, asume la responsabilidad de lo que en él ocurra en

---

<sup>16</sup> Así, llama poderosamente la atención la referencia expresa que en él se realiza a la figura del ‘dueño’. Parece querer enfatizar que se protege un ámbito donde, en virtud de esa titularidad en concepto de dueño, se desarrollan actividades empresariales o profesionales. Pero esta conclusión se entenebrece al ver la figura del dueño acompañada por la del ‘morador’, y que no resulta muy coherente si se ha pretendido acentuar que se está, no ante un domicilio “particular”, sino ante un lugar donde la persona autorizada a consentir ejerce, en concepto de dueño, su actividad empresarial o profesional en un ámbito mercantil. A no ser que se pretenda que ese inciso del precepto será aplicable, no solamente al domicilio de personas físicas -de ahí la alusión a la morada-, sino también a esos otros locales, pero que ahora pueden coincidir con el domicilio protegido constitucionalmente para una persona jurídica.

lugar del titular 'jurídico' o responsable<sup>17</sup>. Esta expresión aparece también en el artículo 39.2 del RGIT cuando requiere autorización escrita de determinados órganos superiores de la Administración de Hacienda si el 'interesado o la persona bajo cuya custodia se encuentren las fincas' se opusieran a la entrada y reconocimiento. Y también puede acudir al artículo 30.2, así como a la remisión que del mismo realiza el 32.2, ambos del RGIT, puede proporcionar una descripción bastante aproximada de lo que puede considerarse como 'persona bajo cuya custodia se halle'. Como regulan estos preceptos, cuando la Inspección de los Tributos, sin previo aviso, se presente en las instalaciones, oficinas,..., las actuaciones deben entenderse con el interesado o, en su defecto, "con quien ostente su representación como encargado o responsable de la oficina...".

El art. 39 RGIT ha puntualizado esa referencia genérica del art. 141 LGT, distinguiendo, no sólo la entrada o reconocimiento en el domicilio, sino también en otros lugares que guarden relación, directa o indirecta, y tengan trascendencia para la correcta comprobación tributaria, puntualizando, a su vez, qué debe entenderse por interesado o custodio. Concretamente, en cuanto al domicilio 'particular' de la persona física (sin aludir a la jurídica o a los restantes entes colectivos), el art. 39.3 RGIT exige la autorización judicial "si no mediare consentimiento del interesado", suprimiéndose la referencia al 'custodio' -que cita el art. 141.2 LGT-. Por tanto, esa alusión del art. 141 LGT al custodio de la finca o edificio, el art. 39 RGIT lo desvincula del conjunto de sujetos que pueden asentar la entrada domiciliaria. A mayor abundamiento, el inciso final del apartado cuarto del citado precepto reglamentario exige el requerimiento "expreso" al interesado para ver si consiente el acceso, "advirtiéndole de sus derechos"; entre lo cuales se sitúa, como es lógico, la posibilidad legítima de negar el consentimiento del acceso al domicilio, sea de una persona física o jurídica. Esta previsión reglamentaria de advertencia al sujeto de sus derechos ya dispone de rango legal, al poderse deducir del art. 20 de la Ley 1/1998, con el siguiente tenor literal: "La Administración tributaria facilitará en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones".

Llama la atención que sea el precepto reglamentario el que tenga que advertir de la importancia de la entrada domiciliaria y del derecho que ostenta el 'titular', de negar la entrada a los órganos inspectores. Es el art. 39 del RGIT, y no la LGT, el que prevé la única garantía que se otorga al 'titular' del derecho del art. 18.2 CE en este sentido. Para ello, exige que se obtenga del sujeto, en su caso, el consentimiento expreso, sin que pueda entenderse consentida la entrada domiciliaria mediante la interpretación de que los actos desarrollados por ese sujeto se encaminaron a permitirla, o, al menos, no pusieron trabas a ella. Entendemos que el lugar natural de ubicación de esta previsión es la ley, y no el reglamento, en tanto que supone el ejercicio del derecho por parte del sujeto legitimado constitucionalmente para su disfrute. Y ese ejercicio del derecho puede venir regulado por ley, pero tiene que estar regulado necesariamente por ley,

---

<sup>17</sup> Puede verse el comentario a la STS, de 2 de Junio de 1995, realizado por JUAN LOZANO, A. M., en la *Sección de Jurisprudencia de la REDF*, nº 88, 1995, pág. 723, donde entiende que, a efectos de valorar si efectivamente existe o no oposición del titular del domicilio, y tratándose de una persona jurídica, se juzga perfectamente representada a ésta por su Consejero-Delegado. Recoge BRANCA, G., *Commento della...*, op. cit., pág. 66, que en un establecimiento industrial, el poder de disposición comprende al 'imprenditore', pero diferencia también los distintos lugares dentro de aquél, sean los locales asignados a las representaciones sindicales, sean los destinados a la custodia de los efectos personales de los trabajadores; y pone de relieve la discutible posibilidad, en pág. 69, de que el poder del "imprenditore" sea más amplio que el de los trabajadores o representantes sindicales por las connotaciones de autoridad.

cuando así ocurra (art. 53 CE); como es el caso, donde no se establece la presunción a favor de la Administración de que el 'interesado' se muestra conforme a la entrada domiciliaria.

Ahora bien, ese interesado lo será tanto cuando hablemos de una persona física como si se trata de una persona jurídica, tras la STC 137/1985 y la 66/1999. Esta consideración puede dejar en una incómoda posición a algunas resoluciones judiciales según se delimite el domicilio protegido para esos entes colectivos. Con anterioridad a la delimitación del ámbito domiciliario de una persona jurídica por la última resolución citada, la solución propugnada por la STS, de 2 de junio de 1995, no se planteó los problemas de legitimidad del consentimiento otorgado por el representante legal de una sociedad para la entrada en su domicilio social. Esta resolución se dirigió a elucidar si, en la entrada con autorización del Delegado Provincial de la Administración tributaria en un domicilio social, se había constatado inequívocamente que el consentimiento fue otorgado por el representante legal de la entidad titular del domicilio social. Se desechó, por formalista, la alegación del recurrente de identificar "la efectividad del consentimiento...con el seguimiento ritual de los requisitos establecidos en una norma reglamentaria (art. 39.4 RGIT)". El TS entiende que existió consentimiento "espontáneo de un representante legal del máximo relieve en la sociedad como es su consejero-delegado, en cuya presencia y con su firma se desarrolló la inspección y extendió el acta correspondiente". Más que a una espontaneidad predicada del consentimiento, hubiera debido referirse a un consentimiento tácito, que los órganos administrativos infirieron de su comportamiento ante las actuaciones inspectoras. De haber considerado que el domicilio social era el protegido constitucionalmente para esos entes - como se alegó en el f.j. segundo, pero el TS soslayó-, la autorización necesaria hubiera sido la judicial, y el consentimiento debiera haberse obtenido expresamente.

Durante la tramitación parlamentaria de la Reforma de la LGT de 1995, el Grupo Parlamentario Popular presentó una enmienda al apartado 4 del art. 141 LGT. Propuso la necesidad de obtener "el consentimiento de aquél y de todas las personas que convivan en dicho domicilio, o en su defecto la oportuna autorización judicial, debiendo estar presente una autoridad judicial en el caso de efectuar registros en el mismo"<sup>18</sup>. Esta alusión al resto de los convivientes en el domicilio, si bien supone plasmar que la protección del derecho también a ellos les alcanza -posibilidad de la que no dudamos-, encasilla la protección del derecho al domicilio de las personas físicas, sin resolver el problema de los entes colectivos, y tampoco abarca a la pluralidad de sujetos que tienen el legítimo derecho de consentir.

Consideramos procedente la determinación legal -y no sólo en el art. 39.4 RGIT- de ese requerimiento expreso del consentimiento cuando se trata de entrar en el domicilio de una persona física o jurídica. Aunque esta exigencia no se desprende del tenor literal de precepto constitucional, debemos tener en cuenta que, sí que se exigía el consentimiento 'expreso' en el Informe de la Ponencia y en el Dictamen de la Comisión redactora de la Carta Magna española. Sin embargo, atendiendo a que nos encontramos ante un derecho inalienable e irrenunciable, en virtud del artículo 10.1 CE -protector de la dignidad de la persona y de los derechos que le son inherentes-, sobre el domicilio protegido por el art. 18.2 CE, el consentimiento deberá ser

---

<sup>18</sup> Vid. el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A, nº 92-7, de 15 de marzo de 1995, pág. 105, enmienda nº 240, recogida por PONT MESTRES, M., Y PONT CLEMENTE, J. F., *Análisis de la Ley...*, op. cit., pág. 230. La enmienda no prosperó en el Congreso. Se reiteró en el Senado con el nº 65, pero sin obtener explicación alguna ("Al menos, no consta en el Diario de Sesiones, nº 209, de 22 de junio de 1995, en que figura el debate del Proyecto en la Comisión de Economía y Hacienda, como tampoco en el Diario de Sesiones del Pleno celebrado el 28 de junio de 1995 en que se aprobó el Proyecto").

expresamente manifestado y libremente conferido; como prevé el precepto reglamentario, pero no el art. 141 LGT. Por ello, según García Macho, “el individuo no puede renunciar a un inalienable bien jurídico y el poder estatal no puede sentirse dispensado de sus obligaciones objetivas a través de conductas subjetivas del poseedor de ese bien jurídico”<sup>19</sup>,

Ese consentimiento debe ser otorgado, y el proceso de formación intelectual previo a su manifestación tiene que ser desarrollado libremente y con pleno conocimiento de causa por el sujeto que lo conceda, asumiendo relevancia esa advertencia de los derechos, que también recoge el art. 39.4 RGIT. En definitiva, ese requerimiento expreso del consentimiento del sujeto para proceder a una entrada domiciliaria, sea de una persona física o de una jurídica, pretende dar a conocer al sujeto que tiene derecho a negarse a esa entrada<sup>20</sup>. Evidentemente, debe ser expresado por persona capaz, lo cual excluye, simplemente, a los menores y a los incapaces.

Creemos que no podrá entenderse viciado o inválido un consentimiento prestado por el sujeto por ‘temor reverencial’ hacia la autoridad pública o alegando otros motivos personales (v.gr. la esperanza de evitar más accesos o diversas indagaciones...). Pero sí que nos parece ineficaz la voluntad manifestada como consecuencia de engaño o con abuso de poder en el ejercicio de las funciones del agente. Necesarias cautelas, por tanto, hay que adoptar, al menos a priori, acerca del binomio consentimiento/opinión<sup>21</sup>; pues, como puso de manifiesto de Alfonso Bozzo, un problema a él unido es el de la capacidad de que disponen los órganos administrativos para inclinar, por vía de múltiples presiones ‘de hecho’ -rayanas en la ilicitud-, la voluntad de los ciudadanos en un sentido u otro<sup>22</sup>. Esta situación ha dado lugar a algún que otro pronunciamiento jurisprudencial en Italia. Las sentencias de la Cassazione italiana (Sez. I civ.), dictadas el 8 de noviembre de 1997, el 2 de febrero de 1998 y el 1 de abril de 1998, declararon la nulidad del acto de liquidación tributaria al basarse en documentos obtenidos en una entrada domiciliaria por la ‘Guardia di Finanza’ sin la autorización judicial, y con un consentimiento prestado bajo constricción y engaño, al ser obtenido “mediante repetidas referencias a las consecuencias desfavorables que se derivarían de su rechazo a exhibir los libros y registros contables custodiados en el domicilio”<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> Expresión de GARCÍA MACHO, R., “La inviolabilidad del domicilio”, *op. cit.*, pág. 862 y ss.

<sup>20</sup> En idéntico sentido, GARCÍA MACHO, R., “La inviolabilidad del...”, *op. cit.*, pág. 591.

<sup>21</sup> Si es el sujeto el que se opone, SANTAMARIA, B., “I poteri ispettivi della polizia tributaria”, *Dir.Pra.Trib.*, 1981-II, pág. 972, afirma que tal potestad deberá ser ejercitada en cualquier caso para evitar que la oposición haya sido manifestada con intento dilatorio, tendente a la transferencia, destrucción u ocultamiento, o a una efectiva sustracción a la inspección de escrituras, libros, registros, y documentos relativos a situaciones económicas tendentes a la evasión de impuestos.

<sup>22</sup> Vid. De ALFONSO BOZZO, A., “Sobre la inviolabilidad...”, *op. cit.*, pág. 174. Recuérdese la indiscriminada entrada y registro en multitud de viviendas realizada en un barrio madrileño en 1982, y que dio lugar a la Sentencia de 9 de enero de 1985.

<sup>23</sup> Vid. PORCARO, G., “Vizi oggettivi dell’attività istruttoria e spontaneità nella esibizione di documenti”, *Rass.Trib.*, 1998, pág. 520 y ss., y también VANZ, G., “Indagini fiscali irrituali e caratteri della ‘spontanea’ collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell’utilizzabilità del materiale probatorio acquisito”, *Rass.Trib.*, n° 5, 1998, págs. 1387-1398. No obstante, la solución aportada por las sentencias era asumida doctrinalmente con anterioridad. Vid., en ese sentido, SALVINI, L., *La partecipazione...*, *op. cit.*, pág. 257 y ss., así como MANZONI, I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’Iva*. Giuffrè, Milano, 1993, pág. 234 y ss., y también SCHIAVOLIN, R., voz “Poteri istruttori dell’Amministrazione finanziaria”, *Digesto delle discipline*

Grandes dudas nos plantea la posibilidad de revocación del consentimiento otorgado o bien la matización del consentimiento, cuando haya sido inicialmente prestado por el sujeto. Nos explicaremos. El art. 41.2.d) del RGIT considera resistencia a la actuación inspectora “negar indebidamente la entrada en las fincas y locales o su permanencia” en las mismas. Aunque no se refiere al domicilio -donde el sujeto dispone, por voluntad constitucional, del derecho de negarse a la entrada-, sino de otros lugares que no sean domicilio constitucionalmente protegido, esa alusión normativa a la negación de la permanencia en ellos la entendemos como dirigida a censurar la posibilidad de que, una vez prestada por el sujeto la autorización para el acceso a esos lugares, cambie de opinión e intente poner fin a la actuación inspectora.

En definitiva, lo que el precepto del RGIT establece, y también recoge el aprobado RD 1930/1998, es la consideración como obstrucción o resistencia a la actuación inspectora de la negación de la entrada o, también, de la denegación de continuar con la misma una vez otorgado el consentimiento y se haya procedido a la entrada. Esta regulación no resulta aplicable a la entrada domiciliaria, pues en este caso, el consentimiento o no a la entrada y la permanencia en su interior supone el ejercicio legítimo de un derecho que ostenta ‘el titular’ por voluntad constitucional<sup>24</sup>. Existen opiniones doctrinales encontradas, principalmente en el ámbito penal; unos consideran la irrevocabilidad e imposibilidad de limitación de este consentimiento<sup>25</sup>, mientras otros autores son partidarios de entender que únicamente se podrá extender la actividad a desarrollar en el ámbito domiciliario hasta donde se haya consentido; pudiendo, además, revocar o reducir en cualquier momento el consentimiento ya prestado<sup>26</sup>. Ante las actuaciones de la Administración tributaria esta posibilidad asume especial relieve, pues de admitir dicha posibilidad -pero que no es más que el ejercicio de un derecho constitucional-, indirectamente se limita la extensión temporal o espacial de la actividad de inspección tributaria a la voluntad del individuo. Sin embargo, con la posibilidad de acudir a la autorización de entrada que otorgue la

---

*privatistiche, sez. Comm.*, vol. XI, 1995, pág. 201 y ss.

<sup>24</sup> La posibilidad de revocación está prevista por la Ley Orgánica de protección civil de estos derechos. El artículo 2.2 de la Ley Orgánica de protección del derecho al honor y a la intimidad personal y familiar afirma que la titularidad viene predicada del sujeto titular del derecho protegido, no del titular del domicilio; y hace constar la necesidad de que éste preste su consentimiento expresamente, pero con la circunstancia llamativa de que es *revocable en cualquier momento*, aunque “debiendo indemnizarse los daños y perjuicios que cause esa revocación”. Vid. RUIZ MIGUEL, C., *La configuración constitucional...*, *op. cit.*, págs. 294-295. El TC, en S. 117/1994, ha determinado que el régimen de los efectos de la revocación del consentimiento debe atender a las relaciones jurídicas y derechos creados, incluso a favor de terceros, condicionando o modulando algunas de las consecuencias de su ejercicio, debiendo los tribunales ponderar los derechos afectados en tales casos. Pero teniendo en cuenta que, para determinar la legitimación de esas circunstancias, habrá que enjuiciar: si el sujeto que lo realiza es el titular del derecho; que se exprese sin reparos, e indubitadamente, la voluntad de revocar; el íntegro conocimiento por la persona o personas a quienes se dirige; que el derecho del que se pretende la renuncia aún pueda ejercitarse. CLAVERÍA GOSÁLBEZ, L. H., “Reflexiones sobre los derechos de la personalidad a la luz de la LO 1/1982, de 5 de mayo”, *Anuario de Derecho Civil*, 1983, pág. 1254, critica que si se observa el texto legal, únicamente se protege al titular del derecho con la exigencia del carácter expreso del acto dispositivo y por la facultad de revocación de ese acto; “el legislador no ha optado por otros sistemas posibles, como podrían haber sido la limitación, en normas de *ius cogens*, del contenido de la cesión, del tiempo de duración de ésta, o del número máximo de los beneficiarios. Mediante el requisito del carácter expreso del consentimiento parece que se ha pretendido subrayar su trascendencia y tal vez posibilitar la clarificación del alcance de cada acto transmisivo”. En idéntico sentido, y con idénticos argumentos, HERRERA TEJEDOR, F., *Honor, intimidad...*, *op. cit.*, pág. 220.

<sup>25</sup> Vid. HINOJOSA SEGOVIA, R., *La diligencia de entrada y registro...*, *op. cit.*, pág. 78.

<sup>26</sup> Vid. FRANCO ARIAS, “La entrada en...”, *op. cit.*, pág. 509.

autoridad judicial 'en defecto' como 'en contra' del consentimiento del sujeto -como analizaremos más detalladamente-, y de adoptar, mientras tanto, las medidas cautelares que regula el art. 142.3 LGT, esta disquisición pierde parte de su importancia.

### **1.2.1.1.- LA ENTRADA O RECONOCIMIENTO POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL RESTO DE LOCALES Y SU ARMONÍA CON LA STC 137/1985 Y LA 66/1999, DE 26 DE ABRIL**

Continuando con las previsiones normativas, es necesario deslindar todo cuanto antecede de la entrada o reconocimiento que no se dirija al domicilio sino a otros lugares. En este caso, las previsiones legales y reglamentarias distinguen tanto a la hora de exigir el consentimiento como a la de regular la autorización que, en caso de que aquél no consienta dicha entrada, deben obtener los órganos de la Inspección de los Tributos. Y analizaremos, sobre todo, la adecuación de sus disposiciones legales y reglamentarias a las consecuencias derivadas de los pronunciamientos, y de los silencios, de la STC 137/1985, y el más reciente en la STC 66/1999.

Así, hay que acudir a la regulación que aporta el art. 141.2 de la LGT, donde únicamente se hace referencia a la necesidad de autorización escrita, previa a la entrada, del Delegado o Subdelegado de Hacienda (de la AEAT) cuando el dueño, morador o custodio de la finca o edificio se oponga a la entrada de los Inspectores. En este caso, el reconocimiento deberá ser realizado previa obtención de dicha autorización.

Ante tan escasa regulación, el art. 39 RGIT es el que distingue entre las diversas posibilidades en función de los lugares donde se pretenda acceder. Si el acceso se refiere a "registros, despachos, dependencias u oficinas de entes integrados en cualesquiera Administraciones Públicas" (art. 39.2 segundo párrafo in fine del RGIT), a la Inspección le bastará con el acto inicial de requerimiento, debiendo permitir los Jefes de las unidades administrativas correspondientes, sin más trámite, el acceso a esos locales; es decir, sin necesidad de solicitar expresamente ni el consentimiento ni ningún otro trámite accesorio. Algún autor se ha mostrado partidario de considerar este acceso a locales de las Administraciones públicas, no como el ejercicio de una potestad de entrada, a tenor de la personalidad jurídica única de dichas Administraciones, sino más bien como una potestad de obtención de información<sup>27</sup>. En todo caso, ante la proliferación de entes jurídicos cuya titularidad puede resultar compartida por una persona jurídico-pública y otros sujetos privados<sup>28</sup>, las cautelas deben extremarse ante la necesidad de obtener una autorización; y, con mayor razón, por la alusión que se realiza en el precepto reglamentario a que esos entes estén 'integrados' en cualquier Administración pública.

Si se pretende el ejercicio de la potestad de entrada y reconocimiento en locales de naturaleza empresarial o profesional (art. 39.2 RGIT) será necesario la "autorización escrita, firmada por el Delegado o Administrador de Hacienda territorialmente competente, o por el Director general correspondiente"<sup>29</sup>. Sin que se establezca, tampoco reglamentariamente, ninguna otra previsión o

---

<sup>27</sup> CORRAL GUERRERO, L., "Potestades específicas de...", *op. cit.*, pág. 90.

<sup>28</sup> ZABALA-RODRÍGUEZ FORNOS, A., "La protección constitucional...", *op. cit.*, pág. 74.

<sup>29</sup> En Italia, se ha planteado ante numerosas 'Commissioni tributarie' la problemática referente al acceso en locales mediando una autorización por el órgano competente, pero siendo realizada por funcionario territorialmente incompetente para la realización de tal actividad, pretendiendo la ilegitimidad del acceso. Vid., más detalles, relativos al ordenamiento italiano, en ALBANELLO, C., "Accesso e verifica...", *op. cit.*, págs. 855-861.

garantía que deba acompañar a dicha entrada. Pero esta posibilidad resulta limitada por la regulación que aporta el mismo precepto reglamentario. Pues establece que si el acceso se pretende de *oficinas donde los interesados* (todos, excepto las Administraciones públicas) *hayan de tener a disposición de la Inspección su contabilidad y demás documentos y justificantes concernientes a su negocio*<sup>30</sup>, y durante la jornada laboral de la empresa<sup>31</sup>, el acceso deberá permitirse “sin más trámite”<sup>32</sup> (cfr. también el art. 22.1 RGIT). Es decir, que no se concede al interesado la posibilidad de otorgar o negar su consentimiento ante la pretensión de la Administración de acceder a esos locales empresariales o profesionales donde se halle la contabilidad y demás documentos que afecten a su negocio y que tengan interés para las actuaciones inspectoras. Mal casaría con la protección constitucional del domicilio de los entes colectivos si se interpreta que, para ellos, éste resulta fijado en el local donde se halle esa contabilidad. Las garantías y exigencias cambiarían radicalmente, debiendo exigirse consentimiento expreso o la autorización judicial.

Precisamente, debemos aportar, en este punto, las orientaciones asumidas por la STC 66/1999, reiteradamente citada. Como hemos expuesto al tratar del ámbito espacial protegido por el art. 18.2 CE cuando se trata de una persona jurídica, cierto es que no cabe identificarlo con “todo local sobre cuyo acceso posee poder de disposición su titular debe ser considerado como domicilio a los fines de la protección” constitucional. Ni 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”. Pero si esta Sentencia considera que el art. 18.2 CE se extiende, en una persona jurídica, “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

---

<sup>30</sup> En el art. 36 del RGIT se faculta a la Administración tributaria a examinar, en cualquier momento, una determinada documentación. De ahí la unión entre la potestad de acceso a los lugares donde se encuentre esa documentación, que se otorga a la Administración para hacer efectivo ese examen de la documentación.

<sup>31</sup> QUEROL GARCÍA, M. T., *Cómo es y cómo actúa...*, *op. cit.*, pág. 100, pero trasladables a la parte vigente del artículo 39.2 del RGIT, dejaba mención expresa de la regulación que establecía la Disposición Adicional 4ª de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora por entonces del Impuesto sobre Sociedades, que determinaba la necesidad de conservar la documentación que el Código de Comercio ordena “a disposición de la Inspección dentro de la jornada laboral de oficina aprobada para cada empresa...”, afirmando que con ello se consagraba “a nivel legal una obligación para el obligado tributario, quien no sólo tiene que conservar la mencionada documentación en los términos señalados en el Código de Comercio, sino que también debe mantenerlos a disposición de la Inspección en el horario normal de oficina. Obsérvese que la mención del horario se refiere no al normal de la actividad que se ejercite, sino al de oficina; se trata con ello de generar las menores perturbaciones posibles a la estructura empresarial”.

<sup>32</sup> CASAS VALLÉS, R., “Inviolabilidad domiciliaria y derecho...”, *op. cit.*, págs. 181-182, afirma, respecto de este apartado del art. 39 RGIT, y “dada la finalidad de la inspección y dado el tipo de actividades (económicas) que se pretende controlar, se descarta que la entrada en el domicilio pueda suponer atentado alguno contra derechos fundamentales. En definitiva, el planteamiento del RGIT coincide sustancialmente con el que el TC hubo de rechazar en la S. de 17 de octubre de 1985”. Y contrasta dicho criterio restrictivo del RGIT con el que contiene el artículo 109 del Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social, aprobado por el RD de 7 de marzo de 1986, donde, al regular las actividades previas al embargo de bienes, establece, sin distinguir entre personas físicas y jurídicas, que “en los casos en que sea necesario entrar en el domicilio y en los restantes edificios o lugares de acceso que exijan el consentimiento de su titular..., se recabará el consentimiento del deudor, y, en caso de denegación, se solicitará del Juez de Instrucción competente autorización pertinente”.



*o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros*", el citado art. 39.2 RGIT merece de ciertos retoques, o, al menos, de su aplicación matizada desde el pronunciamiento del TC. Resulta fácilmente perceptible que, si bien no resulta protegido constitucionalmente cualquier lugar comercial abierto al público o donde se desarrollen las actividades laborales o comerciales "por cuenta de una sociedad mercantil que no es una actividad vinculada a la "dirección de la sociedad o de un establecimiento de la misma ni sirva a la custodia de la documentación", esos locales empresariales donde se halle la contabilidad y demás justificantes concernientes a su negocio pueden, fácilmente, corresponderse con algunos de los que cita el art. 39.2 RGIT para el sujeto pasivo -o el art. 22 RGIT para terceros-, y exigirse, para la entrada en ellos, algo más que la permisividad "sin más trámites", sino que deben obtener la autorización judicial o el consentimiento. Aunque siempre se deberá atender al caso concreto para ver si coinciden los locales donde se halle la contabilidad y "demás documentos y justificantes concernientes a su negocio" con esa alusión que la STC 66/1999, de 26 de abril, f.j. segundo y tercero, ha realizado, como domicilio constitucional de una persona jurídica -además de al centro de dirección-, también a los lugares que sirvan "a la custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros".

La solución también dependerá de la lectura que se dé a esta frase del TC; sobre todo, a esos documentos de la vida diaria de la sociedad o del establecimiento de la misma que no tienen por qué ser conocidos por terceros. Sin atrevernos a aventurar una opinión, si en ellos se incluye a la contabilidad y "demás justificantes", el art. 39.2 RGIT no se adecúa a la interpretación del TC. Todo depende también de lo que se entienda incluido en esa referencia reglamentaria abierta -como es habitual en tal norma- a los "demás documentos y justificantes concernientes a su negocio" en relación con esos "documentos o soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento". Si bien la alusión a "soportes" para reconducir a los elementos informáticos, y el contenido de los documentos puede ser muy heterogéneo, el pivote gira en esa alusión del TC a la "vida diaria de la sociedad" y a la reserva ante terceros. Creemos que en la vida diaria de la sociedad se incluye la contabilidad, los documentos con que se trabaja en el desarrollo de la actividad, etc. Con lo cual, a no ser que únicamente se refiera el TC a los documentos donde consten las decisiones de dirección de la misma, lo dispuesto en el art. 39.2 RGIT y el pronunciamiento del TC parecen, en principio, bastante incompatibles.

Y, por fin, también se necesitará, según el art. 39.2 RGIT, la autorización escrita, firmada por el Delegado o Director General de la AEAT antes referidos, cuando se pretenda el acceso a "fincas o lugares donde no se desarrollen actividades de la Administración Pública o bien de naturaleza empresarial o profesional". Esta previsión no la consideramos justificada ni proporcional si se la compara con la necesidad de dejar entrar, sin más trámite, en los locales donde se halle la contabilidad y demás justificantes del negocio. Quizá no se aprecie en muchos casos la necesidad de la entrada en dichos lugares -que no son ni domicilio, ni locales de naturaleza empresarial o profesional, ni los restantes supuestos-, pues no será muy lógico buscar en ellos, ni menos encontrar, datos con relevancia para la aplicación de los tributos. Así lo entendió también la STS de 22 de enero de 1993, f.j. 21, donde se calificó al supuesto de "ciertamente... atípico", pero estimando que, "en cierta medida, concuerda con el primer inciso del art. 141.2 de la Ley General Tributaria". Esta alusión jurisprudencial aún provoca una mayor hilaridad, pues si concuerda con el precepto legal nada resulta objetable, pero provoca cierta desazón desconocer cuál es la parte de esa previsión reglamentaria que no concuerda con el precepto legal., concuerda con la previsión legal. Según han afirmado Herrera Molina y Serrano

Antón<sup>33</sup>, parece que se esté pensando en actuaciones de medición o búsqueda de elementos patrimoniales ocultos, como podía ser una finca rústica cercada, etc. También ha sido interpretado, por *Lacasa y del Paso*<sup>34</sup>, como aquella zona donde “se desarrolle un espectáculo público (no vestuarios, oficinas etc.), la parte abierta al público de un establecimiento mercantil (no el taller interno, trastienda u obrador, etc.), los demás supuestos que contempla el artículo 40.1 RGIT (estaciones, mataderos, mercados, lonjas, etc.)”, así como v.gr. las dependencias comunes de un colegio mayor o residencia de estudiantes, hotel, pensión<sup>35</sup>, etc.

El artículo 40 del RGIT atribuye, bajo el epígrafe “Otras facultades de la Inspección de los Tributos”, un haz de potestades que han sido calificadas por algunos autores de “extralegales”<sup>36</sup>. Entre estas potestades se sitúa la posibilidad de entrar ‘libremente’ en puertos, estaciones de ferrocarril, transportes terrestres y aeropuertos, mercados centrales, mataderos, lonjas y -con una llamativa cláusula abierta- en lugares de naturaleza análoga, con la finalidad de realizar alguna de las actividades que enuncia el precepto. Esta entrada resulta circunscrita en el mismo precepto reglamentario a la toma de datos de facturaciones, entradas y salidas, pero, sorprendentemente, permite exigir que los empleados certifiquen de la exactitud de los datos y antecedentes tomados. No conocemos ninguna norma legal que facultad a la Administración, y obligue al sujeto, a solicitar y a realizar esa certificación. Y sí que conocemos casos donde el abuso de autoridad y la desviación de poder han hecho aparición, quizás no tanto en la simple entrada en esos lugares que se suponen abiertos al público, sino en los locales que, dentro de cada uno de ellos, pueden hallarse, v.gr. los establecimientos comerciales que conforman un mercado o una lonja. Creemos que estas facultades, en la medida en que puedan conllevar actuaciones atentatorias del derecho a la intimidad, presentan, cuando menos, cierto aire de ilegalidad si no se establece ninguna cautela añadida. Ilegalidad que trató de disipar la STS de 22 de enero de 1993, en su f.j. vigésimo segundo, al encontrarle cobertura en el art. 111 LGT “siempre que la información que se recabe de los trabajadores sobre cuestiones relativas a las actividades laborales tenga trascendencia tributaria”.

El abigarrado artículo 39, en su apartado cuarto primer inciso, del RGIT contiene una presunción de que se ha otorgado el consentimiento por el interesado o custodio a la entrada o reconocimiento “cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que de ellos dependan para que aquellas operaciones puedan llevarse a cabo”. Viene referido este inciso, como también se

---

<sup>33</sup> Vid. HERRERA MOLINA, P. M., y SERRANO ANTÓN, F., “El estatuto del contribuyente...”, *op. cit.*, pág. 733 y ss.

<sup>34</sup> Vid. LACASA SALAS, J. H. y DEL PASO BENGEOA, J., *Comentarios al Reglamento...*, *op. cit.*, pág. 205. Al respecto ponen de manifiesto que “quizás esta solución de ‘conservación del precepto’, ciertamente salomónica, garantice suficientemente en cuanto al fondo y ágilmente en cuanto a la forma los verdaderos intereses y razones atendibles de uno y otro contendientes evitando el abuso de derecho que la solicitud de amparo judicial por parte del obligado tributario puede suponer al pretender la tutela de una ‘intimidad’ que, por definición, tiene vocación de exposición pública”.

<sup>35</sup> No tendrían esta consideración ni las habitaciones y estancias particulares ni a las oficinas o despachos de los órganos de dirección, resultando más diáfana la conclusión, a tenor de las complejidades antedichas, en caso de despachos de los órganos administradores o contables, en atención a la posible referencia a alguno de los supuestos enumerados por el artículo 39 del RGIT.

<sup>36</sup> Vid. BANACLOCHE PÉREZ, J., “Derechos y deberes ante la norma tributaria”, *Impuestos*, 1988-I, pág. 1022.

deduciría de la generalización que supone circunscribir la legitimación tanto al interesado como al custodio de las fincas<sup>37</sup>, siempre que se trate de lugares que no tengan la consideración de domicilio; en cuyo caso, ese consentimiento puede entenderse otorgado expresa o tácitamente. En todos aquellos lugares que no tengan la consideración de domicilio protegido por el art. 18.2 CE, la Administración tributaria no necesita requerir expresamente al sujeto si consiente dicha entrada. Puede entender consentida la entrada si el actuario no percibe esa oposición de los actos que el sujeto realice y que se revelen necesarios para llevar a cabo la entrada o reconocimiento. Tampoco resulta concretada, en este caso tampoco, esa figura del custodio de la finca o edificio, aunque lo lógico puede ser pensar que se refiera a cualquier persona que se halle en el local y se haga cargo, ante los extraños y los propios órganos de dirección internos, de lo que allí sucede. No solventa el precepto legal o el reglamentario si este custodio debe obtener esa capacidad de consentir la entrada o no en un apoderamiento formal.

Somos partidarios de no olvidar, en aquellos casos donde la situación no venga claramente delimitada, la añadida garantía que representa para el sujeto y sus derechos fundamentales la solicitud de autorización judicial, aún con la consecuencia de dejar prácticamente sin contenido al artículo 141.2 de la LGT<sup>38</sup>.

#### **1.2.1.2.- LA REGULACIÓN ITALIANA VIGENTE Y EL PROYECTO DE ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE. LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS FRANCESAS AL RESPECTO**

En Italia, las garantías establecidas para realizar entradas por los Inspectores en locales comerciales, industriales o profesionales han merecido una reciente atención por el propio legislador<sup>39</sup>. De hecho, existe un proyecto de ley, aprobado por el Consejo de Ministros el 8 de agosto de 1996, relativo a un 'Estatuto del Contribuyente', y que, en la previsión que a nuestro estudio más atañe, recoge determinadas garantías para hacer "menos opresoras" -según el propio texto- las inspecciones fiscales. Conviene acentuar que su previsión ha sido recogida, en gran manera, en la Directiva del Ministro, de 22 de noviembre de 1996, aunque tampoco se trata de normas 'revolucionarias' -algunas de cuyas previsiones, por ejemplo, en España ya se encuentran vigentes-.

Apuntemos sucintamente esas previsiones relativas al contribuyente sometido a verificación fiscal y a una entrada en locales comerciales, industriales, agrícolas o profesionales, que sólo

---

<sup>37</sup> ¿Acaso se podrían entender incluidos los porteros de la finca, o incluso, la empresa de seguridad contratada para vigilar, mediante sofisticados sistemas electrónicos, el local comercial o industrial?

<sup>38</sup> En idéntico sentido, LACASA SALAS, J. H. y DEL PASO BENGOA, J., *Comentarios al Reglamento...*, op. cit., pág. 101 y 205, hacen referencia al posible fracaso de la actuación por la lentitud, entendiéndose factible promoverse directamente "el expediente ante el Juzgado de Guardia que corresponda, significando (y acreditando) la celeridad que la resolución demanda". Pueden verse en este sentido las sentencias del TC de 17 de octubre de 1985, en su f.j. quinto, y la de 23 de septiembre de 1987, en su f.j. segundo. Estos autores manifiestan serios reparos a la aplicabilidad tanto del art. 141 LGT como del 39 RGIT, lo que les lleva a "no descartar también para éstos casos la competencia exclusiva de la autoridad judicial".

<sup>39</sup> Resulta interesante destacar la novedad que introdujo la Ley de 30 de diciembre de 1990, suprimiendo la intervención judicial en la entrada en locales donde se desarrollasen actividades profesionales, para pasar a exigir la mera presencia física -tampoco necesariamente activa- del titular o su delegado formalmente acreditado, hasta el punto de que éste podrá oponer el secreto profesional.

podrán realizarse cuando existan “exigencias efectivas” de control tributario. Se limita temporalmente ese acceso al “domicilio, la residencia o la sede de la actividad del contribuyente”, salvo casos excepcionales, al horario ordinario de trabajo o ejercicio de las actividades. Además, también se establece un período máximo para desarrollar esas actuaciones en esos lugares de treinta días -el proyecto de ‘statuto del contribuyente’ prevé excepciones a esta limitación cuando las operaciones sean complejas y, con motivos justificados, puede volver a esos lugares-. Se menciona que se debe procurar la menor molestia posible al normal desarrollo de esas actividades o de las relaciones personales, comerciales o profesionales del sujeto. Si el contribuyente así lo solicita, esos documentos administrativos y contables pueden ser examinados en los locales de la Administración tributaria o, en su caso, también en el local del profesional que le asiste o representa legalmente. Se otorga un plazo de 30 días al contribuyente para que, una vez redactado el “verbale de chiusura”, alegue lo que a su derecho convenga. Hasta que no transcurra dicho plazo, no puede dictarse el acto de ‘accertamento’.

Esta última previsión es similar en Francia<sup>40</sup>, pero más incisiva, pues exige que los órganos actuarios deban contestar a esas alegaciones del sujeto, pudiendo ser recurrida esa contestación administrativa ante el superior jerárquico. Además, también prevé el art. L 16 B.3 del Libro de procedimientos fiscales francés que la visita no puede ser empezada antes de las 6 ni después de las 21 horas; en los *lugares abiertos al público*, puede igualmente comenzar durante las horas de apertura del establecimiento. Será efectuada en presencia del ocupante de los lugares o de su representante; en caso de imposibilidad, el oficial de policía judicial requerirá dos testigos escogidos entre personas ajenas a su autoridad o a la de la Administración de aduanas y derechos indirectos.

### **1.2.2.- EL AFECTADO O EL DEUDOR ANTE LA ENTRADA DOMICILIARIA POR LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

En estas actuaciones dirigidas a la aprehensión material de los objetos del deudor para cubrir la deuda, la alusión que realizan los preceptos es al “afectado” por dicha entrada domiciliaria. Esta referencia supone la utilización de un término propio de regulaciones típicamente administrativas (art. 96.3 de la Ley 30/1992), y que puede extenderse a cualquier sujeto titular del derecho respecto del lugar al que se pretende la entrada. Ese sujeto puede coincidir con el deudor o responsable de la deuda tributaria, pues la exigencia del consentimiento no se relaciona con el titular de la deuda tributaria, sino con el titular del derecho a la inviolabilidad del domicilio donde se pretende la entrada. Puede ocurrir, como es lógico pensar, que los bienes que corresponda embargar se hallen en el domicilio de un tercero que no es el deudor pero que resulta obligado al pago de la deuda tributaria, o en el domicilio de un sujeto donde se pretenda entrar para comprobar la existencia de los bienes o derechos de los obligados al pago o para asegurar su cobro (art. 133.1 LGT)<sup>41</sup>. No se prevé la exigencia de que el consentimiento

---

<sup>40</sup> La normativa que regula estas visitas e incautaciones domiciliarias es el art. L 16 B de la LPF, y el art. 94 de la Ley de Finanzas para 1985, que permiten ejercer el derecho de visita en todos los lugares, incluso privados, y la incautación de documentos (estos deberán ser devueltos para realizar la verificación), para buscar las infracciones en materia de impuestos indirectos y los que recaen sobre la cifra de negocios. En materia de contribuciones indirectas, el art. 38 nouveau de la LPF, art. 80-111 de la LF para 1987. El art. 108 de la Loi de Finanzas de 29 de diciembre de 1989, para 1990 aportó diversas modificaciones a las condiciones de aplicación del art. 16 B de la LPF. Modificaciones también trasladadas al art. 39 LPF sobre contribuciones indirectas y al art. 64 del Código Aduanero.

<sup>41</sup> Por su parte, SOPENA GIL, J., *La Reforma de la ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*. Cedecs, Derecho Tributario, Barcelona, 1995, cuando explica que el art. 130 LGT fue declarado nulo por la

otorgado a esa entrada o registro en domicilio para estas actuaciones durante el procedimiento de recaudación deba ser expreso, aunque así debe exigirse.

La STC 137/1985 reflejó que el “iter del procedimiento de apremio viene siendo conocido por el *titular del domicilio*”, aunque en ella se enjuició una entrada domiciliaria para incautación de bienes con objeto del cobro de la deuda tributaria. En este caso, es necesario distinguir si el objeto a embargar se encuentra en el domicilio del deudor tributario, en cuyo caso puede coincidir el titular del domicilio, el titular del objeto a embargar y el titular del bien jurídico protegido con el derecho del art. 18.2 CE. Si el bien se encuentra en un domicilio, de persona física o jurídica, distinto al del deudor -aunque ese bien embargable pueda ser propiedad del deudor, y no del afectado por la entrada domiciliaria-, a ese afectado por la entrada en su domicilio habrá que recurrir para obtener su asentimiento. Afectado que puede coincidir con la mención del art. 134.1 LGT al “tercero titular, poseedor o depositario de los bienes” y que es el titular del bien jurídico protegido por el art. 18.2 CE. Es decir, si el bien se encuentra en un domicilio donde habitan los hijos del deudor o arrendatarios, o terceros ajenos al sujeto respecto del que se sigue el procedimiento de apremio, pero se ostenta título suficiente para su embargo, el consentimiento del ‘titular’ debe ser entendido como del titular del bien jurídico protegido por el derecho del art. 18.2; en cuyo caso, recaerá en los que allí proyecten esa vida privada ‘domiciliaria’ -afectados-, y no en el titular o dueño del objeto embargable. Con esta orientación deben entenderse las manifestaciones de la STC 76/1992, en su f.j. tercero, cuando aludió a que, en cada actuación, el órgano judicial tiene “la potestad de controlar, (...) que el interesado es, efectivamente, titular del domicilio para cuya entrada se solicita la autorización...”.

Además, es necesario analizar esa alusión a la necesidad de autorización judicial “en defecto” del consentimiento, para discernir si se está imponiendo que el auto judicial de entrada también pueda ser dictado “en contra del” consentimiento del ‘titular’. Su análisis será acometido a continuación, aunque son fácilmente imaginables situaciones -por otra parte, a veces no sólo queridas sino buscadas por los sujetos-, en las que no pueda requerirse al sujeto ni tener constancia de su asentimiento o negativa -sea por causas a él imputables o no-, sin que, en tal caso, deba imposibilitarse la actuación de los órganos administrativos. Se trata de la posibilidad de alegar la necesidad de realizar una solicitud de consentimiento al sujeto con carácter previo al intento de entrada en el domicilio, sin recabar la autorización judicial hasta que aquél lo deniegue.

El apartado cuarto del artículo 133 LGT posibilita la autorización judicial en “defecto” del consentimiento. Sin embargo, el art. 115 del RGR observa una redacción distinta del precepto y de esa autorización judicial o consentimiento del ‘titular’, pues recoge esa previsión sobre el consentimiento en párrafos separados. El precepto reglamentario dice así: “no será necesaria dicha autorización si el titular consiente la entrada en el domicilio”. Pero, volvemos a insistir en ello, aunque el sujeto afectado haya negado tal entrada, ocurre lo mismo que con la regulación recogida en el artículo 39 RGIT, siendo factible la autorización judicial, aun en contra de la voluntad del sujeto afectado. Resulta intrascendente que no se obtenga el mismo porque el sujeto se niegue a darlo, por imposibilidad de dirigirse a él, porque los propios órganos administrativos no pusieron mucho interés en obtenerlo, o por cualquier otra causa. No parece entenderlo así

---

STC de 14 de mayo de 1992 -que prohibía la autorización ‘mecánica’ de entrada en domicilio durante procedimientos de apremio por deudas tributarias-, considera que “se ha autorizado a los jueces de instancia la potestad de controlar además de *comprobar que el interesado es efectivamente el titular del domicilio cuya entrada se solicita*”.

Sopena Gil<sup>42</sup>, cuando afirma que “la actual redacción de este apartado establece un procedimiento en el que primero la Administración deberá obtener el consentimiento de aquél, del obligado tributario y sólo a falta de éste, la autorización judicial, que podrá ser o no concedida”.

Aunque en los preceptos que regulan esta actuación domiciliaria de recaudación o de obtención de información tributaria -art. 133 LGT- no se alude al domicilio de persona física o de otros entes colectivos, es necesario permanecer atentos a ese deslinde ‘subjeto’ y sus consecuencias para no atentar contra la voluntad ‘original’ de la STC 137/1985 y a la posterior concreción que ha realizado la S. 66/1999. El art. 115.3 del RGR recoge la práctica del embargo en “locales de personas o entidades” distintas del deudor. En la medida en que alguno de esos ‘locales’ pueda ser considerado domicilio de una persona jurídica y resultar protegido por el art. 18.2 CE, será necesaria la autorización judicial; y quedará sin efecto la previsión del precepto reglamentario citado que permite a los agentes personarse en esos lugares y ordenar “al depositario o personal dependiente del mismo la entrega de los bienes”. Si esos locales tienen la consideración de domicilio de esa entidad mercantil, por ejemplo, y resultan constitucionalmente protegidos, esos sujetos aludidos por el precepto puede que no se correspondan con los ‘titulares’ del derecho legitimados para autorizar la entrada domiciliaria. Como se aprecia, tras las citadas Sentencias del TC, varios preceptos, legales y reglamentarios, han quedado en una posición ‘incómoda’ o, cuanto menos, poco clara, reclamando su modificación<sup>43</sup>.

Cuestión diferente, sobre la que no incidimos, supone analizar la posible exigencia de autorización judicial para la entrada en los restantes lugares de acceso dependientes del consentimiento del titular para la ejecución forzosa de actos administrativos, v.gr. de embargo de bienes -art. 115 RGR-. Ha quedado meridianamente claro por la STC 66/1999, de 26 de abril, f.j. segundo, 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”. Por tanto, es esos otros locales, aunque sean de “acceso sujeto a autorización” (f.j. tercero, STC 66/1999), pero que no tienen la consideración de domicilio según la interpretación del TC, no resulta protegido el derecho a la inviolabilidad del domicilio del art. 18.2 CE, sino por ejemplo, como ha opinado la doctrina, el derecho de propiedad y la realización del embargo con garantías.

---

<sup>42</sup> SOPENA GIL, J., *La Reforma de la ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/95 de 20 de julio*. Cedecs, Derecho Tributario, Barcelona, 1995, pág. 359.

<sup>43</sup> Ya hemos hecho referencia al tratar del domicilio, de la alusión que el art. 115 RGR realiza a esos otros locales que dependen del consentimiento y que no son domicilio. No hace falta reiterar que el art. 92.1 LOPJ exige la intervención judicial para una entrada que pretenda la ejecución forzosa de los actos de la Administración, tanto en el domicilio como en esos otros lugares que dependen del consentimiento del titular. JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 162, cuando estaba vigente el art. 130 LGT (ahora el 133.4) y el art. 115 RGR, censuraba esa alusión exclusiva al domicilio, pues, según el art. 87.2 LOPJ -entonces aplicables- se necesitaría también autorización para esos otros locales. Referencia a esos lugares que ya fue puesta de relieve por la STC 76/1992. Considera que en esos otros lugares no se protege el domicilio, sino el derecho de propiedad.

## **2.- LA EXIGENCIA DE INTERVENCIÓN JUDICIAL EN EL ART. 18.2 DE LA CE. BREVE REFERENCIA A OTRAS CONSTITUCIONES**

El principio de proporcionalidad se convierte, según afirma la STC 66/1999, f.j. cuarto, y recoge de la STC 50/1995, en el “canon de enjuiciamiento de la licitud de la autorización judicial de entrada en el domicilio”.

Las exigencias explícitas que recoge el art. 18.2 CE no han secundado, en este punto, otras regulaciones constitucionales de nuestro entorno, observando nuestro precepto constitucional una notable rigidez o parquedad -reconocida también por el TC, en las SS. 160/1991 y 126/1995-, que, como resulta obvio, se proyecta también en la aplicación del precepto directamente al ámbito tributario. En nuestro ordenamiento tributario, la intromisión domiciliaria por los órganos de la Administración tributaria no ha sido motivo legitimante de puntualización alguna al régimen de garantías que establece el art. 18.2 CE, al contrario de lo que ocurre en la Carta Magna italiana (art. 14.3). Por tanto, siempre que no se disponga o se obtenga el consentimiento del titular, y el espacio físico pueda ser calificado como domicilio a efectos de la protección constitucional, para realizar una entrada domiciliaria se debe acudir a la autoridad judicial para que la autorice.

La importancia de la intervención judicial ha sido resaltada también por la STC 66/1999, de 26 de abril, f.j. primero. En ella, se alude a que las cuestiones más relevantes de la “definición constitucional del derecho a la inviolabilidad del domicilio” son, además del concepto de domicilio y la relativa a los titulares del derecho, “las condiciones que debe reunir el límite, también de rango constitucional, de la autorización judicial”. Es considerada, por tanto, un requisito que viene a limitar el derecho en cuestión desde la voluntad o rango constitucional. Puede afirmarse, sin tapujos, que la potestad de autotutela administrativa debe observar, por ello mismo, la actuación judicial autorizatoria, quedando en manos de la Administración solamente la decisión sobre la necesidad de la entrada y de acudir a obtener el consentimiento del sujeto o directamente a la autoridad judicial.

Sin embargo, esta necesidad de autorización judicial ante cualquier intervención administrativa en el ámbito domiciliario puede llegar a suponer, como insinuó Basile<sup>44</sup>, una garantía excesiva en función de la extensión que se conceda a ese espacio físico protegido. Resulta lógico opinar así si se adopta la posición de considerar que, ante la entrada en cualquier lugar donde el sujeto trabaje y desarrolle su vida privada, o cualquier local donde el ente colectivo desarrolle su actividad propia, se entiende exigible siempre la autorización judicial. De ahí que algunos autores españoles, al analizar los efectos que esa rigidez puede producir, propugnen, no una interpretación restrictiva o extensiva del art. 18.2 CE y sus exigencias, sino incluso la modificación del precepto constitucional<sup>45</sup>. Otros autores, sin embargo, consideran

---

<sup>44</sup> Vid. BASILE, S., “Los ‘valores superiores’, los principios fundamentales y los derechos y libertades públicas”, en la obra colectiva dirigida por los profesores Predieri, A., y García de Enterría, E., *La Constitución española de 1978. Estudio sistemático*. Civitas, Madrid, 1981, pág. 302, y en *Giu.Cost.*, 1993, pág. 2201 y ss. También recogido por MATIA PORTILLA, J., *El derecho fundamental...*, op. cit., pág. 254.

<sup>45</sup> Vid. MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental...*, op. cit., pág. 277. A su vez, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, op. cit., pág. 179, nota 112, también se muestra partidario de su modificación, al comprobar la orientación que están asumiendo las intervenciones normativas comunitarias, al flexibilizar los requisitos de licitud de las entradas en locales empresariales.

preferible realizar una interpretación teleológica del precepto, atendiendo al contexto, a los antecedentes y a la realidad social en que se aplica<sup>46</sup>, para dar funcionalidad y efectividad al derecho y a sus requisitos de garantía. Esta orientación es la que, entendemos, ha querido adoptar la STC 66/1999, pues, en su f.j. cuarto, cuando se refiere a la aplicación del principio de proporcionalidad a la hora de otorgar la autorización judicial, afirma que en él “será posible integrar, con toda naturalidad, las matizaciones que respecto a la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas acabamos de recoger”.

Esta STC 66/1999, consciente de los problemas que plantea esa rigidez del precepto constitucional, y la necesidad de recabar autorización judicial para el acceso al domicilio ‘constitucional’ de una persona jurídica, realiza una matización novedosa que después analizaremos más detenidamente. Valga simplemente citar ahora esa distinción que introduce en la intensidad de la protección que merecen los locales de una persona jurídica desde la consideración de los mismos a efectos del art. 18.2 CE, aludiendo también a la “menor intensidad del control judicial a efectuar” cuando de una persona jurídica se trata y en función de la actividad y finalidades perseguidas con la entrada, así como de la incidencia del acto administrativo “en otros derechos de libertad” de la recurrente (también la STC 171/1997). De ahí deduce que la “protección constitucional es necesariamente menor a la del domicilio de las personas físicas”.

Esta rigidez de la previsión constitucional española, en este concreto derecho, también puede observarse, en cierto modo, en el art. 66 de la Constitución Francesa, pues establece la intervención judicial garante de la libertad personal, aunque permite expresamente la intervención del legislador, de lo que buena muestra existe en el ámbito tributario y la regulación de las actuaciones de los Inspectores de tributos. Ahora bien, es la regulación constitucional francesa y la lectura realizada por el Consejo Constitucional francés<sup>47</sup> -v.gr. en la Sentencia nº 75, de 12 de enero de 1977 (fouille des véhicules)- la que otorga a la necesidad de autorización judicial un protagonismo similar al de nuestro art. 18.2 CE<sup>48</sup>. Pero, a diferencia de cuanto ocurre

---

<sup>46</sup> Vid. LÓPEZ RAMÓN, F., “Inviolabilidad del domicilio y autotutela...”, *op. cit.*, pág. 58, así como NIETO GARCÍA, A., “Actos administrativos cuya...”, *op. cit.*, pág. 41.

<sup>47</sup> El pronunciamiento, de 12 de enero de 1997, del Consejo Constitucional francés consagró el valor constitucional del amplio principio de la libertad individual plasmado en el art. 66 de la Constitución -donde se entiende protegido el domicilio, junto con la seguridad y la vida privada-, señalando expresamente al órgano judicial como el guardián de esa libertad. Su intervención debe ser observada por cualquier regulación legal que incida en la materia. Además, conviene tener en cuenta que, hasta esa fecha, al artículo 66 de la Constitución (“L’*autorité judiciaire, gardienne de la liberté individuelle, assure le respect de ce principe dans les conditions prévues par la loi*”) simplemente se le concedía valor legislativo. Sin embargo, ya la Decisión de 12 de enero de 1977, y más claramente la Decisión nº 164 DC, de 29 de diciembre de 1983, precisamente sobre ‘*perquisitions fiscales*’, declaró que “el artículo 66 de la Constitución (...) confía a la autoridad judicial la salvaguardia de la libertad individual en todos sus aspectos”. Señalándose que el art. 66 de la Constitución encuentra su fuerza inmediata en uno de los principios enunciados por la Ley Constitucional de 3 de junio de 1958: “*L’*autorité judiciaire* doit demeurer indépendante pour être à même d’assurer le respect des libertés essentielles telles qu’elles son définies par le Préambule de la Constitution de 1946 et par la Déclaration des droits de l’homme à laquelle il se réfère*”.

<sup>48</sup> Aunque, quizás, por sus antecedentes revolucionarios, exacerbadamente legalistas y la desconfianza hacia la autoridad judicial, pudiera desprenderse lo contrario. Y es de destacar que, siendo característica de la tradición revolucionaria francesa la desconfianza hacia la autoridad judicial, y enarbolando la importancia de la ley como expresión de la voluntad general, el precepto constitucional citado se refiriese en 1958 a la autoridad judicial como el garante de esa libertad individual, desechando, a su vez, la atribución de competencia a los ‘tribunales’ administrativos. La problemática en Francia se acentúa por la existencia de unos tribunales con naturaleza



en España, en la Decisión nº 13 DC, de 25 febrero de 1992, el Consejo Constitucional francés reconoció que, en el ejercicio de su competencia, el legislador podía establecer modalidades de intervención de la autoridad judicial diferentes según la naturaleza y la intensidad de las medidas. Es decir, recae en el legislador ordinario francés la tarea de asumir esa adaptación de la intervención a la naturaleza de la medida a realizar. De ahí que en la Decisión nº 83-164 DC, y en la nº 90-281, afirmó que las modalidades de intervención judicial debían variar según que las pesquisas incidieran en locales profesionales o en el domicilio 'estrictamente privado'<sup>49</sup>. El TEDH se pronunció, en la Sentencia del caso Funke vs. Francia, de 25 de febrero de 1993, sobre la legislación francesa tributaria en relación con la intervención judicial. En ella, el TEDH consideró que dicha legislación concedía poderes tan amplios a las autoridades aduaneras francesas que infringía el art. 8 CEDH. Sobre todo, al no exigirse explícitamente la intervención de la autorización judicial, considera el Tribunal que "las restricciones y condiciones previstas por la ley se muestran muy laxas y llenas de lagunas para que las interferencias en los derechos del demandante hayan sido estrictamente proporcionales al legítimo fin perseguido".

Sin embargo, como ha quedado expuesto en otro lugar del trabajo, ni la Ley Fundamental de Bonn ni la Constitución italiana ni la Portuguesa -art. 34- han asumido, en este punto, tal orientación. De hecho, en la Carta Magna italiana se realiza una remisión a la regulación mediante ley 'especial' para las entradas domiciliarias por motivos tributarios. De este modo, está permitiendo que las disposiciones legislativas, al disponer de la posibilidad de regular el ámbito y la extensión de este derecho, puedan modular las exigencias y garantías de autorización judicial -en su caso, del Procuratore de la Repubblica<sup>50</sup>- o atribuirla a los órganos administrativos<sup>51</sup>. Se puede optar así entre una regulación u otra, en función del espacio físico que, en cada caso, pretenda protegerse; es decir, si se trata de una vivienda ('abitazione') o de locales profesionales, etc., y del grado de coactividad de las actuaciones que, todas con motivos fiscales, vayan a desarrollarse.

---

administrativa, y la consiguiente disquisición sobre el tribunal competente para otorgar esa autorización. Vid. RENOUX, T., *Le Conseil Constitutionnel...*, *op. cit.*, pág. 542. Vid. la referencia, plagada de resoluciones de los tribunales administrativos franceses que no tienen naturaleza jurisdiccional, realizada por MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental...*, *op. cit.*, págs. 274-276. No obstante, tampoco es posible marginar el papel del legislador, pues, tal y como recoge Vid. FINES, F., "L'autorité judiciaire, gardienne de la liberté individuelle" dans la jurisprudence constitutionnelle", *RFDA*, nº 3, mai-juin, 1994, pág. 595, el artículo 66 de la Constitución francesa aún está lejos de instaurar un mecanismo similar al del habeas corpus británico.

<sup>49</sup> Con ello, el Consejo Constitucional francés reconoce la necesidad de ejercer un control de proporcionalidad también sobre las disposiciones legislativas en la materia, de manera similar a como debe proceder la autoridad judicial a la hora de enjuiciar las medidas a adoptar o adoptadas por los poderes públicos, por ejemplo, ante intervenciones domiciliarias por motivos fiscales. Vid., FINES, F., "L'autorité judiciaire...", *op. cit.*, pág. 601.

<sup>50</sup> En Italia, respecto de la distinción entre el apartado segundo y tercero del art. 14 CI, respecto a la intervención judicial, no existe consenso unánime doctrinal. AMATO, en la obra colectiva *Commentario alla Costituzione...*, *op. cit.*, pág. 60, entiende que "cuando la Constitución menciona o solicita el control de la autoridad judicial lo hace porque no se trata de valorar situaciones sino de juzgar personas". Por otro lado, PACE, A., *Problematica delle libertà...*, *op. cit.*, pág. 226, considera que la intervención judicial se impone para garantizar la libertad personal y domiciliaria.

<sup>51</sup> CARETTI, P., Voz "Domicilio", *op. cit.*, pág. 320 y ss., considera una gran novedad la introducción, por la Constitución italiana de 1947, de una "riserva di giurisdizione" contra posibles abusos causados por los órganos administrativos, a pesar de considerar el párrafo tercero del artículo 14 CI como una derogación expresa de esta reserva y una disposición de las más 'iliberales'. Puede verse la Sentencia de la Corte Costituzionale italiana nº 88 de 1987, sobre la actuación judicial prevista en el art. 14.2 de dicha Carta Magna (*Giu. Cost.*, 1987, pág. 683 y ss.).

También la Ley Fundamental de Bonn acepta la posibilidad de que órganos no judiciales acuerden la entrada forzosa en el domicilio cuando se trate de supuestos de urgencia. Esta posibilidad resulta acentuada con la reciente reforma del precepto constitucional alemán ya expuesta, y que, para el ámbito tributario, resalta expresamente el parágrafo 210 de la Ordenanza tributaria -al igual que el 213 y el 218- al disponer que “cuando la dilación entrañe algún riesgo estará permitido el registro de viviendas y locales de negocios aun sin mandamiento judicial”. La Constitución portuguesa remite la intervención de la autoridad judicial competente, a “los casos y según las formas previstas por la ley”, pero puntualizando que, ni con autorización judicial, sino simplemente con consentimiento del sujeto, podrá entrarse de noche en su domicilio.

Sin embargo, nuestros Constituyentes quisieron ser más taxativos, quizás por el fresco recuerdo del régimen anterior, y porque las garantías plasmadas formalmente en las Leyes Fundamentales eran instrumentadas y tergiversadas por las regulaciones legales<sup>52</sup>. La solución adoptada por los Constituyentes españoles ha sido permitir únicamente a los Jueces, cuando el sujeto no consienta, la legitimación para autorizar esa entrada domiciliaria, encontrándose *investidos de tal potestad directamente por la Constitución*, sin necesidad de mediación de ninguna ley especial que les atribuya la función de garantía de este concreto derecho fundamental. Así fue reconocido por la STC 22/1984, f.j. tercero, afirmando que, “a diferencia de otros derechos (...) aquí es la Constitución la que autoriza al Juez a sacrificar (sic), en su caso, la intimidad domiciliar”. Esa intervención judicial, como ya hemos reflejado, se convierte en contenido indisponible del art. 18.2 CE según voluntad Constituyente, por lo que nunca podrá ser soslayada por ulteriores regulaciones legislativas, orgánicas u ordinarias. Exigencia que no se recoge, por ejemplo, con el derecho a la intimidad<sup>53</sup>, donde, en algunas Cartas Magnas tampoco se halla recogido expresamente en ningún precepto constitucional. Sin embargo, también se percibe claramente que las exigencias y circunstancias de dicha intervención autorizatoria varían -constitucional y legalmente- de un ordenamiento a otro.

A diferencia de cuanto ocurre en Italia, donde la autorización judicial de entrada en la vivienda en el procedimiento administrativo de ‘accertamento’ tributario resulta atribuida al Procuratore della Repubblica<sup>54</sup> -similar a la Fiscalía española-, en España únicamente resulta

---

<sup>52</sup> Así, acudiendo al art. 102 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1956, vigente con anterioridad a la promulgación de la Constitución española de 1978, se posibilitaba la ejecución forzosa por la Administración de sus propios actos administrativos, remitiéndose a otra previsión legal para la intervención judicial -textualmente “salvo cuando por Ley se exija la intervención de los Tribunales”-; previsión legal de intervención judicial, por lo demás, inexistente en aquellos momentos.

<sup>53</sup> Esta exigencia de intervención judicial no se manifiesta en el art. 18.1 CE. De hecho, la STC 234/1997, de 18 de diciembre, f.j. 9, relativa a la posibilidad de que la obligación de someterse a la prueba de alcoholemia lesione el derecho a la intimidad y a no declararse culpable, y a que dicha prueba sea practicada por la Guardia civil de tráfico y no la autoridad judicial, afirmó que será necesario, en todo caso, la intervención de “una Ley (que) expresamente la habilite a la autoridad que, por razón de la materia de que se trate, sea la competente. Pues, como ha señalado la STC 207/1996, “no existe en la Constitución en relación con las inspecciones e intervenciones corporales, en cuanto afectantes a los derechos a la intimidad (art. 18.1 CE) y a la integridad física (art. 15 CE), reserva absoluta alguna de resolución judicial”.

<sup>54</sup> Vid. SANTAMARIA, B., “La perquisizione in materia tributaria”, *RDFSF*, 1973, pág. 464, quien, ante la imprevista necesidad de solicitar la autorización durante las normales actividades de comprobación tributaria, entiende que podrá concederse, tanto por el Procuratore della Repubblica como por otro órgano judicial competente por razón del territorio (generalmente, el pretore); sobre todo porque es el más cercano, en sentido de disponible y porque puede emitir más rápidamente la autorización.

legitimada para autorizar esa entrada, además del 'titular', la autoridad judicial. Con esta orientación, Franco Arias descartó la suficiencia de la orden del Ministerio Fiscal para autorizar la entrada en domicilio<sup>55</sup>.

### **3.- LA INTERVENCIÓN JUDICIAL COMO ACTUACIÓN DE GARANTÍA DEL DERECHO FUNDAMENTAL INSERTA EN UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**

No escapa a nuestra atención que, en nuestro caso, la autorización judicial no ejerce una función que, en puridad, se corresponde con la establecida por el artículo 117.3 de la Constitución: "juzgar y hacer ejecutar lo juzgado"<sup>56</sup>. Pero sí podemos recurrir al artículo 117.4 de dicho Texto. Este precepto constitucional, al garantizar la separación de poderes (STC 108/1986), establece que los Juzgados y Tribunales realizarán exclusivamente las funciones jurisdiccionales y "las que expresamente les sean atribuidas por Ley en garantía de cualquier derecho". Por tanto, la misma Carta Magna no ha limitado la actuación judicial a las funciones propiamente jurisdiccionales enmarcadas en un proceso de resolución de controversias litigiosas<sup>57</sup>. Si, como plasmó el art. 2 LOPJ y recogieron numerosas Sentencias del Alto Tribunal español<sup>58</sup>, estos órganos resultan llamados a realizar otras funciones atribuidas por la Ley para conseguir la protección efectiva de los derechos, con mayor razón actuarán cuando el afectado sea el derecho a la inviolabilidad del domicilio, pues su intervención resulta exigida expresamente desde el mismo precepto constitucional, que, ni siquiera una ley, puede minorar o desconocer.

Si esa actuación judicial es ajena al ejercicio de la estricta potestad jurisdiccional, la STC 93/1983, de 8 de noviembre, sugirió que ofrece rasgos similares a la jurisdicción voluntaria, pues lo que el órgano judicial hace es "administrar un derecho fundamental, efectuando una ponderación presidida por un designio de garantía". La STC 50/1995, de 23 de febrero, afirmó que la autorización judicial exigida por el art. 18.2 CE consiste "en un acto de comprobación donde se ponderan las circunstancias concurrentes y los intereses en conflicto, público y privado, para decidir en definitiva si merece el sacrificio de éste, con la limitación consiguiente del derecho fundamental".

Así pues, la intervención judicial adopta claramente unos perfiles garantes del derecho fundamental en cuestión, y no se puede pensar, como se quiso hacer ver al TC, y éste desechó en el f.j. sexto de la Sentencia TC 137/1985, que, en sede de recaudación, la finalidad de la

---

<sup>55</sup> Vid. FRANCO ARIAS, J., "La entrada en...", *op. cit.*, pág. 593, entiende que sus decisiones no son resoluciones judiciales, y únicamente éstas serían aptas y válidas; pues la LOPJ, en el Libro V, incluye al Ministerio Fiscal entre las personas que 'cooperan' y 'auxilian' la Administración de Justicia, no como personal que la integra; y también por que en su Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal -Ley 50/1981, de 30 de diciembre, en su artículo 5.2- no realiza actuaciones limitadoras de derechos, y ésta evidentemente lo es.

<sup>56</sup> La SAT de Albacete, de 1 de octubre de 1982, ya puso de manifiesto que no era ésta una de las funciones recogidas en los art. 117.3 y 117.4 de la Constitución.

<sup>57</sup> Así ha sido puesto de relieve tanto por la doctrina, vid. RUIZ MIGUEL, *La configuración constitucional...*, *op. cit.*, pág. 327, y GARCÍA TORRES, J., "El artículo 130 de la Ley...", *op. cit.*, pág. 41, como también por la jurisprudencia, cfr. STC 115/1987, de 7 de Julio, y el ATC 599/1984, de 18 de octubre, f.j. 2.

<sup>58</sup> Así, las Sentencias del TC 22/1984; 137/1985 y 144/1987.

autorización judicial es garantizar y proteger al Agente ejecutivo; o enjuiciar la posibilidad de un allanamiento de morada, o entrar a realizar un análisis completo y concienzudo de la legalidad del acto administrativo o de las actuaciones administrativas tributarias realizadas hasta ese momento.

Además, si los derechos protegidos en el artículo 18 de la CE hay que observarlos y protegerlos, pero requieren una importante atención al caso y momento concreto, serán los jueces, en esta tarea que, por ejemplo, el art. 18.2 CE les encomienda, los órganos llamados a desarrollar una muy importante labor de interpretación, determinación y precisión de su alcance.

### **3.1.- LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL DE ENTRADA: SU REGULACIÓN EN LA LOPJ Y SU APLICACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO**

Debemos incidir ahora en las garantías específicas que deben observarse para que la autoridad judicial aprecie la conveniencia, o desestime la necesidad, de realizar una entrada domiciliar por un órgano administrativo de inspección o recaudación tributaria. Esta autorización del juez no puede entenderse como una mayor jerarquía del poder judicial sobre la Administración, sino que garantiza, ante la Administración y el sujeto, el cumplimiento correcto de los derechos y deberes reconocidos en la Constitución<sup>59</sup>.

Como puso de relieve la STC 50/1995, f.j. 5, “el art. 18.2 exige tan solo una autorización judicial, sin ocuparse de precisar cuál haya de ser el juez competente para darla ni el procedimiento a seguir”<sup>60</sup>. Tampoco la LGT aporta ninguna regulación jurídica sobre esa intervención judicial. Como puso de relieve la Sentencia citada, “tampoco la Ley General Tributaria, ni el Reglamento mencionado más atrás, determinan cuáles hayan de ser el Juez competente, el procedimiento adecuado y el contenido de la resolución judicial, materias protegidas no ya por la reserva de Ley, en cualquiera de sus modalidades, sino por una Ley Orgánica individualizada”. Los artículos 133 y 141 LGT se limitan a establecer la exigencia de intervención judicial, pero sin mayores especificaciones ni garantías, materiales o formales. Únicamente, es el art. 115.4 del RGR el que intenta cubrir el silencio legal -recientemente desautorizado también en esa concreción-, mencionando al Juez de Instrucción. Pero no hace falta insistir en que, aunque el citado precepto reglamentario pudiera resultar acorde con el art. 87.2 LOPJ ya derogado -no así con el actual art. 91.2 LOPJ, como veremos-<sup>61</sup>, no resulta ser una

---

<sup>59</sup> Como puntualiza LONGAS LAFUENTE, A., “La inviolabilidad del domicilio en la ejecución forzosa de los actos administrativos según la jurisprudencia”, A.A., nº 30 y 31, 1987, pág. 1786.

<sup>60</sup> La STC 50/1995, f.j. sexto, puso de relieve una cuestión problemática que se presenta con esa mención a la autoridad judicial en el art. 18.2 CE. Ocurre que desde el nivel de constitucionalidad “*defiere a aquélla (la legislación) la delimitación de los límites de la inviolabilidad del domicilio*”. A partir de ahí, es lógico que sea la LOPJ la encargada de puntualizar qué órgano judicial desempeñará esa función, al ser la norma donde debe codificarse con carácter unitario la estructura y el funcionamiento de los Jueces y tribunales. Decisión del poder legislativo será también establecer el procedimiento adecuado, el contenido de la resolución judicial y demás circunstancias de esa intervención. Ahora bien, como también reflejó la citada Sentencia, la LGT no determina ni el Juez competente. Y dice la Sentencia que no hay reproche que hacer “en el nivel de la constitucionalidad” a que se aplique analógicamente la LECrim. en los casos de ejecución forzosa (art. 87.2 LOPJ y 130 LGT).

<sup>61</sup> De hecho, se observa que el art. 115.4 RGR -al igual que hacía el art. 87.2 LOPJ ya derogado-, se refiere a la entrada en el domicilio o en los restantes lugares de acceso dependientes del consentimiento de su titular, debiendo obtenerse la autorización del Juez de Instrucción para la entrada. El derecho de propiedad es el que recibe, en este caso, y para esos otros lugares, la protección de la intervención judicial.

norma que ostente rango suficiente para dicho menester. Es necesario acudir a las regulaciones legales aplicables a cada sector procesal, siendo el ámbito penal el único que permite deducir los requisitos aplicables en este punto. Aun así, tampoco podremos conocer totalmente las garantías y exigencias que inciden en esa actuación judicial. En definitiva, son las manifestaciones del TC -realizadas también ante específicas entradas domiciliarias por órganos de la Inspección o Recaudación de los Tributos- las que han tenido que clarificar y cubrir las lagunas legales a golpe de sentencia.

En cuanto a los órganos judiciales que tengan atribuida dicha función, la Ley Orgánica del Poder Judicial es la competente para proporcionar la solución. Y así lo hace cuando se trate de entradas domiciliarias para la ejecución forzosa de los actos administrativos (art. 91.2 LCPJ), cuya potestad a los órganos administrativos ha sido atribuida por el art. 96.3 de la Ley 30/1992. Pero uno y otro precepto se ciñen a fijar el órgano judicial competente, y a atribuir esa entrada en uso de las potestades administrativas de autotutela, tanto la ejecutoria como, más cercanamente, la ejecutiva, por referirse a los supuestos de ejecución forzosa de actos de la Administración; entre ellos, el de apremio sobre el patrimonio del sujeto.

Así pues, a diferencia de cuanto ocurre en otros ordenamientos legales foráneos, como por el ejemplo el 'Livre des procédures fiscales' francés, no disponemos de una regulación normativa, específica ni suficiente, que permita observar, con claridad, las exigencias y garantías aplicables cuando se requiera la intervención del legislador para autorizar una entrada domiciliaria. Han tenido que ser las Sentencias, generalmente del TC por la cualidad del problema de que hablamos, las que han aportado -tras la violación del derecho, obvio es decirlo- la mayoría de las garantías que vienen a formar el acervo de garantías de este derecho. Situación que, creemos, denota la necesidad de concretar unas mínimas previsiones en regulaciones normativas propias del ámbito tributario de cara a evitar, sobre todo, la conflictividad generada por esa situación.

Sin embargo, la regulación del procedimiento de autorización judicial y el contenido de dicha resolución judicial está reservado a Ley Orgánica, y la única que establece algunas puntualizaciones es la LECrim., siendo ésta una legislación que está prevista y observa la actuación y sus garantías desde el ámbito penal. De ahí que, trasladando sus disposiciones sin más a la autorización judicial ante actuaciones administrativas tributarias, algunas de sus previsiones encuentran difícil acomodo<sup>62</sup>. Además, supone otra de las referencias que pueden difuminar, por asimilación, esa separación debida entre el procedimiento administrativo de comprobación tributaria y los procedimientos penales, cada uno con principios, derechos y exigencias particulares, como analizaremos.

No entenderíamos que se produce una extralimitación de funciones si la LGT concretase con mayor detalle, por ejemplo, las exigencias de esa solicitud administrativa ante el órgano judicial o la posterior dación de cuenta a la autoridad judicial -si se quiere- una vez realizada la actuación administrativa. Procediendo de este modo se otorgaría una buena dosis de seguridad jurídica a los órganos administrativos tributarios y a los sujetos afectados.

---

<sup>62</sup> Nos remitimos al análisis de los supuestos que no casan con la idiosincrasia propia de las actuaciones administrativas de inspección tributaria que realiza FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, op. cit., pág. 197 y ss.

### **3.1.1.- LA MOTIVACIÓN DE LA SOLICITUD ADMINISTRATIVA Y LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL INSERTA EN UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**

Conviene simplemente apuntar, antes de incidir en la ubicación y características de la intervención judicial prevista en el art. 18.2 CE ante actuaciones de inspección y recaudación de los tributos, la controversia originada por el pronunciamiento contenido en la STC 22/1984. Esta resolución vino a establecer que no era suficiente la entrada domiciliaria realizada en virtud de sentencia judicial en caso de ejecución forzosa de actos administrativos, sino que se debía reiterar la autorización judicial ad hoc<sup>63</sup>. Posteriormente, esta doctrina fue modificada y suavizada por la STC 160/1991, de 18 de julio, al dejar de requerir, en todo caso, otra autorización judicial cuando la entrada en el domicilio fuese impuesta por una resolución judicial cuyo fallo la llevase implícita; lo que suponía aceptar el voto particular que había formulado en aquélla el magistrado Rubio Llorente.

Nos encontramos en la tramitación de un procedimiento administrativo -sea de comprobación o de recaudación- donde, como puso de manifiesto también la Sentencia TC 137/1985, se inserta esta autorización judicial por el hecho de que esas actuaciones administrativas pueden incidir en un espacio físico considerado domicilio, y cuya protección por el art. 18.2 CE reclama de la intervención judicial. Para satisfacer, si así procede, la petición de los órganos administrativos tributarios, los Jueces han de emitir una autorización mediante resolución judicial, pero que debe analizar el supuesto en cuestión desde una óptica garante del derecho ante la actuación administrativa en el domicilio, y que se sitúa como un trámite más, aunque inexcusable, en el desarrollo de ese procedimiento<sup>64</sup>. Evidentemente, aunque esa autorización judicial se sitúe en el marco de un procedimiento administrativo, sea de inspección sea de recaudación tributaria, no es posible considerarla como acto administrativo ni asimilarle sus efectos -como una parte de la doctrina italiana ha predicado de la autorización del Procuratore de la Repubblica<sup>65</sup>-.

---

<sup>63</sup> "A diferencia de lo establecido por la Corte Costituzionale italiana de 9 de junio de 1967, n. 67 (vid. *Giu. Cost.*, n° 3, 1967, pág. 726 y ss)". Como puso de relieve PARDO FALCÓN, J., "Los derechos del artículo...", *op. cit.*, pág. 172, esta S. recibió muchas críticas doctrinales, "por los problemas técnicos que planteaba y por conllevar en la práctica una poco deseable dilación del procedimiento administrativo", y supuso también un vacío legal que tuvo que ser colmado por la LOPJ, al conferir la facultad de conceder la autorización al juez de instrucción; solución propuesta ya por el ATC 272/1985, de 24 de mayo, así como por la S. 144/1987, de 23 de septiembre.

<sup>64</sup> PLAZA ARRIMADAS, L., "La inviolabilidad del domicilio", *op. cit.*, pág. 698, considera que esta resolución es judicial por su autor, pero administrativa por su contenido. Además, trae a colación el artículo 40.3.2° del Decreto 2166/64, que expresamente habla de Jueces de 'instrucción', y el artículo 103.4 del Decreto 3154/68, que se refiere a los de 'primera instancia', para probar así que el contenido de la resolución ni es civil ni penal, sino que es administrativa. Vid. el interesante trabajo de DÍAZ DELGADO, J., "La autotutela ejecutiva, la inviolabilidad del domicilio y la jurisprudencia constitucional", *RPJ*, n° 16, 1985, quien advierte del peligro de que la actuación de la autoridad judicial se convierta en una intervención formal, o 'administrativa' en el sentido material.

<sup>65</sup> Una parte de la doctrina italiana se muestra partidaria de considerar que la autorización de la entrada por parte del Procuratore della Repubblica, al insertarse en un procedimiento administrativo de inspección tributaria, participa directamente de esa naturaleza administrativa, condicionando la legitimidad de los actos sucesivos. Así, la Sentencia de la Cassazione, de 4 de mayo de 1991, (*Boll. Trib. d'inf.*, 1991, pág. 1513) afirma la naturaleza administrativa, y no jurisdiccional, de la autorización, que participa de la naturaleza administrativa del procedimiento impositivo. Ahora bien, de ahí se derivará la importante consecuencia de que sea censurable esa autorización por el juez ordinario (así como por el juez tributario, en la sede competente), no siendo susceptible de impugnación directa. Como apreciaba la Sentencia 8 de agosto de 1990, n. 8062, Cassazione Sezione Unite, "su legitimidad será apreciada por el juez con

Ahora bien, como recogió el ATC 258/1990, tampoco debe ser automáticamente concedida dicha autorización por el Juez bajo la argumentación de que no es una actuación administrativa. La STC 171/1997, de 14 de octubre, f.j. segundo, afirmó que la actuación del órgano judicial “no debe, en modo alguno, reducirse a la de un simple automatismo formal, que dejase desprovista aquella función garantizadora de todo análisis valorativo tanto sobre el acto administrativo de cobertura, como sobre el mismo procedimiento de ejecución forzosa que exige la entrada domiciliaria, así como acerca de la eventual afectación de otros derechos fundamentales y libertades públicas derivada de la ejecutoriedad del acto administrativo”.

La autoridad judicial debe realizar, al menos prima facie, un examen de la resolución administrativa que le plantee la posibilidad de realizar la entrada domiciliaria, argumentándole y razonándole los motivos, y velando por el correcto desarrollo de dicha actuación. Por tanto, es necesario destacar la importancia que debe desplegar esa solicitud motivada de los órganos administrativos sobre la posterior convicción judicial. Como ha dejado dicho reiteradamente la jurisprudencia<sup>66</sup>, los actos administrativos, entre los que se incluye el de solicitar la entrada domiciliaria, tienen que motivarse, ser fundados y congruentes -lo que es distinto de que se les exija que sean infalibles-. Esa necesidad de motivación de la solicitud elevada ante el órgano judicial se ha visto reforzada tras la modificación, por la Ley 4/1999, del art. 54 de la Ley 30/1992, donde se ha establecido la necesidad de que la Administración motive los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos. Esa motivación de la solicitud y la posterior dación de cuenta a la autoridad judicial, como reflejó la STC 50/1995, suponen una garantía de la adecuación de la actividad de entrada domiciliaria en su finalidad y observando las exigencias establecidas<sup>67</sup>; de ahí que consideremos pertinente su exigencia legal en el ámbito tributario.

---

base en principios generales que regulen la actividad administrativa del Estado y, por tanto, no son aplicables a esta materia las normas del proceso penal sobre la nulidad de los actos procesales”. Se muestran contrarios a considerar que esa autorización del Procuratore participa directamente de la naturaleza administrativa del procedimiento en el cual se inserta, GALLO, S., “Polizia tributaria”, *Novissimo Dig. It.* Vol. V. app. Utet, 1984, pág. 1086. GIANNINI, M. S., “Atto amministrativo”, *Enc.Dir.*, Vol. IV. Giuffrè, 1959, pág. 171. GRANELLI, A. E., “La tutela del segreto...”, *op. cit.*, pág. 467. MANZONI, I., *Potere di accertamento...*, *op. cit.*, Giuffrè, Milano, 1993, pág. 246. Por su parte, ALBANELLO, “Accesso in abitazioni private: ammissibilità di tutela giurisdizionale, anche immediata, della libertà di domicilio”, *Riv.Dir.Trib.*, 1991, II, pág. 391 y ss., adopta una solución intermedia, partidaria de considerar que esa autorización judicial es un acto administrativo pero que no produce los efectos de esos actos para los recursos aplicables.

<sup>66</sup> Cfr. la Sentencia TC 48/1993 y las del TS 196/1988, de 24 de octubre, 48/1993, de 8 de febrero y 165/1993, de 18 de mayo. Así como la STC 119/1987, de 9 de julio y la 226/1992, de 14 de diciembre.

<sup>67</sup> Aunque no se tratase de una entrada en el domicilio, sino en otro local, puede citarse la STSJ Cataluña, de 21 de junio de 1996. Esta resolución consideró que, aunque en la diligencia del agente tributario constaba la autorización escrita, no estaba motivada -requisito que el art. 43 LPA exigía al ser un acto limitativo de derechos subjetivos-. Afirma la Sentencia que no puede ser suficiente cualquier otra fórmula convencional (como la utilizada: “toma de datos y antecedentes”), sino que deben explicitarse las razones que conducen a tomar esa decisión y justifican la actuación inspectora respecto de la actividad que el demandante desarrolla en el local. Decretó la nulidad de la autorización y de las actuaciones practicadas, incluso la sanción. También en Italia es una exigencia inexcusable la motivación del acto administrativo dictado durante un procedimiento de ‘accertamento’. Además, el Proyecto de Estatuto del Contribuyente, aprobado por el Consejo de Ministros el 8 de agosto de 1996, preveía, en su art. 6, que los actos de la Administración deben ser motivados, tal y como ya exige el art. 3 de la Ley de 7 de agosto de 1990, intitulada “nuevas normas en materia de procedimiento administrativo y de derecho de acceso a los contribuyentes”, que se considera, generalizadamente, de aplicación al ámbito tributario por ser donde se recogen los principios aplicables a cualquier procedimiento administrativo. Dicho art. 3 establece que la motivación debe indicar “los presupuestos de hecho y las razones jurídicas que determinen la decisión administrativa”.

No es posible considerar adecuadamente motivados los actos que reproduzcan, de forma mimética y generalizada, fundamentos impresos o mecanografiados previamente, lo cual supondría manifestar una falta de resolución atenta al caso concreto, e individualizada al supuesto planteado<sup>68</sup>. Por el contrario, debe existir “una petición razonable, solvente y razonada para la intervención y el auto, en una congruencia y motivación referida a la solicitud, (no puede ser) estereotipado, sino ad hoc para la situación precedente, modélico en su género y que supone cobertura de las investigaciones policiales”, según la STS, de 25 de junio de 1998. Las circunstancias materiales y formales que el juez debe atender y expresar en su pronunciamiento, proceden de la motivación de la solicitud elevada por los órganos administrativos a aquél, y dan cauce al enjuiciamiento que, como analizaremos, éste debe realizar de principio de proporcionalidad.

Así pues, al igual que las demás autorizaciones, sea en domicilios o en otros lugares, la función de esta intervención judicial que autoriza la entrada es identificar en su auto, y que le haya transmitido la autoridad administrativa<sup>69</sup>, el lugar concreto donde se realizará la entrada. También, en la solicitud administrativa se deben concretar los sujetos que resultan legitimados para realizar esa actuación, identificando la finalidad de la misma, concretando sus motivos ‘tributarios’, su función y sus límites, como también exigió la STC 290/1994, f.j. tercero. Con ello, se trata de respetar los derechos del sujeto afectado, tanto en lo relativo al derecho a la inviolabilidad del domicilio como al de defensa -que resulta de esa motivación-. De resultar prevista normativamente la concurrencia de alguna especial exigencia para permitir la entrada domiciliaria -como ocurre en Italia con los ‘graves indicios’ de infracciones tributarias<sup>70</sup>-,

---

<sup>68</sup> Cfr. los ATC 834/1987, de 1 de Julio; 1052/1987, de 23 de septiembre y 1377/1987, de 9 de diciembre; así como las Sentencias del TS de 17 de febrero de 1989 (Ar. nº 1182) y la de 2 de marzo de 1989 (Ar. nº 2057).

<sup>69</sup> Por citarlos simplemente, creemos que debe concretarse el órgano administrativo tributario que solicita la autorización, identificando el motivo de tal intromisión en función de las actuaciones de inspección o recaudación tributaria, y de los tributos sometidos a inspección o de la deuda tributaria debida, así como los elementos materiales que quieren investigarse o embargarse. Si durante el desarrollo de esa entrada o reconocimiento se cree oportuno ampliar el ejercicio de la misma, al apreciar indicios de comisión de otras infracciones tributarias, debe ponerse en conocimiento de la autoridad judicial que autorice la actuación. Eso sí, consideramos que, tratándose de una entrada domiciliaria debe dejarse expresa mención de los indicios de incumplimiento de las obligaciones tributarias o la comisión de infracciones tributarias para cuyo esclarecimiento sea necesaria dicha entrada. Se identificarán los actuarios que realicen la entrada, así como el lugar -sea domicilio, sea otro local o dependencia- donde la realicen, la relación de dicho lugar con las actuaciones y con el sujeto sometido a inspección o sobre quien recae el embargo de sus bienes, para evitar que la entrada se extienda o amplíe a otros lugares en función de como se desenvuelvan las actuaciones. En caso de observarse esta necesidad, debe solicitarse la correspondiente autorización judicial de entrada o autorización del órgano administrativo competente, en su caso. Debe puntualizar la duración prevista de las actuaciones domiciliarias y atenerse al resto de exigencias legales o reglamentarias (v.gr. las que determina el art. 29 de la Ley 1/1998).

<sup>70</sup> Como se observará, en Italia, en la solicitud planteada ante el órgano judicial deben especificarse los motivos que inducen al órgano administrativo a entender que subsisten ‘graves indicios’ de infracciones tributarias, debiendo especificar en esa solicitud el tipo de infracción que se entiende puede haber sido cometida, y la documentación y demás pruebas que se espera obtener durante el acceso. Se evita, así, la entrada domiciliaria “a ciegas”, a buscar los datos que se encuentren sean del propio sujeto o de terceros, sino que debe realizarse la entrada durante un procedimiento en curso, y para buscar datos ya conocidos o que se presume su existencia y localización. No es un “mezzo per a la ricerca, bensí uno strumento per il reperimento”, como afirma BERSANI, G., *L'accertamento tributario...*, op. cit., pág. 39. Sobre la motivación de estos actos administrativos de solicitud de la entrada, vid. FALSITA, “Accessi, ispezioni e verifiche dell'Amministrazione finanziaria negli studi professionali”, *Giurisprudenza Commerciale*, 1976-I, pág. 336.



también debe plasmarse en la solicitud y el el órgano judicial cerciorarse de su verosimilitud, que podrá ser comprobada en la posterior dación de cuenta.

La apreciación de la concurrencia de estos requisitos -que deben ser analizados por los órganos administrativos antes de solicitar la autorización y por el órgano judicial de manera previa a su concesión-, no siempre resulta fácil. Las dificultades puestas de manifiesto a lo largo del estudio afloran, en este punto, tanto para los órganos administrativos encargados de efectuar la solicitud a la autoridad judicial, como para ésta en el momento de otorgarla. Buena muestra de ello es la STS de 6 de julio de 1995 (Ar. 5387), que reflejó la dificultad de otorgar la consideración de domicilio a unos locales profesionales. De hecho, esta resolución afirma: “la imprecisión que en algún caso puede existir respecto a si el órgano judicial habrá de reputar o no domicilio el lugar registrado, aconseja, como medida de prudencia, el que la Policía acuda al Juzgado para obtener la autorización correspondiente cuando de oficinas, despachos o establecimientos mercantiles se trate”.

Esta incertidumbre dice muy poco en favor del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). Y este principio constitucional resulta aplicable como garantía, no sólo de los particulares sino, y también, de los órganos administrativos tributarios que se tengan que ‘enfrentar’ al ejercicio de discernimiento mencionado. Esa situación desemboca, en la práctica, en que los órganos de la Inspección de los Tributos, por ejemplo, prescindan de este punto en dicho proceso de discernimiento, y acudan directamente al juez para solicitar autorización judicial, sea cual sea el inmueble de que se trate, sea cual sea el bien jurídico que se proteja<sup>71</sup>. Se traslada así la carga de discernir sobre estos extremos a la autoridad judicial. Sin embargo, aunque esta problemática se presenta también ante actuaciones de los órganos de recaudación tributaria, la regulación del art. 133 LGT exige mayores garantías, y puntualiza más intensas exigencias, antes de proceder a esa autorización y posterior entrada en tan extrema tesitura como la de embargar unos bienes, o, incluso, establecimientos mercantiles o industriales (art. 131 RGR).

### **3.1.1.1.- LA EXIGENCIA FORMAL DE LA SUBSIDIARIEDAD EN DICHA ENTRADA DOMICILIARIA APRECIABLE POR EL ÓRGANO JUDICIAL. EL ART. 131 LGT**

Teniendo en cuenta la diferente naturaleza de las actividades de inspección o de recaudación tributaria, será necesario distinguir entre la necesidad de entrada domiciliaria durante el desarrollo de una u otra, para aplicar los razonamientos y garantías consecuentes. Si atendemos a la solicitud de autorización judicial para la entrada en un domicilio durante una actuación inspectora, postulamos que, ya en la solicitud administrativa, deben reflejarse las concretas sospechas o indicios de que se han realizado declaraciones fiscales inexactas, han incumplido sus obligaciones tributarias, y con esa entrada domiciliaria se espera conseguir unos datos de relevancia para tal fin. Pero esta exigencia, de lege ferenda, no ha encontrado respaldo en el ordenamiento jurídico interno, al menos expresamente<sup>72</sup> más allá de lo que se pueda deducir del

---

<sup>71</sup> Así, se ha puesto de manifiesto que, debido a “la novedad de la situación y la carencia de normas de desarrollo, se ha generalizado la tendencia a solicitar autorizaciones judiciales en las actuaciones administrativas referidas a cualquier inmueble (...), lo cual implica un cierto temor a responsabilidades penales o, cuanto menos, a ver fracasadas dichas actuaciones”, vid. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, “La protección constitucional ...”, *op. cit.*, pág. 69.

<sup>72</sup> Sí que podemos citar la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 17 de noviembre de 1986, relativa a los supuestos en que debía procederse a la investigación de las cuentas bancarias en

art. 3.j de la Ley 1/1998, que recoge el “derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se llevan a cabo en la forma que le resulte menos gravosa”.

No obstante, conviene advertir que esta puntualización no se desprende de ningún precepto de nuestro ordenamiento jurídico tributario interno, pero la propia relevancia que destilan los derechos fundamentales en el conjunto del ordenamiento constitucional, también cuando se ejercen ante los órganos administrativos, así lo exigiría. Se evitaría, de este modo, una intromisión domiciliaria sin ningún motivo aparente deducido de concretos indicios de irregularidades ya apreciables, o que se convierta esta entrada en el domicilio en una actuación tan recurrente o usual que se pueda calificar, cuando menos, de inoportuna y contraria a ese principio de incidencia mínima de la actuación inspectora; a mayor abundamiento, si llega a suponer una alteración en el desarrollo normal de las actividades personales o de los establecimientos comerciales o industriales donde se realice<sup>73</sup>. Se compaginaría, además, el ejercicio de las potestades funcionales para el logro efectivo del deber de contribuir y la observancia de un máximo respeto al ámbito domiciliario.

Esta interpretación es asumida y reconocida en otros ordenamientos jurídicos cercanos al nuestro, como el caso italiano. Se trata de evitar que esa actividad de entrada domiciliaria sea una posibilidad más, dentro de la amplia y variada gama de facultades atribuidas a los órganos inspectores para desarrollar su tarea. De optarse por esta posibilidad, se dejaría al libre albedrío del Inspector actuario su ejercicio, como, por otra parte, facilita el art. 39 RGIT para el caso de entrada en fincas, locales de negocio y demás establecimientos o despachos. No sólo consideramos esta previsión porque dicha actuación de inspección en ese ámbito domiciliario incomoda el lugar donde, habitual o accidentalmente, habita la persona física o desarrollan su ‘vida privada social’ los entes colectivos. Además, durante el transcurso dicha entrada pueden conocerse datos que interesan a las actuaciones tributarias, pero también otros que pertenecen a la intimidad del sujeto y que, por regla general, se hallan en dicho domicilio. En todo caso, resulta alabable la previsión en el art. 142.1 LGT y en el art. 25 RGIT de presencia del obligado tributario, representante o persona que aquél designe cuando se examine la documentación en los locales del sujeto, y, específicamente, cuando se trate de información contenida en archivos en

---

las actuaciones de inspección, en cuya Instrucción Primera disponía que “la investigación de cuentas bancarias tendrá carácter obligatorio en aquellas actuaciones de inspección en las que existan indicios suficientes sobre la inexactitud o falta de veracidad de los hechos y circunstancias consignados en la declaración...”.

<sup>73</sup> Quizá convenga recordar el art. 38 del RGIT de 1926, cuando era usual el desarrollo de las actuaciones inspectoras en el domicilio o locales del sujeto, requería que “A fin de evitar a los contribuyentes la innecesaria molestia que para ellos significaría la repetición sin límite de las visitas de inspección, todas las sociedades e individuos..., quedarán obligados a conservar a disposición de la Inspección o a tener expuesta en sitio visible del local en que tengan su domicilio social o realicen su trabajo, la última acta de presencia que por la Inspección se les haya levantado. (...) Además, y como norma general, no deberá visitarse ninguna entidad o persona cuya cuota tributaria tenga por base la declaración del interesado hasta transcurridos seis meses de la visita anterior, excepto cuando reglamentariamente proceda verificarlo”. En Italia, por ejemplo, la normativa tributaria prevé que el acceso a entidades bancarias para aprehender la documentación no suministrada tras sucesivos requerimientos, debe hacerse, salvo cuando haya particulares motivos, en un horario en que no esté abierto el establecimiento al público. E, incluso, cuando se pretenda la entrada en locales profesionales -que, no olvidemos, en Italia son considerados domicilio constitucionalmente protegido, aunque no requieran de autorización judicial su entrada para realizar actividades de comprobación- debe hallarse presente, siempre y en todo caso, el titular del despacho o un representante suyo formalmente apoderado; se pretende salvaguardar, como es obvio, el secreto profesional. Esta última previsión también se halla en el art. 142.1 LGT y art. 25 RGIT, en relación con el art. 21.1 RGIT.

soporte magnético (art. 142.1 LGT) o cuando se relacione con actividades empresariales, profesionales o de “otra naturaleza” (art. 21.1 RGIT).

Entendemos que debe limitarse la comprobación o investigación -en período de inspección o recaudación- o la actividad de embargo que se realicen en el domicilio del sujeto a lo que estrictamente conduzca al logro de los objetivos pretendidos en cada una de esas actuaciones. Y aunque se faculte legalmente a dichos órganos para inmiscuirse en el ámbito domiciliario, no debe producirse una intromisión indiscriminada, una vez dentro, en todos los aspectos y situaciones personales que en el ámbito domiciliario se desenvuelven. Esta actuación debe ceñirse al objetivo preciso y al específico ámbito material que la justifica, sin que pueda desarrollarse una injerencia que no venga justificada por la finalidad de la propia inspección o recaudación tributaria y las necesidades perentorias de una y otra<sup>74</sup>. Creemos que si los fines de la investigación o la recaudación pueden conseguirse sin la entrada en el domicilio, no debe autorizarse la misma, al no observarse la “necesidad justificada de penetrar”, como exigió la STC 22/1984, f.j. segundo.

En Italia, la normativa aplicable a las actuaciones inspectoras sí que recoge la exigencia de graves indicios de violaciones de la normativa tributaria para poder acceder al domicilio. Además, se exige que en él se encuentren los libros, documentos, o demás elementos de prueba de esas infracciones para que la solicitud del órgano administrativo se eleve al judicial, y éste, a su vez, conceda la autorización para entrar. El desarrollo de la entrada se ciñe a esa exclusiva finalidad y circunstancias cuando se trate del domicilio destinado a “vivienda”, o en locales donde no se ejerciten actividades industriales, comerciales o agrícolas, o en “circoli privati”.

También en Francia la intervención judicial es más activa, y debe corroborar la existencia de indicios de infracciones tributarias para autorizar la visita. De hecho, el art. L 16 B.2 del Libro de procedimientos francés, establece que, excepto en el caso de flagrancia, cada visita debe ser autorizada por una ordenanza del presidente del Tribunal de Gran Instancia en cuyo distrito estén situados los locales a visitar, o por la de un juez delegado por él. El juez debe comprobar de manera concreta que la demanda de autorización, que a él se somete, está bien fundada; esta demanda debe contener todos los elementos de información en posesión de la Administración que sirvan para justificar la visita. Designará el oficial de policía judicial encargado de asistir a estas operaciones y de informarle de su desarrollo<sup>75</sup>. La Ordenanza judicial contendrá: el caso

---

<sup>74</sup> Esta discrecionalidad, que se deduce de la misma configuración del acto solicitado, y que de otra manera devendría en un inútil y burocrático automatismo de concesión, está basada esencialmente sobre la legitimación subjetiva, sobre los sectores impositivos objeto de tutela y sobre el ámbito especial donde efectuar el acceso.

<sup>75</sup> El juez, tal y como afirmó la Sentencia de la Cass. Com., de 30 de octubre de 1989, nº 1209, recogida por TORREL, R., *Contrôle Fiscal...*, op. cit., pág. 203, debe constatar que todos los agentes autorizados para realizar la visita tienen, como mínimo, el grado de inspector y que están habilitados para realizar estas actuaciones por el Director General de Impuestos; deberá, asimismo, fijar con precisión los lugares donde se desarrollará la visita. Si durante el curso de la visita inspectora en un establecimiento de crédito, los agentes habilitados, identificados nominalmente también, descubren la existencia de un caja de caudales cuya titularidad es de la persona ocupante de los lugares visitados y donde las piezas, documentos, objetos o mercancías de las que se sospecha puedan encontrarse allí, pueden, bajo autorización concedida por el juez que ya concedió la ordenanza, proceder inmediatamente a su apertura. Dejándose constancia expresa de dicha autorización en el ‘procés-verbal’ que se redactará al término de la actuación. En todo caso, el control de la actuación inspectora se realiza activamente por el juez, que podrá trasladarse a los locales durante la misma, así como decidir la suspensión o detención de la visita. A la autoridad judicial que autorizó la visita deberá remitirse los originales del ‘procés-verbal’ redactado por los actuarios así como del inventario de los bienes, mandándose una copia de los mismos documentos al ocupante del

concreto, mencionando la delegación del presidente del tribunal de gran instancia; la dirección de los lugares a visitar; el nombre y la calidad del funcionario habilitado que ha solicitado y obtenido la autorización para proceder a las operaciones de visita. El juez motivará su decisión indicando los elementos de hecho y de derecho que él conoce y que le hacen presumir, en el caso concreto, la existencia de infracciones cuya prueba se investiga. En todo momento, él puede decidir la suspensión o la detención de la visita<sup>76</sup>.

En el ámbito de la recaudación tributaria, no es tanto el art. 133 LGT sino los artículos 131 de la LGT y el art. 115 RGR, los que recogen, de facto, un condicionante inexcusable a la actuación administrativa que proceda al embargo de bienes que se encuentren en el domicilio. El primer precepto citado, en su apartado cuarto, se limita a recoger la posibilidad de que los órganos de recaudación, al ejercer las facultades de obtención de información o al desarrollar el procedimiento de apremio, consideren necesario entrar en el domicilio o efectuar registros en el mismo, deben obtener el consentimiento o la autorización judicial. Sin embargo, el resto de los preceptos citados, al recoger el orden de la traba, obligan a dejar en último lugar el embargo de aquellos bienes “para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del deudor”. Ese orden, en todo caso, puede ser alterado a solicitud del deudor siempre que los bienes que señale garanticen con la misma eficacia y prontitud el cobro de la deuda, y no se causare con ello perjuicio a tercero. La modificación del orden del embargo a solicitud del deudor puede considerarse perjudicial para un tercero cuando, realizando esa solicitud de cambio, el deudor evite la entrada en su propio domicilio dirigiendo la actuación de embargo tributaria hacia bienes que se hallen en domicilio ajeno o, quizá de su propiedad, pero que estén habitados legítimamente por otros sujetos.

Ahora bien, creemos incorrecta dicha alusión al domicilio del sujeto que sea ‘deudor’. Puede que el bien que va a ser embargado se encuentre en domicilio de persona distinta del deudor -v.gr. el depositario-, y a él se deba acceder para incautarlo; en cuyo caso, no deja de necesitarse la autorización judicial y observarse ese requisito de dejar en último lugar el embargo de ese bien que se encuentra en un domicilio. Para ello, puede alegarse la aplicación del principio de proporcionalidad, que recibe mención explícita en el mismo art. 131 LGT. Conviene advertir de la regulación que recoge el art. 115.3 del RGR. Este precepto permite que cuando los bienes embargables se hallen en locales de personas o entidades distintas del deudor -pero que pueden ser el domicilio de una persona jurídica, por ejemplo-, el embargo se realice “ordenando al

---

lugar o su representante. Torrel, pág. 206, recoge que todo interesado tienen el derecho de acudir ante el juez que haya autorizado las operaciones para ponerle de manifiesto las irregularidades y solicitar su anulación. Apunta también que si son terceros que no sean afectados por la ordenanza autorizatoria, pueden recurrir contra la regularidad de las operaciones si justifican un interés personal; es decir, distinto del de las personas afectadas directamente por la autorización.

<sup>76</sup> Según recoge FRANGI, M., *Constitution et droit privé...., op. cit.*, pág. 137, la Corte de Cassation pronunció dos Sentencias el 15 de diciembre de 1988. Una, la Sentencia Maene c. Directeur général des impôts, JCP, 1989, pág. 62, exigió que la autorización judicial fuese clara, lo más precisa posible y que se interpretasen restrictivamente sus posibles cláusulas oscuras. La otra resolución, Farnaud c. Directeur général des impôts, JCP, 1989, pág. 62, se mostró partidaria de que se verificase la fundamentación correcta de la demanda de autorización sometida al juez. Ambas acogieron las orientaciones de la decisión del Conseil Constitutionnel de 1983. La autorización judicial, mediante ordenanza, deberá notificarse verbalmente en el lugar y momento de la visita al ocupante del local o a su representante, recibiendo copia integral. Si estos sujetos no estuviesen presentes, se notificará, con posterioridad a la visita, mediante carta certificada con aviso de recepción. El oficial de policía judicial designado por el juez, y que asiste a la visita, debe permanecer atento, según recogen los citados preceptos, a preservar el secreto profesional y los derechos de la defensa conforme al código de procedimiento penal.

depositario o personal dependientes del mismo la entrada de los bienes”; sin mayores garantías. Si se negaren a ello o fuese imposible, “se procederá al precintado o a la adopción de medidas necesarias para impedir la sustitución o levantamiento”.

En caso de tramitarse un procedimiento de recaudación destinado al embargo de bienes, y sea necesaria la entrada domiciliaria, debe acreditarse ante el juez la previa persecución efectiva, pero infructuosa, de otros bienes que no necesiten de esa intromisión domiciliaria. Además deberá aportarse, como prevé el art. 115.4 RGR, la copia del título ejecutivo y la argumentación que permita apreciar al juez la necesidad de esa medida. Evidentemente, creemos que estos requisitos deberían plasmarse en el precepto legal correspondiente.

### **3.1.2.- SOBRE EL CONSENTIMIENTO PREVIO A LA AUTORIZACIÓN Y UNA PRETENDIDA FASE DE AUDIENCIA Y CONTRADICCIÓN DEL SUJETO ANTE EL ÓRGANO JUDICIAL PREVIA A LA ENTRADA DOMICILIARIA. EL ATC 126/1990 Y LA STC 76/1992**

El art. 18.2 CE no aporta ninguna luz sobre si la necesidad de resolución judicial autorizatoria debe producirse en defecto o negativa del consentimiento, o puede solicitarse y obtenerse acudiendo directamente al juez, sin un previo requerimiento al interesado. De una rápida lectura del artículo 39 del RGIT se pueden desprender conclusiones provocadas por una, cuanto menos, deficiente redacción. Al decir del precepto, se exige, cuando la entrada y reconocimiento venga referida al domicilio, la “obtención de mandamiento judicial, si no mediare consentimiento del interesado”. Se trata de establecer si se necesita la oposición de la persona a facilitar la entrada o registro de la Inspección o Recaudación tributaria para que se pueda proceder a solicitar dicho mandamiento. O si resulta posible obtener la autorización judicial previamente, temiendo una frustración de la finalidad de la actuación, como consecuencia de una más que aparente resistencia o negativa a consentirla, y, sobre todo, respecto de bienes muebles fácilmente alterables o desplazables.

De la interpretación dada por el *Auto TC 129/1990*, al afirmar que la autorización judicial surte efectos “no sólo en defecto de consentimiento del titular, sino también en contra de él”, se deduce que esta autorización judicial está configurada con un carácter más fuerte y principal, incluso, que el propio consentimiento del sujeto afectado. Sin embargo, ni el art. 133 de la LGT, ni el art. 96.3 de la Ley 30/1992, han adecuado su dicción a la interpretación constitucional, pues continúan afirmando la necesidad de consentimiento del titular, “o, en su defecto, la oportuna autorización judicial”. De todos modos, no conviene olvidar que el art. 96.3 de la Ley 30/1992 así como el 91.2 LOPJ -al igual que hacía el anterior 87.2 LOPJ-, despliegan sus efectos ante la ejecución forzosa de actos administrativos. Y que, si bien esta consideración debe ser atribuida a los actos de realización de un embargo para el cobro de la deuda tributaria, no tienen esa condición los actos administrativos de inspección tributaria<sup>77</sup>.

Ahora bien, atendida en cada caso la diferente finalidad de la actuación administrativa tributaria, el art. 133 LGT exige unas garantías procedimentales, tras el oportuno apremio de la

---

<sup>77</sup> Precisamente, una de las orientaciones de la reforma de la LGT en el art. 141, finalmente abandonada en atención a que podía postularse un posible carácter orgánico del precepto, consistía en regular la entrada en el domicilio por la Inspección tributaria en términos concordantes con lo que figuraban en el art. 134 del Proyecto en materia de Recaudación -actual art. 134 LGT-, atribuyéndoles a dichos órganos inspectores la posibilidad de realizar registros y demás actuaciones que supusieran la ejecución forzosa de actos administrativos.

deuda tributaria, etc., que suponen el conocimiento y, casi podríamos decir, el 'previo apercibimiento' por el sujeto de que su deuda va a ser ejecutada forzosamente ante su incumplimiento. De este modo, aunque no se obliga a la previa comunicación de la entrada domiciliaria, el sujeto ya tendrá conocimiento de la misma, o al menos de su posible adopción, por el lógico discurrir del procedimiento<sup>78</sup>; incluso, puede que, con carácter previo, los mismos órganos de recaudación le hayan solicitado, en virtud del art. 133.2 LGT, que manifieste bienes suyos en cuantía suficiente para cubrir el importe total de la deuda; y, también, podrán proceder a un previo apercibimiento para la ejecución subsidiaria si el sujeto no los atendiese, según el art. 133.3, párrafo segundo de la LGT.

Si circunscribimos la problemática apuntada al concreto ámbito inspector tributario, el ATC, de 26 de marzo de 1990, negó "que la autorización judicial para la entrada de la Inspección tributaria en el domicilio personal haya de ser siempre y en todo caso posterior (y subsidiaria) al previo requerimiento del consentimiento de su titular y la subsiguiente negativa de éste". Por eso, la autorización judicial no es un mecanismo subsidiario frente a la negativa del titular, sino un "mecanismo alternativo"<sup>79</sup> (STC 76/1992). Sobre todo porque, como expuso la STC 160/1991, la garantía judicial debe ser observada con carácter previo, pues resulta destinada a realizar esa ponderación equilibrada de bienes, y a proteger el derecho, no a reparar su violación cuando ésta ya se haya producido<sup>80</sup>. Por tanto, no resulta exigible que, cuando la Inspección de los Tributos pretenda el acceso al domicilio, deba acudir necesariamente, primero a la autorización del titular, ocupante, custodio u obligado tributario..., y que, únicamente cuando de él se haya obtenido respuesta negativa, pueda ya acudir a la autorización judicial permisiva de la entrada. De exigirse así, perdería la actividad inspectora de la Administración tributaria ese mucho de sorpresa o agilidad. Y se podría vaciar de contenido y legitimación la actuación de la Inspección de Tributos en los casos, "nada difíciles de imaginar, en que no pudiera requerirse expresamente al interesado y no pudiera tenerse constancia de su negativa por causas incluso imputables a su conducta", según la citada resolución.

De las anteriores afirmaciones se desprende que la Administración tributaria podrá solicitar, por tanto, la autorización judicial sin necesidad de recabar, con anterioridad, una negativa expresa por parte de la persona en cuyo domicilio se encuentren los datos, elementos o bienes<sup>81</sup>.

---

<sup>78</sup> Así se puso de relieve también en el ATC 85/1992, de 30 de marzo, f.j. segundo, afirmando que el sujeto ya conocía el acto administrativo que disponía el desalojo, y, por tanto, hubiera podido impetrar los recursos procedentes desde dicho momento anterior a la entrada domiciliaria.

<sup>79</sup> Vid. RUIZ MIGUEL, C., *La configuración constitucional...*, op. cit., pág. 327. Vid. también, VEGAS TORRES, J., "Autorización judicial para la entrada en domicilio en procedimiento de recaudación de la Seguridad Social; límites de la Ley de Presupuestos: Inconstitucionalidad del artículo 130 LGT", *REDT*, 1993, págs. 796.

<sup>80</sup> También la STC 199/1987, de 16 de diciembre. Cfr. JIMÉNEZ-BLANCO, A. y G.; MAYOR, P.; OSORIO, L., *Comentario a la Constitución (la jurisprudencia del TC)*. Ed. Centro de Estudios R. Areces, Madrid, 1993, pág. 15. Vid. las interesantes reflexiones de RUIZ MIGUEL, *La configuración constitucional...*, op. cit., pág. 88.

<sup>81</sup> Vid. HERRERA MOLINA, P. M., *La potestad de información...*, op. cit., pág. 200. Puede consultarse AGIRREAZKUENAGA, I., "La coacción administrativa directa...", op. cit., pág. 58, y también JUAN LOZANO, A. M., "Inviolabilidad del domicilio y límites materiales de la Ley de Presupuestos. Un pronunciamiento capital del Tribunal Constitucional (Un comentario de urgencia a la Sentencia de 14 de mayo de 1992)", *REDF*, n° 76, 1992, pág. 685, así como de la misma autora *La Inspección de Hacienda...*, op. cit., pág. 274, donde estableció que esta situación convierte la previsión del artículo 39.4 del RGIT "en mera retórica por unos actuarios que, inmediatamente, pueden ostentar la autorización judicial previamente solicitada y obtenida".

Se evitan, de este modo, dos personaciones por parte de la Inspección o la Recaudación tributaria, una primera de petición de asentimiento y, en caso de negativa, realizando una segunda personación, esta vez disponiendo de la oportuna autorización judicial. De todos modos, aun disponiendo el órgano administrativo de la autorización judicial, creemos que, antes de proceder a la entrada, debe solicitar el consentimiento del titular. Una vez éste se haya negado a la entrada, o si no pudiera tenerse constancia de su oposición por causas o circunstancias imputables a su conducta, se efectuará la entrada mediante la exhibición de la autorización judicial, aun previamente obtenida, y la comunicación del alcance de las actuaciones a desarrollar y de los derechos que asisten al sujeto.

El art. 130 de la LGT, antes de ser declarado nulo por la STC 76/1992 -al haberse redactado mediante Ley de Presupuestos-, establecía un plazo perentorio de 24 horas siguientes a la solicitud administrativa para que el juez analizase el acto, comprobase si reunía las condiciones y requisitos para considerarlo válidamente emitido por órgano competente, y que no existían otros bienes para realizar el crédito tributario debido<sup>82</sup>. Actualmente, ningún precepto que regula la recaudación tributaria establece plazo alguno para conceder o denegar la autorización judicial. Pero es que, además, la redacción del antiguo 130 LGT: “los jueces autorizarán...”, hacía pensar en una Administración tributaria desligada del resto de la Administración y de las disposiciones a ella aplicables.

Sobre un pretendido derecho del sujeto a ser oído por el Juez antes de autorizar o denegar la entrada, las normas vigentes no permiten extraer conclusión afirmativa alguna. Como explicaba García Torres<sup>83</sup>, antes de los pronunciamientos del TC, “si se ha recabado previamente el consentimiento del titular del domicilio, y consta su negativa en las actuaciones, aquél no tiene derecho directamente derivado de la Constitución Española a que el Juez de Instrucción le oiga, antes de conceder o denegar la autorización, aunque la inexistencia de este derecho no impide, desde luego, que el Juez de Instrucción dé audiencia al titular del domicilio, si lo cree necesario para el recto funcionamiento de garantía”. El Auto del TC 129/1990 no aceptó la pretensión de los recurrentes de que el Juez escuchase, antes de otorgar la autorización, los motivos que oponían, afirmando en su f.j. segundo que: “Esta actuación se realiza a instancia de un organismo de la Administración y en garantía que ha de constatar el Juez de un derecho fundamental del ciudadano, pero éste, aunque sujeto de la garantía, *no es parte formal de la actuación judicial*. (...) No puede exigirse una intervención previa en esta clase de actuaciones judiciales a quien no la tiene necesariamente para la decisión definitiva sobre la autorización solicitada”.

Es decir, que la intervención judicial inserta en un procedimiento administrativo no supone un apoderamiento en blanco a la voluntad del órgano actuante, ni tampoco que ello conlleve la apertura de un período de alegaciones, al más puro estilo administrativo, donde el sujeto afectado pueda explicar ante la autoridad judicial lo que a su derecho convenga. De hecho, el TC ha afirmado que “el Juez no debe necesariamente y en todo caso conocer los motivos de oposición del interesado, lo que no excluye que el Juez le oiga si las circunstancias del caso lo hacen aconsejable” (S. 174/1993, de 27 de mayo). Partiendo de que “el interesado no es parte formal en

---

<sup>82</sup> DÍAZ DELGADO, J., “Comentario al Auto de 6-4-1988, del Juzgado de Instrucción nº 11 de Madrid”, *RAT*, nº 2, 1988, pág. 236, consideraba que dicho plazo era razonable y suficiente.

<sup>83</sup> Vid. GARCÍA TORRES, J., “El artículo 130 de la Ley...”, *op. cit.*, pág. 44.

la actuación judicial” (STC 137/1995), también afirmaron los Autos del TC 129/1990 y 85/1992 que “el ejercicio de esta función de control preventivo, prima facie, no requiere que necesariamente y en todo caso el órgano judicial se pronuncie después de conocer los motivos de oposición del interesado, como si se tratara de un proceso, cuando lo único de que se trata es de apoderar a la Administración para realizar determinada actuación”. Apoderar pero controlar, también, dicha actuación administrativa; no en el sentido de un enjuiciamiento de la legalidad de esa actuación, sino atendiendo a exigencias que deben ser observadas para que resulte legítima una intromisión en un espacio físico protegido con un derecho constitucional.

### **3.2.- JUEZ COMPETENTE PARA DICTAR LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL. LOS JUZGADOS DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO EN EJECUCIÓN FORZOSA DE ACTOS ADMINISTRATIVOS, SEGÚN LA REFORMA DE LA LOPJ POR LA LEY 6/1998**

Aun exigiéndose, según el TC, un cierto control a realizar por un “juez en quien residan las características de independencia e imparcialidad” (*TEDH, caso Klass*, Sentencia de 6 de septiembre de 1978), dicha exigencia no viene “en modo alguno a prejuzgar el orden judicial competente” para otorgarla (*STC 50/1995*, de 23 de febrero, f.j. sexto in fine), sino que constituye “una decisión del legislador, en la medida en que no es asumida expresamente por la Constitución”<sup>84</sup>.

Sin embargo, hubo un período en que no se disponía de ninguna normativa aplicable al respecto. De hecho, el TC, en el f.j. tercero de la *Sentencia 22/1984, de 17 de febrero*, antes de la promulgación de la LOPJ de 1985 –y que condicionó su redacción<sup>85</sup>–, argumentó que “el Juez a quien se confiere la protección del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio no es necesariamente el juez penal encargado de una instrucción sumarial (...)”, pues “nada permite inferir que ningún orden jurisdiccional (fuera del juez penal) puede intervenir cuando se le solicite autorización para la entrada en el domicilio de una persona”<sup>86</sup>. Como no existía

---

<sup>84</sup> La STC 50/1995, f.j. sexto, afirma que “La operación en que consiste tal extensión de la norma a supuestos no previstos en ella (concretamente, el ya derogado art. 87.2 LOPJ, aplicado analógicamente sobre la autorización del juez de Instrucción y los requisitos del mismo) se produce en el plano de la legalidad ordinaria, privativo de la potestad de juzgar que encomienda la Constitución a los Jueces y Tribunales del Poder Judicial (art. 117 CE), sin que le alcance reproche alguno en el nivel de la constitucionalidad, desde el momento en que éste defiere a aquélla la delimitación de los límites de la inviolabilidad del domicilio”. Vid. el “Comentario General de Jurisprudencia” realizado por varios autores, en la *REDF*, nº 68, 1995, pág. 337, respecto de “la controvertida cuestión de la competencia del juez penal para la autorización”.

<sup>85</sup> Esta STC 22/1984, dictada cuando se estaba elaborando el proyecto de LOPJ, determinó sin duda la redacción del art. 87.2 LOPJ. Como recoge GÓMEZ GUILLAMÓN, R., “El artículo 87.2 LOPJ y la...”, *op. cit.*, pág. 75, en su comienzo fue el art. 96, párrafo final, que pasó finalmente a ser el 87.2, sin sufrir alteración alguna. Únicamente se sustituyó la expresión ‘Juez de Instrucción’ por ‘Juzgado de Instrucción’, al entender que el texto propuesto olvida que “la potestad jurisdiccional no radica en las personas, sino en órganos complejos que están servidos por funcionarios, unos, como el Juez, con facultad decisoria, y otros, como el Actuario judicial (secretario), con la misión de salvaguardar las garantías procesales, incluso sobre las hipotéticas desviaciones del Juez, sobre el que ejerce un control procesal”.

<sup>86</sup> El *ATC 272/1985, de 24 de abril*, acogiéndose a la doctrina sentada por la S. 22/1984, reconoció que “el TC deja muy claro en la Sentencia citada que el Juez Penal no ostenta el monopolio de las autorizaciones para la entrada y registro en los domicilios, con lo que está dando a entender que también pueden ser competentes, por ejemplo, los Jueces civiles, concretamente en aquellos supuestos en los que no exista relación directa entre la necesidad de obtener dicha autorización y la persecución del delito”.



regulación jurídica alguna fuera del ámbito penal<sup>87</sup>, ni del procedimiento a seguir ni se concretaba el juez competente para autorizar la entrada en el domicilio, podían proponerse soluciones diferentes en función de la variedad de los casos que se presentasen<sup>88</sup> (STC 50/1995)<sup>89</sup>. Pero esta situación se hacía más patética e injustificable, jurídicamente hablando, en el período comprendido entre la entrada en vigor de nuestra Carta Magna en 1978, que proclamó como derecho fundamentalmente protegido la inviolabilidad domiciliaria con la consiguiente necesidad de intervención judicial<sup>90</sup>. Tuvo que pasar bastante tiempo hasta que el 1 de julio de 1985 se publicó la LOPJ, en cuyo artículo 87.2, y aun contra la más generalizada opinión doctrinal, se inclinó el legislador por otorgar la competencia al Juez de Instrucción, cuando fuese necesaria para ejecutar forzosamente actos de la Administración. El mismo TC -S. 59/1983, la 76/1992, así como en el ATC 1112/1988-, puso de relieve que se trataba de una “atribución por ley de competencias a un Juez ordinario y es doctrina reiterada de este Tribunal que las cuestiones relativas a la atribución de competencias entre órganos jurisdiccionales, condición que tienen sin duda tanto los Jueces de Instrucción como los del orden contencioso-administrativo, no afectan al derecho al Juez predeterminado por la Ley”. En estas actuaciones, el órgano judicial “no es el Juez de la legalidad y de la ejecutividad del acto de la Administración, sino el Juez de la legalidad de la entrada en domicilio”, como continuó afirmando.

Queremos destacar la más reciente novedad introducida en la reforma de la Ley Orgánica del Poder Judicial por la LO 6/1998, de 13 de julio, y secundada por el art. 8.5 de la Ley de la

---

<sup>87</sup> En el ámbito penal únicamente estaría capacitado a intervenir cuando estuviese abierto un sumario o existiesen diligencias previas, como parece desprenderse de la letra del artículo 546 de la LECrim.: “... el Juez o Tribunal que conociere de la causa podrá decretar la entrada y registro, de día o de noche...”. Vid. JIMÉNEZ-BLANCO, A. y otros, *Comentarios a la Constitución*, op. cit., pág. 153, al afirmar que “el Juez a quien se confiere la protección del derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio no es necesariamente un Juez penal encargado de una instrucción sumarial, el cual sólo debe intervenir cuando la entrada en un domicilio guarde relación directa con la investigación sumarial que lleve a cabo”, apoyándose en la Sentencia 22/1984 del TC.

<sup>88</sup> Vid. al respecto, el interesante y descriptivo estudio de COLOM PASTOR, B., “Autorización judicial...”, op. cit., pág. 252 y ss. Los Jueces de Instrucción se negaban a dar el mandamiento basándose en el art. 546 LECrim., que sólo preveía la intervención del Juez instructor que “conociera de la causa”, o más ampliamente, según es práctica forense, que tuviera ‘noticia criminis’. Como éste no era el caso, solían fundar su negativa en el art. 117.4 CE. Y no existía disposición legal alguna que atribuyera a los Juzgados de Instrucción la competencia para autorizar la entrada en un domicilio, cuando no se tratase de acusaciones criminales.

<sup>89</sup> La STC 50/1995, f.j. sexto afirma que “ni la Ley General Tributaria ni el Reglamento determinan cuáles hayan de ser el juez competente, el procedimiento adecuado, y el contenido de la resolución judicial, materias protegidas no ya por la reserva de ley, en cualquiera de sus modalidades, sino por una Ley Orgánica individualizada, la reguladora del Poder Judicial, donde se codifique con carácter unitario la estructura y el funcionamiento de los Jueces y Tribunales (SSTC 65/1994 y 254/1994), sin perjuicio de las leyes reguladoras de cada sector procesal, donde sólo en el penal se ofrece un diseño completo de los mandamientos de entrada y registro dentro de la fase de instrucción de las causas por delito (artículos 545 y 574)”.

<sup>90</sup> Un ejemplo de los problemas que presentaba ese vacío normativo se observan en el Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, de 24 de marzo de 1981. Puede verse publicada bajo el título “Ocupación de inmueble y entrada en el domicilio”, *Presupuesto y Gasto Público*, 1981, págs. 141-145. Como, ante algunas solicitudes de entradas y registros domiciliarios en ejecución de actos de la Administración, algunos Jueces de Instrucción se abstuvieron de pronunciarse, el TS, viéndose casi impelido por las circunstancias, en la S. de 7 de diciembre de 1982 afirmó que “tampoco es admisible por antijurídico, dejar una situación de vacío legal repudiable y paralizador de la actividad administrativa”.

Jurisdicción Contencioso-administrativa. En el artículo 91.2 de dicha norma legal se dispone que “Corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento del titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración”. Esta disposición legislativa ha acabado con las incesantes y divergentes opiniones doctrinales. Unas consideraban acertada la atribución de la competencia a los órganos jurisdiccionales penales, concretamente a los Juzgados de Instrucción<sup>91</sup>. Incluso otros autores consideraban más oportuna la intervención de los Juzgados civiles<sup>92</sup>. Algunos estudios, sin embargo, entendían preferible la atribución a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, a pesar de la extensión analógica por vía del art. 87.2 LOPJ, en atención, precisamente, al conocimiento específico de la materia, y en función de la mayor o menor celeridad de la intervención judicial<sup>93</sup>.

---

<sup>91</sup> Mientras ÁLVAREZ-LINERA y URÍA, “La autorización judicial...”, *op. cit.*, pág. 1031, era partidario de entender más acertada la atribución a esos juzgados del orden penal, porque su actuación es más rápida que los de Primera Instancia, y porque los Juzgados de lo Contencioso-administrativo (en aquél entonces, las Salas de los TSJ de cada Comunidad Autónoma) se encuentran más alejados del justiciable. QUERALT JIMÉNEZ, J. J., “La inviolabilidad domiciliar...”, *op. cit.*, pág. 49, consideraba decisiva la circunstancia de que el Juez de Instrucción es el único que está de guardia. Sin embargo, el profesor NIETO, A., “Actos administrativos cuya ejecución...”, *op. cit.*, pág. 48, se manifestaba contrario a atribuir a los Juzgados de Instrucción esta facultad, por la distorsión del planteamiento del tema, pues, en principio, éste nada tendría que ver con la jurisdicción criminal. Como puso de manifiesto JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda...*, *op. ult. cit.*, pág. 151 y ss., la problemática producida por la atribución de esta autorización a los Juzgados de Instrucción del orden penal se comunicaba estrechamente con la posibilidad de recurrir contra los mismos. El ATC 258/1990, de 18 de junio, en lo que toca a los recursos existentes frente a la resolución motivada del Juez dictada conforme al anteriormente vigente artículo 87.2 LOPJ afirmó que: “habrá de ser, en principio, el régimen de recursos propio y general de las resoluciones del Juez penal, pues parece lógico que la intervención del Juez en ese orden jurisdiccional se regule por su propia ley procesal, aunque la misma se inserte dentro de una actuación administrativa”. En cualquier caso, sin embargo, se considera que se trata de una cuestión de legalidad, que no posee relevancia constitucional, esto es, que “cualquier solución por la que opten los órganos judiciales respecto a la aplicación de la LECrim. en dichas cuestiones puede ser constitucionalmente admisible”. En esta idea insiste el ATC de 1 de Julio de 1991.

<sup>92</sup> Los argumentos incidían en su consideración como derecho de la personalidad, como también es reconocido por la *STS de 7 de diciembre de 1982*. Numerosas voces doctrinales se han sumado a esta posición, entre las cuales podemos citar a COLOM PASTOR, B., “Autorización judicial...”, *op. cit.*, págs. 253-254, pues correspondería a los jueces civiles, por la vis atractiva, conocer de los asuntos no atribuidos expresamente a otro orden jurisdiccional. Cfr. las *STC 22/1984* y *272/1985*, la cual dispone que también podrán ser competentes, “por ejemplo, los jueces civiles, concretamente, en aquellos supuestos en los que no existe relación directa entre la necesidad de obtener dicha autorización y la persecución de un delito”. También, RUIZ MIGUEL, C., *La configuración constitucional...*, *op. cit.*, pág. 327, y GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, *La inviolabilidad...*, *op. cit.*, págs. 184 y 185. Por su parte, LONGAS LAFUENTE, “La inviolabilidad del domicilio...”, *op. cit.*, pág. 1791, opinaba que si un órgano judicial contencioso-administrativo dictó sentencia y no ha sido llevada a cabo por el particular, ese tribunal será competente para dictaminar sobre la entrada de la Administración o no en el domicilio; y en los restantes supuestos, opta por la competencia del juez civil por varias razones: por ser un derecho personal o privado, de naturaleza civil, porque su competencia tiene vis atractiva, por la lectura del entonces vigente art. 103 RGR y del 1811 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, así como del art. 1.2 de la Ley 62/1978.

<sup>93</sup> LÓPEZ DÍAZ, A., *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*. IEF, Madrid, 1992, págs. 269-270; afirmaciones de este autor recogidas también por NAVARRO FAURÉ, A., *El domicilio tributario*, *op. cit.*, pág. 47. Vid. también el Comentario a la Sentencia 76/1992 realizada por DÍAZ DELGADO, J., “Inconstitucionalidad del artículo 130 de la LGT, según la modificación dada por la Ley de Presupuestos de 1988, al establecer la competencia de determinados órganos judiciales, materia no susceptible de incorporarse a una Ley Presupuestaria”, *RGD*, nº 573, 1992, págs. 5231-5244, y también del mismo autor en “Comentario al Auto de 6-4-1988, del Juzgado de Instrucción nº 11 de Madrid”, *RAT*, nº 2, 1988, pág. 236. También se muestra partidario de

Sobre esa situación también se pronunció, con anterioridad a la reforma por la Ley de 13 de julio de 1998, la *Sentencia del TC 50/1995*, de 23 de febrero<sup>94</sup>. Esta resolución del Alto Tribunal, f.j. sexto, extendía al procedimiento de la inspección tributaria, por vía analógica, debido al silencio de la Ley, el art. 87.2 LOPJ que contemplaba la ejecución forzosa de los actos administrativos. La citada Sentencia afirmaba que, ante el silencio constitucional y legal, no resultaba “arbitraria sino muy razonable la extensión analógica del único precepto legal existente (artículo 87.2 LOPJ) si se repara en las características de tal actuación administrativa, muy cercana en más de uno de sus eventuales aspectos a la jurisdicción penal como consecuencia de la equiparación del injusto de tal naturaleza y del administrativo, a efectos precisamente de garantía, que contiene el artículo 25.1 de la Constitución...”. Apuntaba, además, su “semejanza tan notable a la instrucción sumarial en los aspectos que tocan al casi inevitable desencadenamiento de la potestad sancionadora o del tanto de culpa a la propia jurisdicción penal”<sup>95</sup>. Asimilación que, como tendremos oportunidad de analizar, en nada ayuda a esa separación teleológica y funcional entre un procedimiento administrativo de comprobación tributaria y otro dirigido a la represión de ilícitos penales; entre uno que tiende a dotar de efectividad a un deber de solidaridad sancionado constitucionalmente, y otro que pretende reprimir los comportamientos delictivos.

Actualmente, la alusión a la mayor proximidad de los Jueces de Instrucción tampoco puede ser echada en falta, pues con la creación de los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, y según establece el art. 90 de la LOPJ, éstos podrán establecerse en las poblaciones que la ley

---

atribuirlo a la Jurisdicción contencioso-administrativo PECES MORATE, J. E., “La ejecución administrativa y la inviolabilidad del domicilio”, *RPJ*, n° 13, 1984, y GÓMEZ GUILLAMÓN, R., “El artículo 87.2 LOPJ y la...”, *op. cit.*, pág. 76, lo justificó por ser órganos judiciales que están más cerca del acto que tenía que ejecutarse. También BARCELONA LLOP, J., *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa...*, *op. cit.*, pág. 24. CORCUERA TORRES, A., *Las medidas cautelares que...*, *op. cit.*, pág. 78, cuando analizaba la autorización judicial del art. 128.3 LGT para la adopción de medidas cautelares durante un procedimiento de recaudación tributaria, pero antes de que la deuda se encontrase liquidada -previsión normativa ya derogada- se mostraba partidario de su atribución a los Juzgados de lo Contencioso, “ya que la actuación que debe autorizar se refiere a la esfera de los actos administrativos, cuyo análisis le corresponde de ordinario, con lo que va a ser el más adecuado por razón de la materia para resolver la cuestión”. Apunta, este autor, las controversias que se podían presentar entre el Juez de Instrucción, que concede la autorización, y el de lo contencioso-administrativo que tuviese que decidir sobre una solicitud de suspensión de la medida adoptada ante un eventual recurso contra la misma, o bien en la propia resolución de la impugnación presentada. Esta situación, ocioso es advertirlo, ha variado sensiblemente con la nueva regulación.

<sup>94</sup> La mencionada *STC*, de 23 de febrero de 1995, f.j. séptimo, realiza un breve repaso a la regulación que, desde 1882, realiza la LECrim. para los registros domiciliarios dentro de la fase de instrucción en causas por delitos. Realiza la Sentencia un análisis del contenido de determinados preceptos de la LECrim., concluyendo que “es clara, por lo dicho, la aplicación analógica de tales preceptos al caso que nos ocupa”.

<sup>95</sup> Esta atribución por la *STC* 50/1995 era justificada, por algunos autores, en la celeridad necesaria así como en la proximidad del Juez de Instrucción al sujeto interesado. Sin embargo, otro sector de la doctrina ponía de relieve, cargados de razón, la incoherencia de la solución, “especialmente en un tribunal que se ha encargado de subrayar el carácter no sancionador del procedimiento de gestión tributaria (*STC* 76/1990), y podría contrastar con la jurisprudencia emanada en punto a la no aplicación de las garantías del art. 24 Const. en el procedimiento inspector, en especial en materia de prueba (ver *STS* 24 de junio de 1986)”. En el “Comentario General de Jurisprudencia” en la *REDF*, n° 86, 1995, pág. 337. Además, hay que tener en cuenta la *STC* 76/1992, de 14 de mayo, donde analizaba el significado del ya derogado art. 87.2 LOPJ, afirmando que el hecho de atribuir a los Juzgados de Instrucción esa competencia no supone sustraer a la Jurisdicción Contencioso-administrativa del control de legalidad de los actos de la Administración cuya efectividad requieran la entrada en el domicilio.

determine<sup>96</sup>. Tampoco consideramos acertada la solución que propugna Fernández López<sup>97</sup>, pues pretende distinguir esa atribución de competencia en función de la materia sobre la que debe pronunciarse el órgano judicial. Para ello, deslinda el examen de si el espacio físico tiene la consideración de domicilio a efectos constitucionales, en cuyo caso, Fernández López considera competencia del orden penal, con la justificación de evitar un allanamiento domiciliario ilegítimo<sup>98</sup>. De ahí que, en coherencia con su proposición, aunque se manifiesta partidario de atribuir a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo esa facultad, también apunte que “el juez competente debe atender la solicitud de la Inspección presumiendo en todo caso el carácter domiciliario del espacio accesible”.

Sin embargo, consideramos que el Juez, en unidad de acto, debe atender tanto a la consideración de ese espacio físico constitucionalmente protegido como a las condiciones y garantías con que debe desarrollarse dicha entrada por la Inspección o Recaudación de los Tributos. La actuación del juez, más allá de consideraciones o análisis de legalidad de la actuación administrativa desarrollada o de allanamiento penal, pretende la garantía y protección del derecho. No creemos procedente ese deslinde en función del análisis a realizar, pues el Juzgado de lo Contencioso-administrativo no debe entrar a enjuiciar el desarrollo concreto de toda la actuación administrativa inspectora de manera previa a la entrada. Tampoco cualquier entrada domiciliaria, sin la suficiente legitimación, puede provocar la comisión de un delito de allanamiento domiciliario, pues deberá probarse la culpabilidad en la realización de esa entrada domiciliaria. En todo caso, el órgano judicial competente para acordar la intromisión en ese espacio domiciliario y controlar la realización de dicha entrada con las garantías constitucionales y legales debe serlo el Juez de lo Contencioso-administrativo. Es más, la reiteradamente citada STC 66/1999 no es que permita, sino que convierte en necesaria esa atención al ámbito constitucionalmente protegido y a quién sea titular del mismo para atribuir una mayor o menor intensidad en el control judicial antes de otorgar la autorización de entrada.

En cierto modo, y a salvo de la referencia que el art. 91.2 de la LOPJ hace a la ejecución forzosa de actos administrativos, esa atribución expresa a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo torna baldíos e improductivos los esfuerzos y discusiones doctrinales, cuando no las manifestaciones del mismo TC, que discutían la anterior atribución. Ahora serán estos Juzgados unipersonales de lo Contencioso-administrativo los competentes para otorgar la autorización que el art. 96.3 de la Ley 30/1992, reclama: “si fuese necesario entrar en el domicilio del afectado, las Administraciones Públicas deberán obtener el consentimiento del mismo o, en su defecto, la oportuna autorización judicial”. De ahí que, según el art. 80 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, 29/1998, de 13 de julio, el auto dictado por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo en procesos de los que conozcan en primera instancia

---

<sup>96</sup> Vid., también, el Real Decreto 1647/1998, de 24 de julio, por el que se dispone la constitución de Juzgados de lo Contencioso-administrativo correspondientes a la programación de 1998 (BOE, de 25-VII-98).

<sup>97</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, op. cit., pág. 192 y ss.

<sup>98</sup> Como también puso de relieve ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., “La protección constitucional ...”, op. cit., pág. 69, “debe advertirse que la vulneración de la inviolabilidad domiciliaria no genera necesariamente responsabilidades de tipo penal, como se deduce de la misma STC 22/1984, que exige para ello no sólo la antijuridicidad de la entrada sino también el elemento de culpa: no concurriendo éste, el quebrantamiento de la inviolabilidad se reducirá a su inconstitucionalidad, con los efectos consiguientes de nulidad absoluta de lo actuado y de las pruebas obtenidas”.

respecto de autorizaciones previstas en el art. 8.5 (Entrada y registro), o para la adopción de medidas cautelares para asegurar, en su caso, la ejecución de éstas (cfr. art. 128 LGT), serán apelables en un solo efecto, ante al Sala de lo Contencioso-administrativo de los TSJ. La apelación contra dichos autos no produce efectos suspensivos como regla, y su tramitación se ajustará a lo dispuesto para el recurso de apelación contra sentencias (art. 80.3).

En el ámbito tributario, no cabe duda de que estos Juzgados de lo Contencioso-administrativo serán los órganos judiciales facultados para otorgar la autorización en una entrada domiciliaria prevista en el art. 133 LGT, al tratarse de uno de los actos de ejecución forzosa de un órgano administrativo, como es el de proceder al embargo de los bienes del deudor<sup>99</sup>. En este punto, conviene señalar la 'incómoda posición' en que ha quedado el art. 115.4 del RGR. Este precepto atribuye, en consonancia con el derogado art. 87.2 de la LOPJ, la autorización para la entrada domiciliaria con objeto del embargo de bienes que salde la deuda tributaria al Juez de Instrucción. Referencia que debe entenderse modificada por la atribución de esa competencia a esos Juzgados de lo Contencioso-administrativo. El art. 14.1 de la LJCA fija la competencia para esa autorización al órgano judicial que tenga su sede en coincidencia con el lugar donde el órgano administrativo haya dictado el acto. Sin embargo, consideramos más lógico que la competencia recaiga en el órgano judicial del lugar donde se encuentre el domicilio cuya entrada se pretende. Además, es necesario advertir de la aplicación, ante el silencio de la regulación tributaria, de los preceptos que prevé la Ley 30/1992 para la ejecución de un acto administrativo. Concretamente, cuando se trate de una ejecución forzosa de un acto previo, el art. 93 de la citada ley exige la notificación al interesado de la solicitud presentada también ante el órgano judicial. A su vez, según el art. 95, que se realice un previo apercibimiento al sujeto de la ejecución, planteando más dudas -no resueltas legislativamente-, la necesidad de permitir la presentación de alegaciones por el sujeto.

Sin embargo, si atendemos a la necesidad de intervención judicial para la entrada en un domicilio por parte de la Inspección de los Tributos, no se ha resuelto legislativamente la solución. En este caso, no habría mayores inconvenientes para atribuirla a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, de no ser por la referencia que hacen el art. 91.2 LOPJ y 8.5 LJCA a la ejecución forzosa de actos administrativos. Aunque puede objetarse que, propiamente, las actuaciones inspectoras tributarias no son ejecución forzosa de ningún acto administrativo, la Administración se venía acogiendo a la anterior redacción del art. 87.2 LOPJ -coincidente, en gran medida, con el vigente art. 91.2-. Y ese precepto, aunque atribuía a los Juzgados de Instrucción dicha autorización, también matizaba que su aplicación procedía para la ejecución forzosa de esos actos administrativos. De hecho, desde 1985 los Juzgados de Instrucción han venido otorgando, cuando correspondiese, dichas autorizaciones exigidas por los artículos 141 LGT y 39 RGIT. Eso no quitaba para que, al decir de Zabala y de Alvarez-Llanera<sup>100</sup>, esa situación "sesga(ba) o distorsiona(ba) el planteamiento del tema, que de ordinario nada tiene que

---

<sup>99</sup> El citado art. 133 LGT así lo establece en su apartado cuarto: "cuando en el ejercicio de estas facultades o en el desarrollo del procedimiento de apremio sea necesario entrar en el domicilio del afectado, o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o, en su defecto, la oportuna autorización judicial". La dicción del precepto transcrito se corresponde, en alguna de sus expresiones más características, con las utilizadas por el art. 96.3 de la Ley 30/1992, v.gr. domicilio del 'afectado', o 'en su defecto'.

<sup>100</sup> Vid., respectivamente, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, F., "La protección constitucional ...", *op. cit.*, así como ÁLVAREZ-LINERA y URÍA, C., "La autorización judicial...", *op. cit.*, pág. 2.

ver con la jurisdicción penal, y refuerza la improcedente consideración del requisito como trámite autónomo e independiente de las actuaciones administrativas”.

Con la nueva regulación, varias cuestiones no obtienen respuesta. Por ejemplo, teniendo en cuenta que la competencia para conceder esa autorización recae en los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, la alusión anterior a que el juez del art. 18.2 CE no debía entrar a enjuiciar el acto administrativo -que era el juez penal, según el art. 87.2 LOPJ-, sigue vigente. Pero puede ser matizada, sobre todo, cuando ya esté comenzado un proceso contencioso-administrativo donde se cuestione la legalidad del acto administrativo, o sobre la suspensión o ejecución del mismo, siendo competente el órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa que esté conociendo del recurso, para acordar lo que proceda para esas cuestiones e, incluso, ante una entrada domiciliaria para la ejecución de unas medidas cautelares. En este caso, por tanto, el derecho a la tutela judicial efectiva no exige esa intervención de dos órganos jurisdiccionales de lo contencioso-administrativo, uno para conocer del asunto y la legalidad de la actuación así como la suspensión, y el otro para otorgar la autorización de entrada. Ésta fue la solución proporcionada por la STC 199/1998, de 13 de octubre, cuando todavía estaba vigente el art. 87.2 LOPJ que otorgaba la competencia para esa autorización de entrada al juez de instrucción, pero haciendo alusión a la nueva situación<sup>101</sup>. Por tanto, la competencia para dictar esa autorización corresponde a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo siempre que la entrada no se intente una vez el asunto se halle en manos de la jurisdicción contencioso-administrativa, como puede ocurrir si se pretenden adoptar las medidas cautelares que procedan.

### **3.2.1.- DELIMITACIÓN ENTRE LAS DIFERENTES RESOLUCIONES JUDICIALES. EL ART. 18.2 CE Y LA EXIGENCIA DE AUTO JUDICIAL**

Se observa que el art. 18.2 CE condiciona la legitimidad de la entrada en un domicilio a la obtención de “resolución judicial”, en su caso. Surge el interrogante de si, ante dicha expresión, puede entenderse cualquier posible decisión judicial -sea providencia, auto o sentencia-, según los artículos 245 y siguientes de la LOPJ, 141 LECr. y 369 LEC. El art. 91.2 de la LOPJ, en su reciente modificación, ha especificado que, tratándose de entrada en domicilios o en edificios o lugares cuyo acceso requiera de consentimiento del titular, para ejecutar forzosamente actos de la Administración, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo procederá a su autorización “mediante auto”. En el art. 141 de la LGT y en el art. 39 RGIT se hace referencia a la obtención “del oportuno mandamiento judicial”. El art. 133.4 de la LGT, sin embargo, se refiere a la oportuna “resolución judicial”, y el art. 115.4 RGR alude a la solicitud al ‘Juez de Instrucción’ de la ‘autorización’.

Atendiendo a la naturaleza de cada una de estas decisiones, y recordando las discusiones constituyentes y los pronunciamientos del TC citados con anterioridad<sup>102</sup>, esa resolución judicial

---

<sup>101</sup> Esta STC de 13 de octubre de 1998, se produjo al hallarse recurrido en el orden contencioso-administrativo un acto administrativo de expropiación, pero se procedió a la entrada en el domicilio siendo autorizada por el juez de instrucción. De ahí que la S. afirmase que “iniciado un proceso judicial contencioso-administrativo, el órgano jurisdiccional que conozca del mismo es competente no sólo para efectuar el contraste de la actuación administrativa con el Derecho, y decidir en consecuencia, sino también para resolver acerca de la ejecutividad de aquella actuación si así se le solicitase, y, en su caso, posibilitar la ejecución -provisional o definitiva- del acto administrativo o de la sentencia franqueando la entrada en el domicilio si la ejecución lo precisara, sin que sea necesaria la intervención del -antes- juzgado de instrucción, o, después (...) de los juzgados de lo contencioso-administrativo”.

<sup>102</sup> Vid. el análisis de la *Sentencia TC 160/1991, de 18 de Julio*, que realiza LAFUENTE BENACHES, M.,

que exige el art. 18.2 CE podrá revestir tanto la forma de *Sentencia* como la de *Auto judicial*, con la necesidad de motivación (vid. art. 550 LECr.). Precisamente, atendiendo a esa exigencia de motivación de la autorización judicial, no puede entenderse suficiente la utilización de una providencia<sup>103</sup>. Precisamente, la STS de 4 de marzo de 1995 puso de manifiesto que “la motivación de las resoluciones ordenada por el art. 120.3 CE, aunque referido tan sólo a las sentencias, es extensiva a todas las resoluciones interlocutorias (...), y en consecuencia, (se trata) de un imperativo inherente a la naturaleza misma de las resoluciones que adoptan la envoltura de autos o sentencias, que no son ni pueden ser actos de voluntad, sino actos razonados y razonables de un juez...”. Con idéntica orientación, también la STS<sup>104</sup>, de 9 de junio de 1998, y la del TC, de

---

“Reflexiones sobre la inviolabilidad del domicilio (A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 160/1991, de 18 de julio)”, *REDA*, nº 73, 1992, pág. 79 y ss. Pone de manifiesto la autora la defensa que Feces-Barba realizó del entonces párrafo dos del artículo 17 de la Constitución: “Lo que nosotros pretendemos al decir en la Constitución “resolución judicial motivada” es que las cosas se sigan haciendo como se hacen ahora, pero el introducir en la Constitución “mandato judicial”, permitirá, en una interpretación que no fuera acertada, ni desde luego protectora de los derechos individuales, el que el mandato se estableciera por una providencia (...). Si esto satisface a los señores comisionados, como enmienda *in voce* se puede decir “por auto judicial”, porque de esa manera consagramos la resolución judicial motivada”. BASCHIERI, en la obra colectiva *La Costituzione...*, *op. cit.*, pág. 86, trae a colación la polémica que se suscitó en Italia al exigir autorización motivada del juez, pues se entendía que, en caso de exigirse ésta para las actividades de inspección tributaria, se otorgaba a la autoridad judicial una vasta esfera de actividad puramente administrativa. Unos lo interpretaron como un sacrificio del principio de la distinción de poderes, y para otros suponía privar a los órganos administrativos tributarios de realizar investigaciones necesarias para no dejar al Fisco en manos de los evasores, sacrificándose la eficiencia de los poderes públicos.

<sup>103</sup> Ha puesto de relieve HURTADO ADRIÁN, A. L., “Régimen de recursos contra las resoluciones dictadas por los jueces de instrucción en aplicación de lo dispuesto en el artículo 87.2 de la LOPJ”, *La Ley*, 1993-4, pág. 914, que la providencia no resulta instrumento útil para este propósito, al ser una resolución que pone fin a unas diligencias judiciales. Dicha intervención garante del derecho no puede tener jamás un contenido de ordenación procesal o trámite. Con esta orientación, la *Circular 2/1989, de 8 de marzo, del Fiscal General del Estado*.

<sup>104</sup> La STS, de 9 de junio de 1998, exige que la resolución contenga una fundamentación suficiente para que en ella se reconozca la aplicación razonable del Derecho a un supuesto específico, permitiendo a un observador imparcial conocer cuáles son las razones que sirven de apoyo a la decisión adoptada, quedando así de manifiesto que no se ha actuado con arbitrariedad. La motivación ha de ser, pues, *la suficiente*, siendo las peculiares circunstancias del caso, así como la naturaleza de la resolución, las que han de servir para juzgar sobre la suficiencia o no de la fundamentación, siempre atendiendo a que la motivación no es un requisito formal, sino un imperativo de razonabilidad de la decisión y que no es necesario explicitar lo obvio. La STC, de 17 de febrero de 1998, absurda en la idea de que la motivación no constituye un requisito formal sino un imperativo de la racionalidad de la decisión, por lo que lo determinante no es su extensión, sino su suficiencia, en el sentido de que permita excluir la arbitrariedad y deducir, desde una perspectiva de razonabilidad, que el juzgador ha ponderado los elementos fácticos y jurídicos procedentes para adoptar la resolución cuya nulidad por falta de motivación se alega. La STC 36/1998 dice: “La obligación de motivar o, lo que es lo mismo, lisa y llanamente, de explicar la decisión judicial, no conlleva una simétrica exigencia de extensión, elegancia retórica, rigor lógico o apoyos académicos que están en función del autor y de las cuestiones controvertidas. La LEC (art. 359) pide al respecto, nada menos, pero nada más, que claridad y precisión (STC 159/1992). No existe norma alguna en nuestras leyes de enjuiciamiento que imponga a priori una determinada extensión o un cierto modo de razonar (STC 146/1994) o impida la motivación por renisión (STC 105/1997)...”, “tanto la doctrina del TC como la de esta Sala han admitido reiteradamente como suficiente que la resolución judicial que autorice el registro se remita como antecedente fáctico a la solicitud policial, siempre que dicha solicitud no esté vacía de contenido y aporte indicios razonables, fruto de una investigación previa (SSTS 58/1996, de 31 de enero; 334/1996, de 21 de febrero y 501/1997, de 18 de abril)”. JUAN LOZANO, A. M., *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 273, trae a colación el Auto del Tribunal Supremo 20 de diciembre de 1990, que exigió que la motivación no podía convertirse en una actividad de simple relleno de fórmulas estereotipadas; circunstancia comentada también por GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre medidas cautelares: la recepción del principio del *fumus boni iuris* (auto de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general”, *REDA*, nº 69, 1991.

17 de febrero de 1998. La STC 62/1982, de 15 de octubre, afirmó: “toda resolución judicial que limite o restrinja el ejercicio de un derecho fundamental ha de estar motivada, de forma tal que la razón determinante de la decisión pueda ser conocida por el afectado” (cfr., también, las SSTC 37/1985 y la de 27 de enero de 1994, así como el ATC 129/1990). La motivación ha de ser, en suma, suficiente.

La propia *Sentencia TC 50/1995* así lo deja entrever en su f.j. quinto: “la autorización judicial no es, por tanto, automática (...), habiendo de ser motivado<sup>105</sup> no sólo como carga inherente a su propia naturaleza formal sino a su contenido, consistente en la limitación de un derecho fundamental”, citando las *SSTC 137/1985* y *144/1985*, entre otras. Por tanto, “el Auto del Juez y consiguiente mandamiento judicial se erigen en requisito básico y condicionante de la constitucionalidad de la medida o diligencia, elementos habilitantes de la misma que conjuran la lesión del derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio”, según la STS, de 3 de febrero de 1992. Dejando en sus manos el control y la protección del derecho fundamental, así como la explicación a los órganos administrativos y al mismo sujeto los motivos que le han conducido a considerar esa solicitud de entrada domiciliaria.

También en Francia, la autorización judicial será otorgada mediante “ordonnance spéciale” del presidente del Tribunal de Primera Instancia –en el ámbito tributario– para cada pesquisa o visita. En ella se analizará, y plasmará en la motivación de la autorización, la necesidad de cada operación (Sentencia del Consejo Constitucional 181 DC y 184 DC) y su adaptación al objetivo propuesto (SCC 181 DC). Además, con posterioridad a la entrada o el registro, el juez debe controlar efectivamente (SCC 184 DC) el desarrollo de la entrada y las incidencias, pudiendo paralizarla en todo momento<sup>106</sup>.

### **3.2.2.- CONTENIDO DEL AUTO JUDICIAL: LA STC DE 23 DE FEBRERO DE 1995. FACULTADES DEL JUEZ E INTENSIDAD DEL CONTROL EN FUNCIÓN DEL LUGAR Y OTRAS CIRCUNSTANCIAS, SEGÚN LA 66/1999, DE 26 DE ABRIL**

En ese auto judicial, debidamente motivado, es donde se deben hacerse explícitas las razones atendidas por el órgano judicial para considerar la necesidad de entrada domiciliaria por los órganos de la Inspección de los Tributos o de Recaudación. Para ello, como hemos apuntado más arriba, se debe atender al bien constitucional que persigue la actuación administrativa, a la finalidad concreta de cada actuación en el específico procedimiento en que se inserta, y a la necesidad de la misma en función del caso concreto. Ante el silencio legal, han sido, una vez más, las interpretaciones del TC, y su atención a determinadas resoluciones del TEDH, las que nos han tenido que proporcionar la solución que el legislador no ha alumbrado.

---

<sup>105</sup> El error de concordancia de género, entre la ‘resolución judicial’ y que sea ‘motivado’, suponemos que se produjo al relacionar el tribunal, inconscientemente, esa autorización judicial con un medio concreto de entre los posibles, el Auto.

<sup>106</sup> Esa intromisión en la libertad individual debe estar sometida, por tanto, a un control por parte del juez, y venir justificada la posible actuación legislativa sobre el particular desde otros “principios con valor constitucional”, como la lucha contra el fraude fiscal (181 DC) u otros “objetivos de valor constitucional (la transparencia financiera, 181 DC), tal y como recoge FAVOREU, “Le droit constitutionnel...”, *op. cit.*, pág. 480. Vid., también, BERGERES, M. C., *Contrôle Fiscal*. Encyclopédie Delmas, 1988, pág. 66.



### **3.2.2.1.- EL AUTO JUDICIAL Y SU MOTIVACIÓN COMO CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**

Si estamos convenimos en la trascendencia para la colectividad del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, es lógico que una intervención en el mismo -“excepción de la inviolabilidad” (STC 50/1995)-, no pueda acordarse sino después de razonar y fundamentar jurídicamente, de manera suficiente, el porqué de tan excepcional medida; demostrando que “son fruto de la aplicación razonable y razonada del Derecho y no de la arbitrariedad del Poder”, STS de 8 de mayo de 1995 (Ar. 3620); “Por que la lógica justificativa del acuerdo ha de ir dirigida primero al Juez que adopta la resolución, en tranquilidad de la propia conciencia, y en segundo lugar a la sociedad con objeto de hacerla saber el porqué de la invasión domiciliaria y el análisis ponderativo tenido en cuenta a la hora de juzgar, proporcionalmente, los distintos intereses en juego”, STS, de 5 de julio de 1993. Lo que no resulta permitido es abandonar el derecho fundamental a su suerte, apoderando a la Administración a obrar a su antojo, como así ocurrió y motivó el pronunciamiento del TEDH, considerando incorrecto que la autoridad judicial emita un mandato de registro ilimitado. En el caso enjuiciado fue la propia Administración (la de Aduanas) la que apreció y determinó unilateralmente la necesidad, oportunidad, reiteración y amplitud del registro domiciliario<sup>107</sup>.

Esta referencia a la tarea de compaginación equilibrada entre el derecho constitucional y el bien jurídico protegido, cuya efectividad se pretende alcanzar con esa entrada domiciliaria, debe ser plasmada en el razonamiento judicial. Las Sentencias del TC 158/1996 y la 200/1997, f.j. cuarto, así como el ATC de 28 de enero de 1998, destacaron que la motivación de la resolución judicial, perteneciendo al propio contenido del derecho (SSTC 126/1995 y 128/1995), es “ante todo un requisito formal de la regla de proporcionalidad”. Y que, según esta regla “en las resoluciones limitativas de los derechos fundamentales debe el órgano jurisdiccional plasmar el juicio de ponderación entre el derecho fundamental afectado y el interés constitucionalmente protegido y perseguido, del cual se evidencia la necesidad de la adopción de la medida (SSTC 37/1989 y 7/1994, entre otras)”. Por tanto, el órgano jurisdiccional debe realizar una concreta “ponderación previa de intereses, antes de que se proceda a cualquier entrada o registro, y como condición ineludible para realizar éste, en ausencia de consentimiento del titular” (STC 126/1995). Ello le permitirá decidir, en caso de que se produzca esa intersección entre valores o bienes constitucionales -como es el caso, entre el derecho del art. 18.2 CE y el deber de contribuir- “si debe prevalecer (sic) el derecho del artículo 18.2 de la Constitución u otros valores e intereses constitucionalmente protegidos” (STC 160/1991, de 18 de julio).

La dificultad radica en conocer cuál será el contenido necesario de dicho auto judicial para considerar suficiente dicha motivación, conocer esa ponderación de bienes sin lesionar el derecho<sup>108</sup>. El TS, en la Sentencia, de 5 de julio de 1993, trayendo además a colación otras

---

<sup>107</sup> Sentencia TEDH Niemitz, A 251-B, nº 37. Vid. RUIZ MIGUEL, C., *El derecho a la protección...*, op. cit., pág. 72 y ss. Sobre la oportunidad, amplitud del registro y la posibilidad de apreciar las circunstancias y autorizar por la propia Administración, cfr. Sentencia TEDH Funke, A 256-A, nº 57; Crémieux, A 256-B, nº 40; Miaillhe, A 256-C, nº 38.

<sup>108</sup> Como estableció la STC 26/1981, pero también la 13/1985 o la 85/1994, todo acto que afecte directamente a los derechos fundamentales debe estar motivado, de manera que los sujetos afectados conozcan las razones por las que su derecho resultó afectado y los bienes jurídicos cuya preservación indujo a ello. Además, esa motivación será controlable, en su caso, si se acude a un control judicial del mismo. (...) Por esta razón, y a fin también de posibilitar un eficaz ejercicio de los recursos, es doctrina reiterada de este Tribunal que la ausencia de motivación ocasiona, por

resoluciones propias y del TC<sup>109</sup> -aunque referidas a sentencias judiciales-, distingue entre la carencia absoluta de motivación y la escueta, por concisa, exposición. Afirma que “quizás la razón de la motivación, cuando las sentencias, sea distinta de la que obliga más individualmente en el auto de entrada y registro, por afectar ésta a un tema más concreto que demanda unas puntualizaciones directas y objetivas. Mas en cualquier caso, en ambos supuestos se trata de evitar la indefensión, proscribiendo la arbitrariedad de los jueces”.

Ejemplo de la situación que comentamos, aunque en sede de recaudación, el artículo 115.4 del RGR en su apartado cuarto, relativo a la entrada en el domicilio por los órganos de recaudación para realizar la traba de bienes necesarios. El citado precepto sigue atribuyendo al Juez de Instrucción la autorización para la entrada en el domicilio donde se encuentren los bienes, una vez considerados insuficientes los trabados en aquellos lugares donde no se requiera la autorización judicial para la entrada, a lo que se debe unir una copia del título ejecutivo y la justificación de la necesidad de la misma. Sin embargo, estos parámetros nos pueden servir para tener presente la necesidad y el grado de justificación y proporcionalidad de la medida en función del fin pretendido, pero vienen prefigurados, no solamente para proteger el domicilio ante entradas arbitrarias, sino también para evitar desposiciones de bienes sin título que lo motive.

La manifestación más relevante en este punto tampoco tiene filiación legal. Fue la citada STC 50/1995, la que la aporta al apreciar que, en el Auto del Juzgado de Instrucción nº 15 de Madrid, se incumplía con los requisitos de motivación, se estaba produciendo un “apoderamiento pleno a la Hacienda Pública, delegando tácitamente en sus agentes la adopción de decisiones sobre aspectos esenciales de la medida restrictiva que son privativos e irrenunciable del propio Juez”. Y la misma Sentencia realizó una descripción de las circunstancias y referencias que deben constar en el auto judicial.

### **3.2.2.2.- EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD COMO LÍMITE DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA EN UN DOMICILIO: SU PLASMACIÓN EN LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL**

Descendiendo a la concreta actuación administrativa que se pretende realizar en ese ámbito domiciliario, y que debe ser especificada en la solicitud planteada ante la autoridad judicial, el juez debe observar, antes de su concesión, el *principio de proporcionalidad* (SSTC 66/1995 y 55/1996). En su virtud, únicamente puede aceptarse una intromisión por los órganos administrativos en ese derecho cuando se cumplan fehacientemente los tres componentes de dicho principio, el juicio de necesidad, el juicio de idoneidad y el de proporcionalidad en sentido estricto. La mayor o menor rigidez aplicable por el juez a la hora de apreciar estos juicios debe variar, según la STC 66/1999, en función de la distinta intensidad protectora que recibe el

---

sí sola, en estos casos, la vulneración del propio derecho fundamental sustantivo (SSTC 128/1995, 158/1996 y 181/1995...), todo ello sin perjuicio de que se produzca o no, además, la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva. En caso de que no se produzca dicha motivación por parte de la autoridad judicial, se estará atentando contra el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24.1 de la Constitución. Así, las SSTC de 15 de octubre de 1982, de 8 de octubre de 1986 y de 14 de mayo de 1987; y la STS de 5 de julio de 1993.

<sup>109</sup> Vid., entre otras, las Sentencias del TS de 5 de Julio de 1993, de 21 de septiembre y 4 de diciembre de 1992; así como la Sentencia TC de 13 de mayo de 1987 y el Auto del mismo Tribunal de 10 de septiembre de 1986, que distinguen entre la absoluta falta de motivación y la escueta, por concisa, exposición.

domicilio de una persona física del que se proporciona al de una jurídica, así como por la relación de la actuación pretendida con otros derechos de libertad<sup>110</sup> (STC 171/1997).

Por tanto, la intensidad de la intervención judicial respecto del principio de proporcionalidad debe resultar también modulada diferenciando cada uno de esos lugares y en esas circunstancias. Eso sí, debe tratarse siempre de una actuación suficientemente fundada en atención a carácter indispensable para la protección debida del bien constitucional merecedor de tutela constitucional<sup>111</sup>. Oportunidad de la autorización a determinar siempre que la entrada domiciliaria se sitúe dentro de los parámetros de legalidad exigidos a toda actuación de la Administración. No se puede confundir la necesaria atribución legal de la potestad de entrada a la Administración, con el control judicial de legalidad de los actos administrativos<sup>112</sup>, como puso de relieve la STC 144/1987, de 23 de septiembre, f.j. cuarto<sup>113</sup>, y fue reiterado en la STC 76/1992. Además, tal y como declaró la STC 26/1981, “cuando se coarta el libre ejercicio de los derechos reconocidos por la Constitución el acto es tan grave que necesita encontrar una especial causalización y el hecho o conjunto de hechos que lo justifican deben explicarse con el fin de que los destinatarios conozcan las razones por las cuales su derecho se sacrificó y los intereses a los que se sacrificó”.

Así pues, el principio de proporcionalidad se debe aplicar en toda su extensión antes de conceder la autorización judicial. Debe analizarse la *idoneidad o adecuación* de la medida a

---

<sup>110</sup> La STC de 15 de octubre de 1997 puso de relieve que “las facultades del juez de instrucción en el ejercicio de la función garantizadora han de incorporar un mayor grado de intensidad en el control provisionario de legalidad del acto administrativo cuando, como aquí ocurre, el contenido de éste (es decir, la orden positiva o negativa que trata de imponerse al destinatario incumplidor), puede incidir negativamente en los derechos de libertad de los ciudadanos, en tanto en cuanto pudieran verse de tal modo restringidos o menoscabados mediante la efectiva realización por la Administración pública del acto que la entrada domiciliaria viene a permitir”.

<sup>111</sup> La STC 144/1987 señala: “el juez de instrucción debe garantizar que esa irrupción en el ámbito de la intimidad se produce sin más limitación de ésta (o de otros derechos fundamentales de los ocupantes) que aquellas que sean estrictamente indispensables para ejecutar la resolución administrativa”. Como trajo a colación la STS de 29 de abril de 1994 (Ar. 3315), sobre la necesidad de la medida acordada y la proporcionalidad (aunque lo afirmó respecto del ámbito penal), se trata de “la proporcionalidad de la que hablaba el Auto de 18 de junio de 1992 (Ar. 6102) o la ponderación previa de intereses de la STC de 18 de julio de 1991 (Ar. 160). La restricción de derechos ha de responder a la necesidad de la Justicia a la vista de la imprescindibilidad”.

<sup>112</sup> La STC 22/1984, de 17 de febrero, indicó que al juez no competía, en el caso que se analizaba, entrar a valorar la acción administrativa sino “la necesidad justificada de la penetración en el domicilio de una persona”. En la STC 137/1985 el Tribunal ponía de relieve que, aunque no de una manera completa y desmenuzada, sí que, respecto de las “irregularidades trascendentes”, se posibilitaba el control de la actuación administrativa por los Juzgados de Instrucción. También, en idéntico sentido, la STC 211/1992, de 30 de noviembre, que afirmó, en su f.j. tercero, que “también las ‘entradas administrativas’ es menester la autorización judicial prescrita por el art. 18.2 de la Constitución que no establece excepciones a este tipo de garantía procesal que introduce”. Vid., JIMÉNEZ-BLANCO, A. y otros, *Comentarios a la Constitución*, op. cit., pág. 153. De la misma opinión, NIETO GARCÍA, A. “Actos administrativos cuya...”, op. cit., quien manifiesta que de lo contrario “se convertiría en un rito carente de significado”.

<sup>113</sup> Esta Sentencia del TC, 144/1987, vigente el art. 87.2 LOPJ y la polémica relativa a la atribución de esa competencia a los Jueces de Instrucción, afirmó que dicho precepto “no ha sustraído a la jurisdicción contencioso-administrativa el control de la legalidad de los actos de la Administración cuya ejecución exige la entrada en un domicilio para atribuirlo al Juez de Instrucción que ha de acordar esa entrada”, sino que “el control de legalidad de estos actos, como el de toda actuación administrativa sigue siendo competencia específica de esta jurisdicción, que es también la única que puede acordar la suspensión de lo resuelto por la Administración”.

adoptar –la entrada, reconocimiento o registro- para el logro del fin propuesto, de manera que su realización se convierta en ineludible para la consecución de dicho fin. Esto supone exigir que esa actuación de entrada domiciliaria por los órganos de la Administración tributaria conduzca y sea instrumento válido para lograr el exacto cumplimiento de las obligaciones tributarias, según es exigido constitucionalmente desde el art. 31 CE.

A su vez, la autoridad judicial debe analizar la *necesidad o indispensabilidad* de la medida que se pretende adoptar<sup>114</sup>, considerando conjuntamente el motivo e intensidad de la sospecha o del indicio existente en función de la gravedad de la intromisión. Este juicio del principio de proporcionalidad sirve de justificación suficiente, según nuestro parecer, para fundamentar esa exigencia de observar previos indicios de infracciones tributarias cometidas para proceder a la entrada domiciliaria en actuaciones inspectoras, y que, en ese ámbito domiciliario, se encuentren efectivamente esas pruebas o documentos. En las actuaciones de recaudación tributaria, las actuaciones de investigación que, según el art. 133 LGT, pueden llevar a cabo estos órganos se deben dirigir a la finalidad propia del procedimiento; es decir, a ubicar concretamente el bien que procede embargar, y a comprobar la posibilidad de embargar otros bienes que no necesiten de dicha entrada domiciliaria, para que, mediante ambas circunstancias, se produzca la mínima repercusión negativa en el ámbito protegido del ciudadano. Se debe sopesar, también, la posibilidad de emplear otros medios más benignos o menos radicales que permitan, a su vez, alcanzar el fin perseguido por cada una de esas actuaciones. De ahí que deba procederse, como ha realizado el TC, a una interpretación restrictiva de toda medida que afecte o perturbe el ejercicio del derecho fundamental, y en el sentido más favorable a la eficacia e integridad del derecho. Cfr., por todas, SSTC 114/1984 y 53/1985, la 159/1986; 254/1988 y 29/1990. Ello implica, que si la autoridad judicial no observa la actuación administrativa debidamente justificada atendiendo al principio de proporcionalidad, puede solicitar a dichos órganos las justificaciones o pareceres oportunos para cerciorarse de su adecuación; y, en su caso, denegar dicha entrada. Así consta en la STC 171/1997, de 14 de octubre, f.j. tercero.

Y debe observarse el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, que relaciona los fines perseguidos, la medida concreta a adoptar, y el derecho a la inviolabilidad del domicilio. Según la STC 50/1995, este juicio de proporcionalidad exige “una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido”, evitando una “actuación arbitraria”<sup>115</sup> que lesione el derecho a la inviolabilidad del domicilio que recibe la proyección de la libertad y la vida privada, para otorgar al sujeto la más amplia tutela de sus derechos y libertades fundamentales. No hace falta

---

<sup>114</sup> Esa exigencia de ‘necesidad’ de la medida fue deslindada por el TEDH tanto de la indispensabilidad como de lo que pueda ser entendido como admisible, normal, oportuno; y, según el TEDH, vendría mejor referida a necesidad o exigencia social para la intromisión. Vid. RUIZ MIGUEL, C., *La configuración constitucional...*, op. cit., pág. 201, y las resoluciones que aporta. Cfr. las Sentencias del TEDH Handyside, Serie A, vol. 24, n° 48, la Sentencia Sunday Times I, Serie A, vol. 30, n° 59, la Silver, Serie A, vol. 61, n° 97, así como la Campbell, Serie A, vol. 233, n° 44. Vid. GARCÍA TORRES, J., “El artículo 130 de la Ley...”, op. cit., pág. 43.

<sup>115</sup> Puede acudirse, para una comprensión y análisis del término “actuación arbitraria” y aunque en principio referido únicamente al derecho a la intimidad, doctrinalmente a la exposición que realiza NOGUEROLLES PEIRÓ, N., “La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional”, *REDF*, n° 52, 1987, pág. 578, y jurisprudencialmente al considerando decimotercero de la STS de 29 de julio de 1983, y el Tribunal Constitucional, SSTC 26/1981, 13/1985, 37/1989, 137/1989 y 57/1994, adoptará la definición del término como “aquella actuación que no parezca justificada por la finalidad de la inspección” (en el fundamento jurídico 9 de la STC de 26 de noviembre de 1984), aunque referida a la investigación a efectos fiscales de las cuentas corrientes. También las Sentencias del TEDH de 30 de marzo de 1989 y de 16 de diciembre de 1992, en los casos Chappell y Niemietz.

volver a recalcar la distinción que aprecia la STC 66/1999, f.j. cuarto, cuando se trata de analizar ese juicio ante “el peculiar modo en que se configura el derecho a la inviolabilidad del domicilio cuando su titular es una entidad mercantil”.

En el caso de que la entrada se pretenda del domicilio ‘constitucional’ de una persona jurídica, y asumiendo la orientación de la S. 66/1999 que le otorga una intensidad menor a la protección constitucional que merece el domicilio de una persona física, también la actuación del control a realizar por el juez debe modularse y ser menor en el caso de aquellas. De hecho, afirma que ese principio de proporcionalidad puede asumir perfiles característicos, bien por la “intensidad de aflicción que la medida suponga”, bien cuando se trate del “núcleo esencial del derecho a la inviolabilidad del domicilio, que es la preservación de la intimidad personal o familiar, (pues en este caso) el canon de enjuiciamiento deba ser mucho más estricto”.

La STC 66/1999 alude a la necesidad de atender, en la intensidad del control judicial, a la mayor o menor incidencia de dicho acto en los derechos de libertad de los ciudadanos (según el f.j. tercero de la STC 171/1997), pero también hace referencia a otras matizaciones a tener en cuenta, citando textualmente “como la relativa a entradas incardinadas en un procedimiento criminal, particularmente cuando la entrada tiene como finalidad el registro del domicilio, a la que cabría asimilar, no sin matices, las entradas relacionadas con actos de inspección tributaria”. En estos dos casos citados, la intensidad del control a realizar por la autoridad judicial no puede ser relajado, aunque no entendemos muy bien la “aflicción” que puede suponer para otros derechos esa entrada domiciliaria con motivaciones tributarias. Además, a esa ‘especialidad’ de lo tributario vuelve a referirse el tribunal al aludir a los mayores detalles y exigencias de la motivación de la autorización judicial que aportó la STC 50/1995, “pero recuérdese -avisa el TC- que las exigencias que expone se refieren a una inspección - no mera entrada- en el domicilio de una persona física -núcleo esencial de la protección constitucional- y *todo ello a efectos tributarios -y con una eventual trascendencia penal-*”.

Por tanto, no se trata de una exigencia meramente formal de acudir al juez. Esa actuación judicial debe poner de relieve, con la motivación mediante auto, esa ‘ponderación’ o compaginación entre el derecho fundamental y el bien jurídico a conseguir mediante las actuaciones de inspección o recaudación tributaria -el deber constitucional de contribuir como manifestación de solidaridad-. No creemos suficiente, por la magnitud de los derechos protegidos, que el control judicial se limite a verificar aquellas circunstancias o exigencias que permitan concluir la apariencia de buen derecho<sup>116</sup> de la Administración. A su vez, debe observarse el principio de proporcionalidad en sus diversos juicios (SSTC 137/85, 147/1987, y la 66/1999, de 26 de abril, y también el ATC 108/1997). Y, todo ello, debe venir plasmado correctamente en el auto que el órgano judicial emita autorizando dicha entrada domiciliaria. En caso contrario, como apuntó el ATC, de 28 de enero de 1998, en f.j. quinto, desconoceremos “si la invasión del domicilio estaba justificada en cuanto razonable y proporcionada: si hubo o no materialmente una lesión del correspondiente derecho”.

---

<sup>116</sup> Vid. JUAN LOZANO, A. M., “Consideraciones y reflexiones en torno a la Sentencia de 14 de Mayo de 1992, del TC sobre la entrada en el domicilio del contribuyente”, *RAT*, nº 142, 1992, pág. 502. Vid., también, sobre esa proporcionalidad, que se tiene que plasmar en la motivación del auto judicial, MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental...*, op. cit., pág. 312 y ss.

### **3.2.2.3.- CONCRECIÓN EN EL AUTO JUDICIAL DEL ALCANCE ESPACIAL, TEMPORAL Y SUBJETIVO DE LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Además de la adopción de la medida con sustento en una norma legal, que busque el cumplimiento de un bien constitucionalmente protegido, y de la observancia de los tres juicios que conforman el principio de proporcionalidad en la concreta actuación administrativa, el auto judicial debe realizar una mención expresa de otras circunstancias que deben concurrir en esa actuación administrativa. Su observación supone una referencia para el control de la actuación administrativa que, con posterioridad, debe ser corroborada en la dación de cuenta ante el juez<sup>117</sup>.

Fue la STC 50/1995, f.j. quinto y séptimo, en sintonía con los pronunciamientos del TEDH - As. Chappel, Niemietz y Funke-, la que aclaró algunas de las necesarias especificaciones que también debía contener el auto judicial para no dejar inerte al ciudadano ante una intromisión desproporcionada de la Administración tributaria. Con esta Sentencia, dictada ante una entrada domiciliaria por los órganos de la Inspección de los Tributos, se echa tierra de por medio de la doctrina mantenida por el TS que propugnaba la imposibilidad de considerar vulnerado el art. 18.2 CE con sólo disponer de auto judicial autorizador<sup>118</sup>, casi independientemente de su contenido, con tal que autorizase la entrada.

Concretamente, hizo alusión, bajo declaración de nulidad en caso de inobservancia, a que la autorización judicial debía identificar a los sujetos que resultan afectados por esa entrada. Conviene recordar que el 'sujeto pasivo' de la entrada no tiene que ser necesariamente el propietario del domicilio, sino que puede serlo también cualquier sujeto que legítimamente disponga del mismo. Se trata de que el Juez de lo Contencioso-administrativo haya realizado una "correcta y debida individualización del sujeto que ha de soportar" la entrada (STC 76/1992)<sup>119</sup>. A él, además, como afirmó la STC, de 23 de febrero de 1995, aplicando analógicamente los preceptos 550 y siguientes de la LECrim. -dada la carencia de norma al respecto en el ordenamiento tributario-, debe notificarse el Auto, identificándose quién practicará el registro, levantando acta con constancia de los actuarios, horas de inicio y finalización, etc. Todo ello con la finalidad, según el artículo 552 LECrim., de vedar las inspecciones inútiles, procurando no perjudicar ni molestar al interesado, adoptando precauciones para no comprometer su reputación y respetando el secreto de lo que no interese a la instrucción. Como es lógico pensar, algunas de las alusiones tienen sentido en actuaciones penales, no así cuando se aplican a la entrada domiciliaria por órganos administrativos.

---

<sup>117</sup> La STC 85/1994, de 14 de marzo, remitiéndose al ATC 344/1990, considera que el principio de proporcionalidad "se refiere no sólo a la relativa gravedad de la (medida a adoptar) para justificar (su) naturaleza, sino también a las garantías exigibles de autorización judicial específica y razonada y de respeto en su realización de requisitos similares a los existentes en otro tipo de control de comunicaciones".

<sup>118</sup> Vid., más extensamente, MATIA PORTILLA, F. J., *El derecho fundamental...*, op. cit., pág. 314.

<sup>119</sup> Según la STC, de 17 de octubre de 1985, cuando estaba vigente el art. 87.2 LOPJ, debía realizarse una "individualización del sujeto pasivo tributario y a las irregularidades trascendentes observadas en las actuaciones que se reflejan en los documentos que la Administración tributaria ha de presentar ante el Juzgado". Permite, pues, que se analice la competencia administrativa (identificar correctamente al deudor tributario) y a las irregularidades formales más trascendentales, que no especifica. En la STC de 23 de septiembre de 1987, atribuyó al Juez de Instrucción asegurarse que el acto de ejecución "parezca prima facie dictado por autoridad competente en el ejercicio de facultades propias".

En la parte activa, evidentemente, se sitúan los órganos administrativos competentes para su realización, que serán la Inspección de los Tributos o los órganos de Recaudación tributaria. El Juez de lo Contencioso-administrativo debe concretar el número de actuarios que pueden entrar en el domicilio, aunque, como puntualizó la STC 50/1995, f.j. séptimo, no es necesaria la identificación individual de cada uno de ellos con carácter previo. A su vez, puede apreciar de ellos su incompetencia objetiva o *ratione materiae*, la incompetencia territorial, siendo más difícilmente apreciable, como explica Álvarez-Linera y Uría<sup>120</sup>, la incompetencia meramente jerárquica, siempre que no vaya más allá de los órganos que tienen atribuida la competencia para esa actuación.

Otra exigencia que debe controlar la intervención judicial es la finalidad de la actuación, diferente según el órgano que actúe. Así ocurrió con la Sentencia del TSJ de Cataluña, de 17 de abril de 1997, que declaró la nulidad e invalidez probatoria de la documentación adquirida, aun con relevancia tributaria, bajo el amparo de una autorización judicial acordada con fines penales<sup>121</sup>. Si durante la actuación de comprobación tributaria efectuada en el domicilio para la que se dispone de autorización judicial, se observase la necesidad de ampliar la investigación hacia otros hechos imponderables no declarados u ocultos fraudulentamente, los Inspectores actuarios deben acudir a la autoridad judicial para poner en su conocimiento esa circunstancia, y que proceda a ampliar la autorización. Así ha sido reconocido, aunque para el ámbito penal, en la STS, de 21 de enero de 1994. El TC, en el Auto de 28 de enero de 1998, f.j. cuarto, ha exigido que la resolución judicial incorpore “la finalidad de la medida (...) y las circunstancias fácticas concretas que permitan prever la funcionalidad de la misma, las circunstancias que permiten concluir que la intervención resulta adecuada en orden a alcanzar la finalidad perseguida (STC 200/1997, f.j. cuarto)”.

El auto judicial deberá reflejar, como también ha recogido el ATC, de 28 de enero de 1998, las circunstancias materiales y las relativas al procedimiento, en las que se debe plasmar los datos personales, pero también concretar las referencias espaciales –los concretos espacios domiciliarios, si son varios- y temporales de la intromisión. Ya estableció la jurisprudencia dictada por el TEDH, el 30 de marzo de 1989 y el 16 de diciembre de 1992, que tenían que limitarse el período de duración y el tiempo de la entrada, así como el número de personas que podían acceder al domicilio. Como es conocido, estas referencias subjetivas y temporales no se contenían en el auto que dio lugar a la STC 50/1995, pues en el mismo tan sólo se indicaban “las fechas que la propia inspección estime conveniente”. Se trata de evitar, como continuó afirmando la citada resolución, “una suspensión individualizada de este derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y, desde otra perspectiva, contiene un apoderamiento pleno a la

---

<sup>120</sup> Vid. ÁLVAREZ-LINERA Y URÍA, C., “La autorización judicial...”, *op. cit.*, pág. 1045.

<sup>121</sup> Ante la alegación del art. 112.3 de la LGT, la propia resolución judicial aclara que, en el caso enjuiciado, lo que se había producido era que, durante una entrada y registro que el juez de instrucción acordó para esclarecer un delito, se incautaron de una documentación con trascendencia tributaria y que fue remitida directamente a la Inspección, pero sin que dicha remisión fuese ordenada por el juez. Se califica la actuación de la Inspección de los Tributos de fraude de ley, pues amparándose en una norma ha perseguido un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él –así califica a la conducta de requisar documentación con relevancia tributaria excudándose en una diligencia penal dictada para esclarecer una conducta delictiva de una persona distinta del sujeto pasivo. El resultado fue la anulación de dicha actuación. También puede citarse la Sentencia de la Audiencia Territorial de Santa Cruz de Tenerife, de 20 de febrero de 1987, que consideró violado del citado derecho fundamental tanto al irrumpir en el domicilio sin autorización judicial como en el supuesto de incautaciones, registros o depósitos sobre objetos no referidos en el mandamiento otorgado.

Hacienda Pública, delegando tácitamente en sus agentes la adopción de decisiones sobre aspectos esenciales de la medida restrictiva que son privativos e irrenunciables del propio Juez". Para concluir sentenciando que "no se razona en la resolución la necesidad de tales medidas exorbitantes".

En la S. de 7 de abril de 1992, el TS puso de manifiesto que el mandamiento judicialmente otorgado incurría en nulidad plena por quebrantar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. En dicho auto no se habían plasmado "las circunstancias personales y locales que subjetiva y objetivamente individualizan y concretan el lugar en donde la excepción al derecho fundamental se va a consumir"<sup>122</sup>. Incluso, la STS penal, de 20 de noviembre de 1993, consideró que "la identificación se refiere sobre todo al hecho, fácilmente patente, de que un lugar o edificio sea domicilio de una persona, pero *no se exige* la expresión en el auto de la *identidad del titular* mediante la concreción de su nombre y apellidos, que pueden ser aún no conocidos en el momento de dictarse el auto".

Amén, todo ello, de la necesaria dación de cuenta por el órgano administrativo actuante a la autoridad judicial, una vez realizada la entrada, para ponerle en conocimiento el resultado de la misma. Su realización y función concede un añadido de garantía para la legitimidad de la actuación domiciliaria, de manera que el juez pueda realizar una función de seguimiento de la misma. A esa dación de cuenta hizo referencia el ATC 108/1997, f.j. tercero, cuando, analizando la suficiente motivación del auto judicial de autorización, corrobora que "en la parte dispositiva del Auto de autorización de la entrada se hace constar la necesidad de que la autoridad administrativa acuse recibo de su cumplimiento y del resultado de las diligencias que se practiquen a fin de controlar la real ejecución de lo acordado".

Únicamente, acabar recordando la reciente orientación adoptada por el TC, en la S. 66/1999, de 26 de abril, que otorga una diferente intensidad de la protección al domicilio de una persona física que al de una persona jurídica. Esa distinción debe plasmarse también en la mayor o menor control del juez para esa entrada domiciliaria, aunque también ha de tenerse en cuenta si la intervención administrativa en cuestión incide en otros derechos -cosa que el TC entiende que sucede en caso de finalidad tributaria-, y la actuación que se va a desarrollar, si es una mera entrada o, como citó expresamente el TC, "una inspección" tributaria, que, incide sobre ello, puede tener una eventual trascendencia penal.

#### **4.- LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN LAS RELACIONES CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL RECURSO DE AMPARO DEL ART. 53.2 DE LA CE Y LA LEY 29/1998, DE 13 DE JULIO: EL AMPARO ORDINARIO**

Atendida la importancia para la protección de los derechos fundamentales, aunque no sólo, pero en grado mayor desde su plasmación en Cartas Constitucionales expresas, cierto es también que ese reconocimiento serviría más bien de poco si a ellos no se asocian un amplio haz de

---

<sup>122</sup> Por su parte, la STS de 20 de septiembre de 1993 (Ar. 6796), aunque en el ámbito penal, necesario es advertirlo, puso de manifiesto que: "la identificación se refiere sobre todo al hecho, fácilmente patente, de que un lugar o edificio sea domicilio de una persona, pero no se exige la expresión en el auto de la identidad del titular mediante la concreción de su nombre y apellidos, que pueden ser aún no conocidos en el momento de dictarse el auto".



garantías jurídicas que aseguren su efectividad y el libre ejercicio por sus titulares<sup>123</sup>. Además, la utilidad de ese sistema de protección de los derechos fundamentales debe ser tal que abarque todo resquicio de poder, sea legislativo, sea ejecutivo sea judicial. En definitiva, supone instaurar la bautizada por Cappelletti<sup>124</sup> 'jurisdicción constitucional de la libertad'. Ello no supone solamente establecer los mecanismos que permiten parar o reparar una lesión de los mismos, sino que, además, y primeramente, es necesario disponer de aquéllos que tienden a impedir su lesión o que establecen las garantías necesarias para que, en todo caso, de producirse ésta se hayan respetado otras exigencias que, por lógica, tienden a evitarlas.

El papel de los tribunales judiciales y del TC en esa protección y modulación debe ser destacado. Y, precisamente por su importancia, en numerosa doctrina late el reparo por la posibilidad de que los Tribunales Constitucionales acaben actuando como órganos que inciden de lleno en la adopción de posiciones políticas, tal y como reflejó Ignacio de Otto<sup>125</sup>, o convertirse, incluso, en un nuevo Constituyente. Nos referimos a la necesidad de concretar tanto las medidas reaccionales que satisfagan las pretensiones del titular de un derecho fundamental ante su lesión, como las medidas garantes de los derechos que, en principio, no atienden a ese componente reaccional de restablecimiento en el disfrute del derecho lesionado, sino a su contenido y a su preservación ante de la lesión (art. 41.3, 49.1 y 54 LOTC), como son las reservas de ley del art. 53, 81 y 86 CE y la posibilidad de declaración de inconstitucionalidad (art. 161 y 163 CE).

De entre las diferentes garantías que la Constitución y el acervo jurídico en general establecen con vistas a la protección de los derechos y libertades reconocidos a lo largo del articulado constitucional vinculante nos interesa detenernos, en este momento, en las garantías jurisdiccionales recogidas en el art. 53 CE, y que irradian su eficacia e influencia sobre el poder legislativo (lo que puede suponer la exigencia de que éste aporte la regulación suficiente de las facultades y del ejercicio de los mismos que permita garantizarlos) y sobre los órganos administrativos. Con ella no se hace otra cosa que señalar la vinculación de todos los poderes públicos y trasladar a la realidad el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE.

Es necesario puntualizar la doble protección jurisdiccional otorgada a determinados derechos fundamentales; concretamente, al reconocido en el art. 14 y a los de la Sección Primera del Capítulo Segundo de la CE. Por una parte, a tenor de lo dispuesto en el artículo 53.2 CE, resultan tutelados por los tribunales ordinarios con un procedimiento preferente y sumario. Este procedimiento viene regulado -arts. 114 a 122- por la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa, al haber derogado expresamente, su Disposición Derogatoria segunda, los artículos 6 a 10 de la Ley 62/1978, de protección jurisdiccional de los

---

<sup>123</sup> GARCÍA MORILLO, J., *El amparo judicial de los derechos fundamentales*. Colección Temas Constitucionales, nº 5, Ministerio de Justicia, 1985, pág. 15.

<sup>124</sup> CAPPELLETTI, M., *La giurisdizione costituzionale delle libertà*. Giuffrè, Milano, 1976. BOGNETTI, G., "I diritti fondamentali tra...", *op. cit.*, pág. 1105 y ss, analiza *el papel del legislativo y de la Corte Suprema en Estados Unidos*, donde se observa un diferente tratamiento de las libertades civiles y políticas -donde la intervención en su realización práctica recae principalmente en la Corte Suprema mediante el uso de las sentencias interpretativas-, y de los derechos con vertiente económica y social, donde asume la importancia el Legislativo.

<sup>125</sup> DE OTTO Y PARDO, I., "La posición del Tribunal Constitucional a partir de la doctrina de la interpretación constitucional", *El Tribunal Constitucional*. Vol. III, Madrid, 1981, pág. 1939 y ss.

derechos fundamentales de la persona<sup>126</sup>. Por otra, es posible llegar a plantear la presunta lesión de un derecho de los citados ante el Tribunal Constitucional *mediante el recurso de amparo*<sup>127</sup> cuando ‘toda persona natural o jurídica que invoque un interés legítimo...’ -art. 162.1.b CE- entienda lesionado un derecho fundamental de los referidos en el art. 53.2 (art. 161.1.b CE) por una actuación, en nuestro caso, de un órgano de la Administración tributaria. A este recurso de amparo ‘constitucional’<sup>128</sup>, según el art. 44.1.a) LOTC, sólo podrá acceder una vez agotados todos los recursos judiciales internos (al ser recurso excepcional y subsidiario), otorgando el art. 161.1.b) al Tribunal Constitucional la competencia para conocer del recurso de amparo, se remite a la intervención de la ley para concretar los casos y formas para ese recurso -que es la Ley 2/1979, de 3 de octubre-.

Cuando se trata de la materia tributaria, parece que toma cuerpo la apriorística consideración de rechazo, sin más, de cualquier recurso de amparo. Ahora bien, el ámbito tributario despliega su virtualidad con varias orientaciones. De hecho, pueden producirse, y de hecho se producen, actuaciones administrativas tributarias “-expresas, presuntas, simples vías de hecho y

---

<sup>126</sup> Para un estudio de la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998, vid. el monográfico especial publicado en el número 100, de 1998, de la Revista *Civitas, REDA*, dedicado en su integridad, y por destacados autores, a comentarla. V.gr. comentan los artículos referidos al procedimiento especial de protección de los derechos incorporados a la Ley de la Jurisdicción los profesores Martín-Retortillo Baquer, Clavero Arévalo, y José Juan Suay.

<sup>127</sup> El antecedente inmediato de dicho recurso de amparo fue, como en tantos otros aspectos, la *Verfassungsbeschwerde* alemana, recogida en el art. 93.1.4.a) y b) de la Ley Fundamental de Bonn (aunque fue regulado por primera vez, no en la Ley Fundamental sino en la Ley del Tribunal Constitucional Federal de 12 de mayo de 1951, en cuyo art. 90.1 se indicaba que cualquiera que afirme haber sido lesionado por la autoridad pública en uno de sus derechos fundamentales, o en uno de los otros derechos constitucionales garantizados, puede presentar recurso de constitucionalidad al Tribunal Constitucional Federal). Vid. RUBIO LLORENTE, “Sobre al relación entre Tribunal Constitucional y poder judicial en el ejercicio de la jurisdicción constitucional”, en la obra recopilatoria *La forma del Poder*. CEC, Madrid, 1993, pág. 490 y ss. En Alemania, se ha visto ese recurso de amparo constitucional con una función de protección de los derechos fundamentales subjetivos individuales, pero también cumpliendo la función objetiva de “específico medio de protección jurídica del Derecho Constitucional objetivo”, como enunciaron las Sentencias del TC alemán 33, 247 (258 y ss) y la 85, 109 (113), según cita de HÄBERLE, P., “El recurso de amparo en el sistema...”, *op. cit.*, pág. 257. Sobre el recurso de amparo constitucional en Alemania y la tutela de los derechos, hay que acudir al art. 93.1.4 de la GG y al artículo 19.4 GG (“Si alguien es lesionado en sus derechos por el poder público tiene abierta la vía judicial. En la medida en que no haya una atribución especial de competencia, puede acudir a la vía judicial ordinaria”). Aquí en España, también el TC, S. 26 de enero de 1981 y de 22 de diciembre de 1982, apreciaron el recurso de amparo como garantía de los derechos subjetivos y defensa objetiva de la Constitución. En la doctrina Italiana se han lamentado de la inexistencia de esta posibilidad de acudir ante la Corte Costituzionale para reclamar la presunta lesión de cualquier derecho o libertad por cualquier autoridad pública. De hecho, en 1955 Cappelletti llegaba a considerar que, por ese motivo, en Italia que no se había conseguido la efectividad de los derechos del hombre frente a los poderes públicos. Incluso, más recientemente Paladin vincula esa imposibilidad hasta el punto de condicionar el papel de la Corte Costituzionale hasta el extremo de que en su jurisprudencia “i profili attinenti alla garanzia delle libertà fondamentali sono diventati, ormai, piuttosto marginali”. CAPPELLETTI, M., *La giurisdizione delle libertà*. Giuffrè, Milano, 1976, pág. 15. PALADIN, L., “La tutela delle libertà fondamentali offerta dalle Corti costituzionali europee: spunti comparatistici”, en la obra colectiva *Le garanzie giurisdizionali dei diritti fondamentali*. Cedam, Padova, 1988, pág. 18. PACE, A., “Diritto ‘fondamentali’...”, *op. cit.*, págs. 3-4, pone de relieve que en Italia no existe, como categoría diferenciada dentro de los derechos constitucionales, la de ‘derechos fundamentales’.

<sup>128</sup> Es preciso puntualizar la referencia, pues, aunque la expresión ‘recurso de amparo’ parece reservada por la misma Carta Magna para el TC, sin embargo, el art. 114 de la LJCA de 1998 habla del “amparo judicial de las libertades y derechos” para referirse al recurso interpuesto ante los jueces y tribunales del orden contencioso-administrativo para la protección de esos derechos.

actuaciones concretadas en aprobación de disposiciones normativas-, susceptibles de originar violación de derechos fundamentales comprendidos en los arts. 14 a 29 y 30.2 CE. Y, en tales casos, aun cuando la actuación haya tenido su origen en la aplicación de una norma tributaria, cabrá interponerse el pertinente recurso de amparo”, como recoge el profesor Martín Queralt<sup>129</sup>. Cuestión diferente es conceder la protección del recurso de amparo acudiendo al art. 31 CE, pues, si atendemos a la ubicación sistemática del art. 31 CE, que sanciona constitucionalmente el deber de contribuir, y a la referencia que hace el art. 53.2 CE a los ‘derechos y libertades’ reconocidos en el art. 14 y la Sección Primera del Capítulo II, esa posibilidad no resulta vedada desde el mismo articulado constitucional. Es más, el propio TC, en la S. 221/1992, de 11 de noviembre, la 53/1993 y 54/1993, ambas de 15 de febrero, y otras citadas más arriba, puntualizó que “el art. 31 CE no figura entre los preceptos constitucionales para los que el art. 53.2 ha reservado la protección del recurso de amparo, lo cual determina que deban rechazarse aquellas demandas de amparo en las que, so pretexto de la invocación formal del art. 14 CE, y sin un enlace subsumible en el marco del precepto, lo que realmente se denuncia es una vulneración de los principios de capacidad económica, de justicia, igualdad tributaria y progresividad del art. 31.1 CE”.

Resaltemos también que tanto la Carta Magna como el resto del ordenamiento jurídico han previsto la protección de esos derechos de manera previa a su alegación ante el TC mediante el ejercicio del *recurso de amparo*. Al efecto, el art. 53.2 de la CE hace referencia a la protección de los derechos fundamentales mediante un procedimiento judicial ante los *tribunales ordinarios* basado en los principios de preferencia y sumariedad. Este procedimiento, que se incluía en la Ley 62/1978, ha sido recientemente modificado por la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la *jurisdicción contencioso-administrativa*. Incidamos, un poco más, en su regulación, aunque las novedades introducidas, sin embargo, no tienen un hondo calado ni han supuesto su renovación completa. Por el contrario, son muy puntuales, y entendemos que no dejan satisfecha la necesidad de un replanteamiento de este procedimiento especial en función, precisamente, de esas especialidades.

Aunque con dicha Ley no se han suprimido, pues son mandato constitucional, esas características específicas del procedimiento de preferencia -art. 114.3- y sumariedad, sí que se ha intentado superar, como recoge su Exposición de Motivos, la distinción entre legalidad ordinaria y derechos fundamentales, en el sentido de que si se quiere dotar de una verdadera protección al derecho fundamental de que se trate en las relaciones entre el sujeto y la Administración Pública, será necesario tener presente el “desarrollo legal” que se haya hecho del mismo. Se supera así la concepción de la jurisdicción contencioso administrativa como mero proceso al acto administrativo para asumir su virtualidad como “vía jurisdiccional para la efectiva tutela de los derechos e intereses de la Administración y de los administrados”, como enunció la STC 136/1995, de 25 de septiembre.

El art. 2.a) de la Ley 29/1998 otorga al orden jurisdiccional contencioso-administrativo la protección jurisdiccional de los derechos fundamentales. En esta protección asume un papel destacado la autoridad judicial, no sólo en la fase de reacción ante la lesión ya producida de un derecho fundamental, sino como garante de la eficacia del derecho al hacerse recaer sobre los recién creados Juzgados de lo Contencioso-administrativo -art. 8.5 de la Ley- la competencia

---

<sup>129</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, J., “Recurso de amparo en materia tributaria. (Acotaciones al Auto del Tribunal Constitucional de 22 de febrero de 1993)”, *Palau 14*, nº 18, 1992, pág. 129 y ss.

para autorizar “la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración pública”. Este auto judicial a otorgar por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo, que permite la entrada en los ‘domicilios’, será impugnabile, según el art. 80.1.d) de dicha ley, mediante el recurso de apelación en un solo efecto.

Ahora bien, una vez producida una lesión del derecho, o entendiendo ‘la persona física o jurídica que ostente un derecho o interés legítimo’ (art. 19.1.a) que así ha ocurrido, los arts. 114 y siguientes de la citada Ley regulan el procedimiento a seguir en el orden contencioso-administrativo tras plantear el pertinente recurso, cuya tramitación tendrá ‘carácter preferente’ y con una destacada brevedad en los plazos. Así, el sujeto que considere lesionado alguno de sus derechos fundamentales por una actuación, omisión o vía de hecho administrativa -con anterioridad, solamente por los actos administrativos-, dispone de un breve plazo de diez días -art. 115 de la Ley-, desde el siguiente a la notificación -o veinte, ante el silencio administrativo-, para interponer el recurso y precisar el derecho presuntamente lesionado y los argumentos en que apoya su solicitud para preservar o restablecer el derecho en cuestión<sup>130</sup>. No es necesario, como ocurría con la anterior Ley de 27 de diciembre de 1956 (art. 52) o la Ley 62/1978 (art. 7.1), ni la interposición previa de un recurso administrativo, ni el de reposición ni tampoco la reclamación económico-administrativa<sup>131</sup>.

Una vez el Juzgado disponga del expediente completo remitido por la Administración demandada y haya emplazado a las partes, se procede a una breve puesta de manifiesto y apertura de un plazo de cuarenta y ocho horas para formular alegaciones, después de lo cual dictará auto acordando la prosecución de actuaciones o la inadmisión del procedimiento, con indicación expresa de los motivos en que se funde y previa convocación a las partes y al Ministerio Fiscal (Esta posibilidad no se recogía en la Ley 62/1978). El art. 117 se refiere a la posibilidad de celebrar una comparecencia, aunque no aclara si esa comparecencia es únicamente para este motivo de inadmisión que es la ‘inadecuación del procedimiento’ o también para otro motivo alegado.

Si el órgano judicial acuerda que el procedimiento especial debe seguir su curso, el recurrente dispondrá de un plazo de ocho días -art. 118 de la Ley- para formalizar la demanda y aportar las justificaciones<sup>132</sup>. De ella se dará traslado al Ministerio Fiscal y partes demandantes para que

---

<sup>130</sup> Pueden hacerse valer en el procedimiento recogido en la LJCA tanto la anulación del acto o disposición impugnados como que se reconozca una situación jurídica individualizada y se adopten las medidas adecuadas para su pleno restablecimiento, entre ellas la indemnización de daños y perjuicios. Destaca la inclusión de la impugnabilidad -a diferencia del anterior art. 6 de la Ley 62/1978-, de la inactividad administrativa y la vía de hecho también cuando lesionen derechos fundamentales, pero siempre que su finalidad sea la de restablecer o preservar los derechos o libertades que motivaron la interposición del recurso. De hecho, en este proceso podrán ser examinadas, siempre que con una disposición se vulnere un derecho recurrible en amparo (art. 14 a 29, y la objeción de conciencia), cuestiones de legalidad ordinaria que infrinjan el ordenamiento jurídico y, por ello mismo, afecten a aquel derecho.

<sup>131</sup> No obstante, es necesario destacar, como hace MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., en el comentario a los artículos 114 a 116 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998, publicado en *REDA*, nº 100, 1998, pág. 807 y ss., que, aunque el art. 115.1 de la Ley, al referirse al cómputo del plazo para interponer el recurso establece se hará “sin más trámites” desde la notificación del acto, se admite la posibilidad de “se hubiera interpuesto potestativamente un recurso administrativo”.

<sup>132</sup> Destaca también el art. 128 de la Ley que habilita el mes de agosto para este procedimiento. E incluso, en su

puedan formular alegaciones en un plazo también de otros ocho días. En su caso, se destinarán veinte días como período probatorio, a cuyo término, y en un plazo de cinco días, deberá dictarse sentencia que reconozca la vulneración del derecho susceptible de amparo por una disposición o actuación que infrinja el ordenamiento. Contra ella es posible formular recurso de apelación en un solo efecto.

No se hace referencia en estos preceptos de la LJCA a la posibilidad de otorgar la suspensión del acto administrativo en cuestión. Para pronunciarse sobre esta posibilidad es necesario acudir a la regulación que, sin aportar finalmente especificación alguna -como sí que hacía el Proyecto, que recogía lo previsto en el art. 7.4 de la Ley 62/1978- para el caso de lesión de un derecho fundamental, se realiza de las medidas cautelares para el proceso contencioso-administrativo ordinario. La nueva Ley recoge, en los arts. 129 y ss., las posibles medidas cautelares generales, que serán de aplicación a este procedimiento especial al no haberse establecido unas específicas. El art. 130 establece la posible adopción de la medida cautelar tan sólo si al ejecutar el acto o aplicar la disposición puede hacer perder la finalidad legítima propia del recurso, ponderando los intereses que concurran en cada caso; es decir, que viene a establecer la necesidad de realizar una previa valoración 'circunstanciada de todos los intereses en conflicto, tras lo cual, además, solamente podrá acordarse la medida cautelar cuando la "ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso". Los motivos de denegación de la medida cautelar será la perturbación grave de los intereses generales o de tercero por su causa, ponderando el Juez o Tribunal su concurrencia 'en forma circunstanciada'. Evidentemente, por tanto, podrá otorgarse la suspensión inmediata del acto administrativo, aunque se percibe una cierta separación del *modus operandi* de la Ley 62/1978, que postulaba el, casi podríamos decir, automatismo en el otorgamiento de la suspensión del acto.

La regulación de la condena en costas también se ha modificado, y, aun no estableciéndose ninguna puntualización para este procedimiento especial, se establece ahora, según art. 139 de la Ley, la diferencia entre si es en primera o única instancia, o no. En el primer caso, se impondrán costas al recurrente del que se pueda apreciar temeridad o mala fe, salvo cuando, si no se imponen al sujeto que vea desestimadas sus pretensiones, el recurso pierda su finalidad. Si no es en primera o única instancia, sino en las sucesivas, se impondrán las costas cuando el recurso sea desestimado totalmente, salvo que concurran otras circunstancias que justifiquen ante el juez su no imposición.

---

apartado segundo, posibilita que, por motivos de urgencia o especiales circunstancias, las partes puedan solicitar al juzgado que habilite los días inhábiles en este procedimiento o en el incidente de suspensión o de adopción de otras medidas cautelares.

**CAPÍTULO VII.- EL RESULTADO DE LA ENTRADA O REGISTRO POR LA INSPECCIÓN O RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS. ESPECIAL INCIDENCIA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. LAS NOVEDADES LEGALES Y REGLAMENTARIAS Y LA JURISPRUDENCIA DEL TEDH Y DEL TC**



## **CAPÍTULO VII.- EL RESULTADO DE LA ENTRADA O REGISTRO POR LA INSPECCIÓN O RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS. ESPECIAL INCIDENCIA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. LAS NOVEDADES LEGALES Y REGLAMENTARIAS Y LA JURISPRUDENCIA DEL TEDH Y DEL TC**

### **1.- INTRODUCCIÓN. LA INDEBIDA “MIXTIFICACIÓN” DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN Y EL SANCIONADOR TRIBUTARIO. LAS NOVEDADES NORMATIVAS Y LAS RESOLUCIONES JURISPRUDENCIALES**

Como ha quedado anteriormente expuesto, la actividad de comprobación e investigación llevada a cabo por los órganos de la Inspección de los Tributos se puede dirigir, entre las posibilidades ya reflejadas, a la obtención de datos o elementos que puedan formar la convicción del órgano administrativo acerca de la verdad material de la imposición en el caso concreto. De manera que, a su vez, le permitan afirmar y justificar que el sujeto -sea contribuyente, sea obligado tributario-, no ha adecuado su conducta a los dictados de las normas tributarias aplicables. Ahora bien, a pesar de que la Inspección de los Tributos, al desarrollar actividades de comprobación e investigación, utiliza unos medios similares a los utilizados en la tramitación de un proceso -en éste sí que se desarrolla propiamente y en sentido técnico-jurídico una actividad probatoria-, los efectos jurídicos de uno y otro son diferentes<sup>133</sup>. Así, los medios utilizados en la comprobación tributaria únicamente tienen una función instrumental encaminadas a dirigir, en un concreto sentido, la convicción del órgano administrativo sobre el cumplimiento correcto de las obligaciones y deberes tributarios, resultándole de aplicación unos principios específicos -distintos de los aplicables en el desarrollo de un proceso-<sup>134</sup>. De hecho, es posible entender que

---

<sup>133</sup> Como resaltó NÚÑEZ PÉREZ, G., “La actividad administrativa de comprobación tributaria”, *REDF*, nº 53, pág. 48 y ss., las actuaciones desarrolladas en la función de comprobación tributaria son actuaciones típicamente administrativas, que no permiten su equiparación, sin más, con los procesos judiciales.

<sup>134</sup> Vid. PALAO TABOADA, C., “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el derecho español”, en el estudio preliminar a la obra de Berliri, A., *Principi di diritto tributario*. Edersa, Madrid, 1974, pág. 53 y ss., y también en “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*. Vol. II. IEF, Madrid, 1991, pág. 1149-1460; y en esta misma obra el trabajo de LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “Inspección. Competencias”, pág. 1656 y ss. Vid., también MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario”, *REDF*, nº 94, 1997, pág. 185 y ss., quien destaca la no intervención judicial en el procedimiento tributario, la parcial falta de alteridad y la multiplicidad de deberes de colaboración a cargo del sujeto. Vid. MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 392, quienes afirman que “desde el plano de la lógica jurídica, no existe objeción ni obstáculo alguno para que determinadas funciones administrativas -en nuestro caso, tributarias- puedan ejercitarse a través de formas procesales y con las garantías propias del proceso. Pero es que, además, algunas de las garantías propias del proceso jurisdiccional pueden venir impuestas por exigencias, no sólo de lógica jurídica, sino también de orden jurídico-constitucional”. Con una opinión bastante coincidente, ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos tributarios*. *Op. cit.*, pág. 53. Por su parte, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales y Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF, Madrid, 1995, pág. 10 y ss., afirma que en el procedimiento de aplicación de los tributos existe actividad probatoria de los órganos instructores del procedimiento, aunque no es equiparable a la desarrollada en un proceso público. Con idéntica orientación, LÓPEZ MOLINO, A. M., “La prueba y el procedimiento tributario sancionador: la posibilidad de imponer sanciones tributarias en base a presunciones legales”, *RIF*, Mayo-Junio, 1997, pág. 40, comienza afirmando que “en sede del procedimiento de aplicación de los tributos es posible hablar de prueba y actividad probatoria en sentido estricto o propio”. Y del mismo autor citado *Régimen jurídico de la prueba en la aplicación de los tributos*. Aranzadi, Pamplona, 1998. Vid., también, PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L., *La prueba en el Derecho Tributario español*. IEF, Madrid, 1975, pág. 35, quien identifica la actividad probatoria en los



ese acopio de información con relevancia tributaria -para su contraste con lo declarado o aportado por el sujeto (art. 36.2.a RGIT) o para descubrir datos que no ha dado a conocer cuando resultaba obligado a ello-, no supone el ejercicio, en sentido estricto, de una actividad probatoria similar a la desarrollada durante un proceso.

Al resultar una semejanza tan notoria de esa actividad de comprobación tributaria con la actividad probatoria -entendida como adquisición de fijación de hechos relevantes para aplicar el tributo-, los hechos que se fijen durante dicho procedimiento administrativo podrán servir a la Administración para “impedir un proceso o para justificar la legalidad de los actos de liquidación dictados en el procedimiento”<sup>135</sup>. Y, a su vez, podrán ser utilizados en un eventual período contradictorio posterior, o, incluso, como pruebas para ejercer la potestad sancionadora -también en manos de la Administración cuando la conducta del sujeto no constituya delito-.

Sobre esta relación han incidido también los pronunciamientos del TC. De ese modo, en la controvertida STC 76/1990, de 26 de abril, resumiendo la doctrina emanada, entre otras, en la S. 110/1984, afirmó que: “Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación”. El propio TC afirmó con rotundidad en el Auto 642/1986, f.j. segundo, y así se reflejó también en el A. 982/1986, que no puede dudarse de “que la Administración está habilitada también desde el plano constitucional para exigir determinados datos relativos a la situación económica del contribuyente”. Es ésta una exigencia predicable “de todos y cada uno de los ciudadanos en cuanto recaiga en ellos la cualidad de sujetos pasivos”.

Como hemos analizado, existe un referente constitucional -art. 31 CE- que justifica y permite a la Administración tributaria entrar a conocer los datos del sujeto o de sus actividades para poder elucidar y pronunciarse sobre la corrección o no de su contribución a las arcas públicas según la voluntad normativa. De ahí la necesidad de que el propio TC aclarase la virtualidad de los datos o elementos conocidos en esa actividad de comprobación e investigación tributaria, cuando los aporta el propio sujeto o al ser conocidos directamente por la Administración, por ejemplo, durante una entrada en el domicilio o en locales empresariales. En estos lugares podrá entrar la Administración, como apuntó el ATC 129/1990, en su f.j. 3, para lograr el cumplimiento del deber de contribuir del art. 31.1 CE; ejercitando el haz de potestades atribuidas por el ordenamiento jurídico, “entre ellas la inspección y comprobación de los hechos imponibles, que podrá realizarse en los casos y modos previstos por la Ley, dentro del domicilio particular del sujeto pasivo o de terceras personas donde pueda existir alguna prueba de los mismos”. Todo ello para que, “...dentro del respeto debido a los principios y derechos

---

procedimientos administrativos y la realizada en un proceso. Vid. CARO CEBRIÁN, A., “La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión”, *Carta Tributaria*, nº 89, 1989, pág. 5. RUIZ DE PALACIOS VILLAVARDE, J. I., en el comentario al artículo 33, en la obra colectiva *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Francis Lefebvre, Madrid, 1998, pág. 205, considera que la actividad desarrollada por los órganos de inspección o de gestión es probatoria, pues procuran recoger y documentar el mayor número de pruebas posibles para que su decisión final aparezca fundada y razonada, de manera que escape a un juicio de arbitrariedad. Citando simplemente un ejemplo sobre la problemática citada, y su desarrollo en Italia, vid. FAVARA, F., “L’istruttoria amministrativa per l’accertamento delle imposte sui redditi”, *RDFSFS*, 1984, pág. 241 y ss.

<sup>135</sup> MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 464.

constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias”, como apuntó el f.j. tercero de la STC 76/1990.

Se observa, pues, una ligazón de muchos de los problemas que plantea el ejercicio de esas actuaciones administrativas tributarias en el domicilio o restantes lugares con los derechos recogidos en el art. 24 CE, v.gr. el derecho a no declarar contra uno mismo, a no confesarse culpable o, incluso, lo concerniente a la carga de la prueba<sup>136</sup>.

Centrándonos en la actuación de la Inspección de los Tributos, durante el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación dirigidas a verificar, como actuaciones administrativas de naturaleza instructora, el adecuado y correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de pago, resulta posible que estos órganos administrativos observen hechos o circunstancias que pudieran ser constitutivas de infracciones tributarias. La actuación de la Administración tributaria no se dirige propiamente, desde el comienzo del procedimiento de comprobación tributaria, a lograr la imposición de una sanción administrativa o penal. No obstante, debe obrar en consecuencia desde el momento en que perciba indicios racionales de que se ha cometido una infracción tributaria. De este modo, previos los trámites y garantías legal o reglamentariamente establecidas, debe proceder a la apertura, en su caso, de dicho procedimiento administrativo sancionador.

Esta puntualización sobre la finalidad propia del procedimiento de comprobación tributaria, dirigido a la consecución efectiva del deber de contribuir, y no propiamente a la imposición de sanciones administrativas por las infracciones cometidas, aunque era asumida doctrinalmente - con escasas excepciones- no encontraba conveniente traducción en la tramitación de los correspondientes procedimientos administrativos. Esta situación producía la confusión a la hora de atender a los principios aplicables a cada una de ellas. La reforma de la LGT de 1995 dejó pasar la oportunidad de separar la tramitación y documentación de los procedimientos administrativos de comprobación y el sancionador<sup>137</sup>, y, en consecuencia, poder afirmar, sin reparos, la aplicación de los principios del orden penal, con los matices que el TC establezca<sup>138</sup>,

---

<sup>136</sup> La STC 31/1981, de 28 de julio, afirmó que “una vez consagrada constitucionalmente la presunción de inocencia ha dejado de ser un principio general del Derecho que ha de informar la actividad judicial (in dubio pro reo) para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata”. Vid., también, la STC 139/1990, de 17 de septiembre. Incluso, como apuntó claramente GARBERRI LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento sancionador*. Trivium, Madrid, 1989, pág. 25 y ss., también en el discursar de la concepción del procedimiento sancionador se observa la transformación experimentada por el Estado, desde el liberal al actual Estado social y democrático de Derecho.

<sup>137</sup> FALCÓN y TELLA, R., “El estatuto del contribuyente (I): crítica de...”, *op. cit.*, pág. 6 y ss.

<sup>138</sup> De hecho, como ha apuntado el profesor MARTÍN QUERALT, J., “Los registros de almacenes, locales comerciales y fábricas en el proceso tributario-penal”, *TF*, nº 89, 1998, pág. 3 y ss., los Tribunales deberán ir esclareciendo y perfilando esos “famosos matices” de la aplicación de esos principios penales en el sancionador administrativo, pues el “juego de remisiones y silencios no contribuye ciertamente” a ello. Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionatoria de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional”, *REDA*, nº 29, 1981, pág. 364 y ss. Al respecto, la STC 228/1997, de 16 de diciembre, tuvo que pronunciarse ante el recurso de amparo interpuesto que alegaba la violación del derecho a la inviolabilidad del domicilio, tomando en consideración la utilización de las pruebas obtenidas en un

al otro procedimiento administrativo tributario. Incluso, el mismo TC, en ocasiones, diríamos que ha alentado interpretaciones que, como poco, si no se atienden con precaución, poco ayudan a esa separación. Así, la STC 50/1995, de 23 de febrero, en su f.j. sexto, afirmó que el procedimiento de inspección tributaria tiene “una naturaleza inquisitiva y cumple, en su ámbito, la función de investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones, como medio de prueba en un procedimiento posterior, que normalmente será el de liquidación pero que muy bien pudiera desembocar en otro sancionador e incluso penal por delito fiscal”. Esta afirmación, aunque no apodíptica, aporta una orientación un tanto divergente de la asumida por el TC en la conocida Sentencia 76/1990, cuando denunció los “intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria”.

Por ello, la dirección asumida por la STC 50/1995 debe ser, a nuestro juicio, adecuadamente resaltada pero atemperada, evitando una interpretación que exacerbe dichas afirmaciones y las consecuencias jurídico-tributarias que de ella pueden deducirse. Estamos pensando en esa imbricación, y las concomitancias que aprecia, entre el procedimiento sancionador -al que se habrán trasladado, con matices, las garantías propias del procedimiento penal- y el procedimiento inquisitivo de comprobación e investigación tributaria<sup>139</sup>. Sobre todo, cuando se

---

registro seguido en una instrucción judicial por presuntos delitos de falsedad y de contrabando realizado en locales comerciales, almacenes y fábricas en actuaciones. El Tribunal, analizando el supuesto concreto desde la perspectiva del procedimiento penal instruido, distingue la alegación hecha al domicilio como morada respecto de cualquier otro recinto cerrado donde no se habite sino que estén afectos y su destino sea la realización de actividades comerciales, oficinas, fábricas. De esa distinción procedían las autorizaciones obtenidas -en un caso de la autoridad judicial, en los otros del Delegado de Hacienda-. De todos modos, el TC ampara a los recurrentes al estimar que no se siguieron los requisitos y garantías impuestos por la LECrim. en los arts. 567 y ss, concretamente, que no se observó la presencia del Secretario Judicial, con lo que las pruebas obtenidas, aunque realizadas en una entrada domiciliaria ajustada a derecho, no pueden ser hechas valer en la fase de juicio oral al no haber respetado las exigencias del procedimiento. En el ámbito sancionador administrativo, por tanto, será de aplicación la lectura realizada por el TC respecto del ámbito penal, exigiendo que sea la Administración la que desvirtúe esa presunción de inocencia y pruebe la infracción tributaria del sujeto.

<sup>139</sup> De hecho, las reflexiones doctrinales se han decantado por la aplicabilidad, aunque ‘matizada’, de los principios predicables de la tramitación de un procedimiento penal al procedimiento sancionador administrativo, en tanto que manifestaciones del ius puniendi del Estado tendentes a proteger los mismos bienes jurídicos. Orientación asumida, sobre todo, a partir del cambio cualitativo que, también para el ámbito sancionador, supuso la aprobación de la Carta Magna española, y que observó la STC 18/1981, de 8 de junio, concretamente respecto a los derechos proclamados por el art. 24 CE. El ATC 887/1986 afirmó que “las garantías del proceso reconocidas en el art. 24 CE no son trasladables *sin más* a todo tipo de procedimientos administrativos”. Vid., el análisis de esta S. que realiza MARTÍN QUERALT, J., “La generalización de los principios penales y de las garantías procesales en el ámbito jurídico financiero”, *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*. T. I, Civitas, Madrid, 1984, pág. 61 y ss., y también ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones...*, *op. cit.*, pág. 54 y ss. Aunque lo debido es considerar que no se debe proceder a esa traslación “salvo que éstas tengan una naturaleza sancionadora equivalente materialmente a las actuaciones propiamente penales” (STC 42/1989, de 16 de febrero). Por eso, sí que se puede afirmar la aplicación de las garantías del art. 24 CE previstas para el proceso penal “al procedimiento administrativo sancionador, en tanto que manifestación del ius puniendi del Estado y en la medida en que sean compatibles con la naturaleza de este tipo sancionador”. Con idéntica orientación, el art. 137.1 de la Ley 30/1992, dispone que “El derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse que preside también la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio o limitativo de sus derechos”. Vid., en Italia, FEDELE, A., “I principi costituzionali...”, *op. cit.*, págs. 476-477, manifiesta que la actividad de ‘accertamento’ encuentra límites de legitimidad que derivan de los art. 23 y 53 CI, pero también a ulteriores principios o normas: el del ‘justo procedimiento’, que, tras preguntarse si tiene rango constitucional, supone una adecuada articulación de

refiere a la posible conexión de su documentación y de sus resultados con los, 'casi inevitables', procedimientos sancionadores, sean penales o administrativos, que de aquél se pueden derivar. Teniendo en cuenta las fricciones entre la imposición de una posible sanción cuando no se hayan aportado pruebas y documentos contables o su haya negado a exhibirlos, con el derecho a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia, garantizados ambos en el art. 24 CE<sup>140</sup>.

Precisamente, la regulación del ejercicio de esta potestad sancionadora por la Administración tributaria –que no es más que una manifestación de la que ostenta la Administración Pública<sup>141</sup>-, y su discurrir parejo a los procedimientos de liquidación tributaria, ha sido uno de los aspectos más polémicos doctrinalmente<sup>142</sup>. Su relevancia era manifiesta, pues llegaba a distorsionar la

---

los actos y las actividades y una razonable relación entre la posición del fisco y la del contribuyente. Considera que el fundamento constitucional de la exigencia del 'justo procedimiento' administrativo podría ser favorecida por el reclamo a los principios generales sobre el proceso.

<sup>140</sup> La STC 76/1990 afirmó que "no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia". Además, consideró que "los documentos contables son documentos acreditativos de la situación económico y financiera del contribuyente, situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la declaración comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución..., cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una declaración que exteriorice su contenido admitiendo su culpabilidad".

<sup>141</sup> De hecho, tanto el art. 25 CE -con el pronunciamiento del TC, S. 76/1990, sobre la potestad sancionadora administrativa- como las normas legales vigentes -v.gr. el art. 127 de la Ley 30/1992, en la redacción dada por la Ley 4/1999-, permiten el ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración siempre que les venga atribuida por norma legal o reglamentaria. La aplicación, en este punto, de las normas de la Ley 30/1992 implica reconocer, una vez más, la improcedencia de esa pretendida 'particularidad' del ámbito tributario también en cuanto al procedimiento administrativo sancionador. Vid. los arts. 134 y ss. de la Ley 30/1992, y el RD 1398/1993, de 4 de agosto, sobre el procedimiento para el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora. Esta Ley 30/1992 es aplicable al ámbito del procedimiento sancionador tributario por varios motivos: así, porque esos preceptos que recogen la potestad y el procedimiento son reflejo de las exigencias constitucionales directamente aplicables -arts. 24 y 25 CE-. Vid., en este sentido, los Autos del TSJ Valencia de 22 de abril de 1995 y de Cataluña de 26 de abril de 1996. A su vez, la doctrina ha hecho mención del refuerzo que suponía la no mención expresa de la subsidiariedad del procedimiento sancionador en la Disposición Adicional Quinta, ahora modificada. A decir verdad, y como también reconoce la STSJ Cataluña, de 2 de noviembre de 1994, f.j. sexto, la materia es propia del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, y no del procedimiento administrativo común, con lo que no existe excusa válida para separarse de ella. Vid. MARTÍN QUERALT, J., "Hacia un nuevo procedimiento sancionador tributario", *TF*, nº 68, 1996, pág. 4. Asimismo, JUAN LOZANO, A., en *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, así como en "Una propuesta para la articulación entre procedimientos de liquidación y sancionadores tributarios", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 173-174, 1997, pág. 11, y DE MIGUEL CANUTO, E., "El procedimiento para sancionar las infracciones graves por la Inspección de los Tributos: algunos aspectos", *TF*, nº 98, 1999, pág. 58 y ss.

<sup>142</sup> Vid., también, la crítica a la regulación y tramitación conjunta de las actuaciones tendentes a fijar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria y las que deben realizarse al existir indicios de comisión de una infracción tributaria sancionable, que realiza ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario", *RTT*, nº 28, 1995, pág. 73 y ss., y en la *RIF*, nº 2, 1994, pág. 7 y ss., siendo diferentes las finalidades de uno y otros, así como los intereses que deben entenderse tutelados en uno y otro caso, y los efectos jurídicos que cada uno conlleva. Vid., también, PONT CLEMENTE, J. F., "Separación en vía de comprobación e investigación por la Inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador", *RTT*, nº 27, 1994, pág. 79 y ss.

lectura en clave constitucional del deber de contribuir del art. 31 CE<sup>143</sup>. La tramitación conjunta de esos procedimientos, y su resolución en unidad de acto, dificultaba una diáfana y coherente protección de algunos de los derechos fundamentales deducibles del art. 24 CE; concretamente, la tutela judicial efectiva, en sus vertientes de derecho a la prueba o a la presunción de inocencia, así como el derecho a no confesarse culpable o a guardar silencio para no autoincriminarse<sup>144</sup>.

Este ejercicio conjunto de la potestad liquidadora tributaria y la sancionadora, que se plasmaban en un mismo acto de liquidación de la deuda tributaria y donde se incluía la sanción correspondiente, pervertía el sistema de garantías aplicables al sujeto, y provocaba una mixtificación, errónea e improcedente, de procedimientos, actuaciones, así como de los principios y garantías aplicables<sup>145</sup>. Esta mixtificación llegaba a cuestionar la aplicación a los procedimientos sancionadores de los principios propios de un proceso penal por la correlativa extensión de los principios de ese proceso -aplicable, con matices o "modulaciones (STC 197/1995, de 1 de diciembre), al procedimiento sancionador-, hasta el procedimiento de liquidación tributaria<sup>146</sup>. Se abocaba a éste último a una judicialización improcedente. El

---

<sup>143</sup> Sin embargo, algunos autores propugnan otra lectura distinta, considerando a las sanciones tributarias una parte de la regularización tributaria, que se ubica en la función de gestión tributaria. Vid., en este sentido, BAYONA DE PEROGORDO, J. J., en la referencia que hace SOLER ROCH, M. T., "Deberes tributarios...", *op. cit.*, pág. 114, a la conferencia del profesor Bayona donde se pronunció con esa orientación. Vid., la explicación de CASADO OLLERO, G., "Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario", *Principios constitucionales tributarios*. Compilador E. González García. Universidad Autónoma Sinaloa-Universidad de Salamanca. México, 1993, pág. 108, quien apunta la finalidad del procedimiento de gestión de los tributos, que se dirige "no tanto a potestades y funciones liquidatorias sino de policía fiscal, y dirigido a la investigación y fijación, no sólo de hechos imposables sino de hechos -y conductas- determinantes de una sanción fiscal; esto es, un procedimiento encaminado no tanto a imponer el tributo como a reprimir la evasión, dotado por consiguiente de los fines propios de un verdadero procedimiento sancionador".

<sup>144</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios", *REDF*, n° 82, 1994, pág. 266 y ss., considera que, dentro del complejo contenido de los derechos del art. 24 CE, y que tienden a dotar de efectividad al derecho a la tutela judicial efectiva, se trata de derechos distintos, aplicables y ejercitables por separado, como, por ejemplo, el derecho de acceso a los tribunales, o de ejecución de sus resoluciones, a la no indefensión, a no declarar contra uno mismo, o a no declararse culpable, etc., con aplicabilidad, en algunos casos, y con consecuencias para los "procedimientos tributarios" (en expresión que el citado profesor utiliza para englobar al de comprobación e investigación, liquidación, recaudación, sancionador y de resolución de controversias). Sobre todo, si se acude también a los principios del art. 103 CE que inciden sobre el proceder administrativo, v.gr. ante la conformidad del sujeto al acta dictada tras el procedimiento de comprobación, que hará prueba de los hechos en ella consignados, y que tendrá reflejo en posteriores actuaciones ante los órganos jurisdiccionales; o también los considera aplicables, a determinados aspectos del procedimiento inspector, y también en el procedimiento sancionador administrativo.

<sup>145</sup> ZORNOZA PÉREZ, J., *El sistema de infracciones...*, *op. cit.*, pág. 165 y ss., atendiendo a orientaciones de la doctrina alemana, optó por considerar la vigencia de dos principios aplicables a la relación entre procedimiento de comprobación e inspección tributaria y el sancionador. El principio 'de adecuación al fin', de manera que en cada uno de ellos se realicen las actuaciones para la consecución del fin propio, y el principio de 'claridad del procedimiento', relativo a que el sujeto conozca, y ejerza, los derechos del concreto procedimiento que ante él se sigue.

<sup>146</sup> En este sentido, SUAY RINCÓN, J., "La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador", *RAP*, n° 123, 1990, pág. 178, afirmó la extensión de las garantías propias del procedimiento administrativo sancionador al procedimiento inspector tributario, pues, según este autor, hay que partir de que "el procedimiento administrativo sancionador, por regla general, no arranca ex nihilo, sino que acostumbra a ser continuación de otras actuaciones administrativas previas. Este dato no puede quedar en el olvido; junto a la mejora del procedimiento en la línea que se ha propuesto, es así preciso trasladar las

desatino, por tanto, no era banal, como fue criticado doctrinalmente; pues tergiversaba, nada meros, que la lectura del deber constitucional de contribuir más allá de la vertiente solidaria, hasta pretender también con él una función de represión y sanción administrativa de ilícitos tributarios; exaltándose así, una vez más, el criterio de la recaudación.

### **11.- LA INFLUENCIA DE LAS SENTENCIAS DEL TEDH. LA EXTENSIÓN DE DERECHOS Y PRINCIPIOS DEL ART. 24 CE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA**

La problemática resulta centrada en dos aspectos. Por una parte, en la posibilidad de extender determinados principios del ordenamiento administrativo sancionador también al procedimiento de liquidación tributaria. Y, por otra, pero ligada a la primera, en la utilización de los datos, documentos, etc., obtenidos durante la tramitación de un procedimiento de comprobación e inspección tributaria<sup>147</sup> -bien puede ser durante una entrada domiciliaria- en el procedimiento administrativo sancionador<sup>148</sup>. Esta cuestión ha recibido un nuevo impulso a raíz de una lectura constitucional<sup>149</sup> y de los pronunciamientos del TEDH relativos al artículo 6 del CEDH. Este

---

garantías a esas actuaciones, muy especialmente a la actividad inspectora de la Administración Pública, verdadera 'antesala' del procedimiento sancionador y que culmina con la extensión de un acta que puede condicionar su suerte entera".

<sup>147</sup> Vid. SOLER ROCH, M. T., "Deberes tributarios y derechos humanos", *RTT*, nº 30, 1995, pág. 112 y ss., aunque las reflexiones fueron realizadas antes de promulgarse la Ley 1/1998 y el RD 1930/1988. El problema, según la citada profesora, es que una información suministrada por el sujeto sirve tanto para el procedimiento de liquidación como para el de imposición de sanciones. La solución a esta situación pasaba, bien por considerar que los datos que el sujeto aporta o facilita durante el procedimiento de liquidación deben permanecer ajenos a su consideración en el sancionador, o que se revisase el carácter punitivo del procedimiento de regularización tributaria. FALCÓN Y TELLA, R., "El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno", *QF*, nº 12, 1997, pág. 7, afirmaba, en aquel entonces, que "lo importante no es tanto que ambos procedimientos se separen, como garantizar que en el procedimiento sancionador no se utiliza la información proporcionada por el propio sujeto pasivo en el procedimiento inspector". HERRERA MOLINA, P. M., "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector", *Impuestos*, 1997, pág. 1080, aporta una solución intermedia, que consistiría en sancionar su no aportación, salvo existencia de infracción tributaria, pero pudiendo el sujeto, en cualquier momento, alegar ese derecho a no autoinculparse, cesando sus deberes.

<sup>148</sup> ESCRIBANO LÓPEZ, E., "Acceso judicial a datos...", *op. cit.*, pág. 13, considera "absolutamente clara la necesidad de respetar las garantías del art. 24 CE en todo procedimiento tributario del que se puedan seguir sanciones". Este autor, en "El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT", *QF*, nº 10, 1996, pág. 13, se muestra partidario de extender el derecho a no declarar al ámbito tributario cuando de ello se puedan derivar sanciones, equiparándose el sujeto afectado a una persona acusada penalmente. Si no hemos entendido mal, parecen sostener también la ampliación de los derechos y principios ubicados en el art. 24 CE al procedimiento de gestión tributaria, GARCÍA AÑOVEROS, J., "Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario", en la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución Española*. Homenaje al profesor García de Enterría. T. V, Civitas, Madrid, 1991, pág. 4029 y ss., y MAGRANER MORENO, F., "Sanciones tributarias: clases, procedimiento y órgano competente para imponerlas", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. En el libro en homenaje al profesor Sainz de Bujanda. Vol. II. IEF, Madrid, 1991, pág. 1200 y ss. Por su parte, ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones...*, *op. cit.*, pág. 162 y ss., deslinda el procedimiento de gestión tributaria y la imposición de sanciones, resultándoles de aplicación principios distintos, pues tienden a la consecución de fines diversos mediante el ejercicio de potestades distintas y con efectos jurídicos diferenciados. Sin embargo, creemos nosotros que la solución será, en todo caso, difícil, porque puede optarse por la recogida indiscriminada de datos antes de pasar ante otro órgano para el procedimiento sancionador. Además, de la dificultad de separar claramente entre ambas actuaciones.

<sup>149</sup> Se observa fácilmente la cualidad de los bienes jurídicos en contraste, que pone de relieve la naturaleza de la

precepto del CEDH, cuya aplicabilidad interna y la vinculación que de su interpretación realice el TEDH ya ha sido resaltada, establece textualmente: “1.- Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente, públicamente, y dentro de un plazo razonable por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por Ley, que decidirá sobre los litigios sobre sus *derechos y obligaciones de carácter civil* o sobre el fundamento de cualquier *acusación en materia penal* dirigida contra ella”. La interpretación del precepto adquiere posibilidades singulares (que lo extienden más allá de ese ámbito penal o civil) a raíz de las Sentencias del TEDH. De ahí que Falcón y Tella<sup>150</sup> afirmase que, tras ellas, “no cabe acudir al deber de contribuir para justificar la exclusión de las garantías penales en el procedimiento de inspección, argumentando que no se trata de un procedimiento estrictamente sancionador... (También) los procedimientos de gestión tributaria deben respetar tales garantías cuando de ellos puedan resultar sanciones.... aunque sólo en la medida en que el procedimiento de que se trate pueda desembocar en la imposición de sanciones (...)”.

Así, en la Sentencia Funke<sup>151</sup> (As. 82/1991, de 25 de febrero), se enjuició el requerimiento de los agentes de aduanas al Sr. Funke para que aclarase ciertos aspectos relativos a resguardos y cheques bancarios. Algunos de esos datos ya eran conocidos por los agentes en virtud de las visitas domiciliarias realizadas, mientras que otros no se sabía a ciencia cierta si existían -y que, a la postre, sirvieron a los agentes de aduanas para constatar la infracción tributaria cometida-. El TEDH consideró que, con este proceder, se había provocado su condena. El TEDH afirmó que “a falta de querer o poder procurárselos por otro medio, intentaron obligar al recurrente a que suministrara él mismo la prueba de las infracciones que hubiera cometido. Las especialidades del Derecho aduanero no podían justificar tal atentado al derecho de todo ‘acusado’, en el sentido autónomo que el art. 6 (del CEDH) atribuye a este término, a permanecer en silencio y a no contribuir a su propia incriminación”.

También fue pronunciada la Sentencia Bendenoun (As. 3/1993, de 24 de febrero de 1994), que asimiló el procedimiento sancionador tributario a uno con carácter penal, y extendió el art. 6 del CEDH a los procedimientos relacionados con cuestiones tributarias. De ahí que afirmase que las sanciones administrativas tributarias “no tienden a la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que tratan esencialmente de castigar para impedir la reiteración de conductas similares... (y que) se fundan sobre una norma de carácter general cuyo fin es a la vez preventivo y represivo”. Con posterioridad, fue dictada por el TEDH la Sentencia Saunders<sup>152</sup>, de 17 de diciembre de

---

tarea de compaginación y de equilibrio analizada. Por una parte, los derechos plasmados en el art. 24 CE y, por otra, el ejercicio de las potestades tributarias por la Administración -“habilitada desde el plano constitucional”, como reconoció el TC-, que son instrumentales para la efectividad del deber constitucional de contribuir según los criterios de justicia del art. 31 CE. Así pues, nos encontramos de nuevo ante otra tarea de compaginación equilibrada, de ‘bilanciamento’ entre derechos y bien constitucional, ante la que habrá que adoptar las cautelas reflejadas más atrás.

<sup>150</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “Un giro trascendental en...”, *op. cit.*, pág. 8, afirmando que “sólo es en el procedimiento tendente a sancionar la infracción (de negarse a autoliquidar o desatender las obligaciones contables o registrales), donde el sujeto afectado puede legítimamente negarse a prestar declaración o a proporcionar datos”.

<sup>151</sup> DASSESSE, M., “Human Rights, European Law...”, *op. cit.*, pág. 89, consideró que, a partir de este pronunciamiento, recae en las Administraciones tributarias la carga de probar la comisión de la infracción, sin trasladar esa prueba al sujeto mediante el cómodo expediente a la solicitud de información que, de no cumplirse, recibe una sanción. Vid., FROMMEL, S. N., “El TEDH y el derecho...”, *op. cit.*, pág. 451 y ss.

<sup>152</sup> Vid. los comentarios a esta Sentencia del TEDH, de 17 de diciembre de 1996, por FALCÓN Y TELLA, R.,

1996, que consideró inutilizable, a efectos sancionadores, la información tributaria que haya aportado el mismo sujeto a la Inspección de los Tributos, al entenderse suministrada coactivamente. Se distingue entre informaciones obtenidas del mismo sujeto al ser aportadas por él, y las conocidas por otras vías. De esta manera, podrían utilizarse en dicho procedimiento, por ejemplo, los datos obtenidos directamente por la Inspección en una entrada domiciliaria o tras el requerimiento de obtención de información a un tercero -al amparo del art. 111 LGT-. De lo contrario, es decir, de aportar el propio sujeto los datos o informaciones, cumpliendo el deber que se le impone coactivamente, bajo amenaza de sanción, no pueden servir de prueba en procedimientos sancionadores, de carácter administrativo o penal, posteriores.

Por tanto, en las citadas Sentencias del TEDH se hizo referencia a la imposibilidad de invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial. Y afirmaron la aplicabilidad del derecho a no declarar contra uno mismo y a guardar silencio en los procedimientos administrativos tributarios cuando, de cumplirse los deberes coactivamente impuestos, se pudiera derivar la aplicación de sanciones. Esto favorecería la opción por la aplicación de la doctrina derivada del art. 6 del CEDH, impidiendo que, desde que existan indicios de comisión de la infracción, y no durante todo el procedimiento de comprobación, el sujeto pueda dejar de colaborar con la Inspección de Tributos aportando datos. Así se deslindaría entre el procedimiento de comprobación tributaria, donde el sujeto facilita la información sobre la realización del hecho imponible, pero no estrictamente sobre la infracción tributaria realizada<sup>153</sup>, y la tramitación desde que se aprecien indicios de la comisión de una infracción tributaria. En este segundo momento, los deberes de colaboración del sujeto no podrían imponerse ni sancionarse su no colaboración.

Si se considera, por el contrario, que no puede solicitarse del sujeto la aportación de dichos documentos tampoco durante el procedimiento de comprobación tributaria, sino que debe ser la propia Administración tributaria la que consiga, directamente o mediante terceros, dicha información, en realidad se agrava la posición del sujeto. Resulta lógico pensar que sobre él se dirigirá la actuación inspectora, lo que incidirá, en mayor medida, en su esfera personal y sus derechos; y, a su vez, influirá sobre los terceros, pues sobre ellos recaería el peso de la aportación de información tributaria relevante para lograr, en definitiva, la efectividad del deber de contribuir de otro sujeto. Como afirma Herrera Molina<sup>154</sup>, “suprimir las sanciones por la negativa a prestar datos sobre la propia situación tributaria no supondría un obstáculo tan grave para las actuaciones inspectoras, (...pues) la Administración podrá dirigir requerimientos de información a terceras personas e incluso obtener por sí misma los documentos que el inspeccionado se niega a aportar”.

---

“El carácter reservado de la información...”, *op. cit.*, págs. 5-8, y HERRERA MOLINA, P. M., “Los derechos a guardar silencio...”, *op. cit.*, pág. 1075 y ss.

<sup>153</sup> Según SOLER ROCH, M. T., “Derechos humanos...”, *op. cit.*, pág. 112, aportar esos datos que pudieran reflejar la realización de hechos imponibles no declarados, o declarados de manera no acorde a la realidad, y aportar los justificantes de los mismos, “constituye, indefectiblemente, una declaración de conocimiento con aportación de pruebas sobre la comisión de conductas constitutivas de infracción tributaria”. Así lo reconoció la STC 76/1990, f.j. décimo, al afirmar que la actividad investigadora “puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco”.

<sup>154</sup> HERRERA MOLINA, P. M., “Los derechos a guardar silencio...”, *op. cit.*, pág. 1075 y ss.



También el TJCE, en la Sentencia de 18 de octubre de 1989, caso Solvay vs. Comisión, analizaba la resolución de la Comisión sobre la observancia o no del derecho a la defensa y la carga de la prueba, al producirse una actuación de investigación ante prácticas o acuerdos contrarios al art. 85. Esta S. afirmó: “si bien es cierto que los derechos de defensa deben respetarse en los procedimientos administrativos susceptibles de conducir a la imposición de sanciones, hay que evitar que estos derechos puedan comprometerse irremediabilmente en el marco de los procedimientos de encuesta previa que puedan tener un carácter determinante para el establecimiento de pruebas de carácter ilegal de comportamientos de las empresas adecuadas para comprometer su responsabilidad”. La cuestión se centra en resolver si la empresa tiene la obligación de facilitar respuestas a los cuestionarios con la posibilidad de admitir, en tal contestación, las infracciones. Ante esa posibilidad, puede entenderse que, al aportar o exhibir datos o documentos no se produce una manifestación de voluntad ni se emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad. También incide en este análisis el TJCE en la Sentencia del caso Orkem, de 18 de octubre de 1989, reiterada en el caso Otto, de 19 de noviembre de 1993. Esta Sentencia distingue el procedimiento de investigación preliminar - que desarrollaba la Comisión para obtener la información y documentación ante una lesión del derecho de la competencia-, y la que se desarrolla con carácter contradictorio, cuando ya se han comunicado los cargos que se imputan. Recurre al análisis de los ordenamientos internos, aludiendo a que en ellos únicamente se atribuye el derecho a no declarar contra uno mismo a la persona física y bajo un procedimiento penal, negando, en consecuencia, ese derecho a las personas jurídicas y “en el ámbito de las infracciones de naturaleza económica...”. Sin embargo, la claridad no es tan patente. El propio Tribunal alude, en la Sentencia Hoechst, de 21 de septiembre de 1989, a que esos derechos pueden lesionarse en la fase de investigación de carácter no penal, “especialmente en las verificaciones, que pueden tener un carácter determinante para la constitución de pruebas de carácter ilegal de conductas de las empresas susceptibles de generar la responsabilidad de éstas”.

Por tanto, “hay una notable zona gris dentro del procedimiento de comprobación tributaria<sup>155</sup> que aconseja reflexionar sobre la necesidad de precisar, tanto en su formulación y atribución - exigencias de legalidad y tipicidad- como en su ejercicio, el alcance y los límites de tales potestades tributarias, o, lo que es igual, sobre la necesidad de reforzar los derechos y garantías de los ciudadanos sujetos a estas potestades y a este procedimiento de gestión”<sup>156</sup>. Siendo de gran calado el debate planteado, pretendemos centrarnos en aquellos aspectos que influyen en la actuación inspectora que puede desarrollarse en un domicilio o en el resto de los locales, y cómo puede influir la solución que se aporte en su desarrollo y en los derechos del sujeto. Este problema ha merecido la atención de la normativa jurídica interna, intentado solventarse con la nueva regulación del procedimiento sancionador administrativo tributario mediante el RD 1930/1998; sin embargo, algunos flecos se han quedado sin respuesta y otros han delatado, abiertamente, las directrices y orientaciones de su mentor.

---

<sup>155</sup> Tanto por la naturaleza de las potestades que en él se ejercitan como, sobre todo, por la incidencia que las mismas tienen en el ámbito de los derechos públicos subjetivos no ya del sujeto pasivo contribuyente, sino del supuesto infractor y, en fin, por las consecuencias que los actos dictados -y la información y los datos obtenidos- en el ejercicio de tales potestades puedan tener en la fijación de los hechos determinantes de la infracción o, incluso, del posible delito fiscal.

<sup>156</sup> MARTÍN QUERALT, J., y otros autores, *Curso de Derecho...*, op. cit., pág. 393.

## **2.- EL DESARROLLO DE UNA ACTUACIÓN INSPECTORA EN UN DOMICILIO O RESTO DE LOCALES Y SUS CONSECUENCIAS EN LA TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. EL CAMBIO NORMATIVO INTRODUCIDO POR EL RD 1930/1998**

Como decíamos, la STC 50/1995 resaltó, de este procedimiento administrativo de inspección tributaria, la “semejanza tan notable a la instrucción sumarial en los aspectos que tocan al casi inevitable desencadenamiento de la potestad sancionadora o del tanto de culpa a la propia jurisdicción penal”. “Nuestra Ley de Enjuiciamiento Criminal se pronuncia en el mismo sentido, desde 1882, para los registros domiciliarios dentro de la fase de instrucción en causas por delitos, actividad investigadora cuya semejanza con la inspectora, que desemboca frecuentemente en un procedimiento sancionador y puede terminar en manos del Fiscal por un eventual delito tributario ha sido puesta de relieve”, como resaltó en su f.j. séptimo. Esta Sentencia establece una ligazón, no escindible, entre el resultado de las actuaciones administrativas de inspección tributaria y la iniciación de un procedimiento sancionador. Si ello es así, alguna previsión debe establecerse para garantizar al sujeto sus derechos y garantías. De hecho, en el f.j. sexto resaltaba la naturaleza inquisitiva del procedimiento inspector tributario, cuya función viene enmarcada en “investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones como medio de prueba en un procedimiento posterior, que normalmente será el de liquidación, pero que muy bien pudiera desembocar en otro sancionador e incluso penal por delito fiscal...”.

La mayor flagrancia en esa merma de garantías se producía a raíz de la unión, orgánica e instructora, entre el procedimiento liquidador y sancionador tributario. Con la Ley 1/1998 -art. 34- se ha separado orgánicamente la instrucción y resolución del procedimiento administrativo para la imposición de sanciones tributarias y el de comprobación e inspección de la situación tributaria<sup>157</sup>, en consonancia con lo dispuesto por el art 134.2 de la Ley 30/1992. Además, se ha querido que ambos procedimientos se documenten, además, en dos expedientes distintos e independientes<sup>158</sup> -art. 34 Ley y art. 28 RD<sup>159</sup>-. De este modo, se debería dar adecuado

---

<sup>157</sup> Como resalta DE MIGUEL CANUTO, E., “El procedimiento para sancionar...”, *op. cit.*, pág. 54, “literalmente lo que se establece es la separación del procedimiento para la comprobación e investigación respecto del procedimiento para sancionar. Y no exactamente del procedimiento para liquidar del procedimiento para sancionar. Pero debe atenderse a la íntima vinculación de la liquidación y la comprobación”. TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Procedimientos tributarios y ...”, *op. cit.*, pág. 718, observa que, aunque la regulación está pensando en las actuaciones realizadas por la Inspección de los Tributos, nada impide que esa separación entre procedimientos deba aplicarse siempre, cualquiera que sea el órgano que realice uno y otro.

<sup>158</sup> Coincidimos con RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE, J. I., en el comentario al artículo 34 de la obra colectiva *Estatuto del Contribuyente. Op. cit.*, pág. 212 y ss., en la necesidad de interpretar la exigencia de procedimiento separado del artículo 34 también como exigencia de expediente independiente y distinto del que se instruya en la comprobación e investigación tributaria, y no, como cita el precepto, “distinto o independiente”. De hecho, en el Proyecto de Ley (Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 3 de febrero de 1997) se hacía referencia a un “procedimiento distinto e independiente”. Vid., hasta la promulgación del RD 1930/1998, la Instrucción nº 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT para su aplicación, en *QF*, nº 9, 1998, págs. 35-45.

<sup>159</sup> Es necesario destacar también la novedad introducida con esta Ley, así como en el art. 35 de establecer la no imposición de las sanciones administrativas hasta que adquieran firmeza en vía administrativa -y no como, incorrectamente, el Capítulo VI se refiere a la “suspensión” de dicha ejecución. A su vez, se han debido modificar determinados preceptos del RGIT, especialmente, en cuanto a la tramitación y documentación de las actuaciones de la Inspección de los Tributos. A su vez, se han modificado los criterios de graduación aplicables a la imposición de sanciones tributarias (vid. STS, de 29 de octubre de 1997) en función, primordialmente, de la gravedad de la infracción y de la mayor o menor trascendencia de la conducta en cuanto a la culpabilidad del sujeto infractor. Un

cumplimiento a los principios citados, asumiendo la doctrina del ATC 1041/1986, de 3 de diciembre. Este Auto afirmó, atendiendo al principio de presunción de inocencia, que “no puede imponerse sanción alguna en razón de la culpabilidad del imputado si no existe actividad probatoria de cargo que, en la apreciación de los órganos o autoridades llamadas a resolver no destruya dicha presunción”.

Nos interesa destacar este aspecto porque, como apreciaremos, aunque se ha intentado respetar dicha separación orgánica entre ambos procedimientos, se han dejado, premeditadamente creemos, algunos aspectos que pueden tergiversar las principales mejoras. No en vano permanece intacta la posibilidad de que tramiten y resuelvan el procedimiento probatorio de la culpabilidad e imposición de la sanción tributaria los mismos sujetos que intervinieron en la tramitación del procedimiento de comprobación. Incluso, es posible que toda la tramitación del procedimiento de imposición de sanciones tributarias se reduzca a la incorporación formal de las actuaciones seguidas durante la comprobación administrativa. Esta posibilidad pugna, cuando menos, con el art. 134.2 de la Ley 30/1992, cuya aplicación al procedimiento sancionador seguido en el ámbito tributario no puede cuestionarse<sup>160</sup>. Ante tal situación, despliegan una elevada trascendencia los datos, declaraciones, informes o circunstancias (art. 29.3 o 34.2 Ley 1/1998) obtenidos en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria -y conocidos por el que después tramitará el procedimiento sancionador-, y que se pueden trasladar tras su documentación en diligencias<sup>161</sup>. Piénsese que estas se pueden producir durante una entrada en el domicilio (o también local, escritorio, despacho u oficina) cuando se proceda al examen de la documentación del sujeto pasivo debiendo contar con su

---

reparo de las principales normas del RGIT afectadas por la nueva orientación puede verse en DE MIGUEL CANUTO, E., “El procedimiento para sancionar...”, *op. cit.*, pág. 59 y ss.

<sup>160</sup> Vid. la crítica a esa identidad subjetiva que, a la postre, se observa entre el instructor del procedimiento de comprobación y el sancionador, de MARTÍN QUERALT, J., “Una genialidad reglamentaria”, *TF*, n° 97, 1998, pág. 4.

<sup>161</sup> La novedad se establece cuando una diligencia recoja acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de infracciones tributarias simples, iniciándose el correspondiente expediente sancionador según las disposiciones sobre tramitación y resolución reguladas en el propio Real Decreto en su Capítulo quinto. Con anterioridad, el art. 59.4 del RGIT permitía que si, al extenderse la diligencia, con firma del interesado, se recogían acciones u omisiones constitutivas de infracciones simples, “se entendía incoado automáticamente el oportuno expediente sancionador”. Actualmente, como recoge el apartado tercero del art. 46 del RGIT, en las diligencias se hará constar el lugar y la fecha, así como la dependencia, la oficina, despacho o domicilio donde se extiendan; identificándose a los funcionarios que la suscriban, y con nombre y apellidos y número del DNI y, si así accede, la firma de la persona con quien se entiendan las actuaciones, y si es su representante, el carácter o representación con que interviere; la identidad del obligado a quien se refieran las actuaciones inspectoras, y los hechos o circunstancias que constituyen el contenido propio de la diligencia. Se entregará un ejemplar a la persona con la que se extiendan las actuaciones, o se le remitirá, en caso de negarse a recibir, por los medios admitidos en Derecho. También el art. 133.5 LGT se refiere al valor probatorio de los hechos, salvo acreditación contraria, que se consignen en las diligencias extendidas durante el procedimiento de apremio dirigido a la recaudación tributaria. En Italia, todos los documentos y datos adquiridos durante una entrada domiciliaria o en el resto de locales, así como las preguntas realizadas y las respuestas dadas por el sujeto (art. 52, comma 6, DPR n. 633/1972 para el IVA o art. 33 DPR n. 600/1973 para los impuestos sobre la renta) se recogen cuando el órgano de ‘polizia tributaria’ redacta el ‘verbale’, que se denomina de ‘constatazione’ o de ‘accertamento’, con la finalidad de describir y documentar la violaciones reveladas, e, incluso, la determinación de la deuda así como del impuesto evadido. Vid., MOSCHETTI, F., “I processi verbali tributari: atti di certezza pubblica o dichiarazioni di giudizio?”, *Rass.Trib.*, 1979-I, pág. 65 y ss.; y también de este autor “Impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie del verbale di violazioni IVA per illegittima determinazione della pena definibile in via breve”, *RDFSF*, 1978-II, pág. 113.

presencia o la de la persona designada por él, como establece el art. 142.1 LGT y el art. 25 RGIT, en relación con el art. 21.1 del mismo texto reglamentario.

De hecho, esas diligencias pueden hacer prueba<sup>162</sup> de los hechos consignados (art. 63.bis.sexto del RGIT), salvo que se acredite lo contrario<sup>163</sup> (cfr. art. 145.3 y 133.5 LGT), y pueden ser extendidas, como recoge el art. 145.2 LGT, en la “vivienda” o demás locales. Efectivamente, en el art. 47 del RGIT se determina el contenido de esas diligencias teniendo en cuenta su instrumentalidad respecto del acta de inspección. En su apartado segundo, se alude a la necesidad de documentar en diligencia los resultados de las actuaciones de obtención de información previstas en el art. 12 del RGIT; así como también el resultado de la actuación inspectora cuando se hayan iniciado directamente en las oficinas, instalaciones o almacenes del interesado o donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible, sin previa comunicación y sin más limitación que cuando así lo estime conveniente para la práctica adecuada de sus quehaceres -art. 30.2 del RGIT-. En ellas, se deja constancia de los diferentes pareceres o criterios de la Inspección y del sujeto. A su vez, se deben reflejar las manifestaciones que el sujeto realice durante la actuación de la Inspección, de manera que quede constancia de sus objeciones u opiniones, para que esa discrepancia continúe en el acta y en el acto de liquidación, o pueda ser atendida sin llegar al acto del Inspector Jefe.

Es una exigencia propia e inseparable de este procedimiento sancionador, que el órgano administrativo sancionador realice, materialmente, una actividad probatoria de los hechos. Y, a su vez, a ellos debe aplicar las normas jurídicas que recogen la comisión de una infracción, acompañándose del necesario juicio de culpabilidad del sujeto (Sentencia de la Audiencia Nacional, de 7 de diciembre de 1994, y de 5 de diciembre de 1996). Esta actividad supone asumir, verdaderamente, la presunción de buena fe en la actuación de los contribuyentes que

---

<sup>162</sup> El art. 63.bis.sexto del RGIT establece que se incorporarán formalmente al expediente sancionador, mediante diligencia, los “datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido con ocasión de las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del presunto infractor”. Asimismo, en el art. 29.3 del RD citado, aunque no especifica que se hará mediante diligencia, sí que concreta esa incorporación formalmente antes del trámite de audiencia. Cfr. el art 34.2 de la Ley 1/1998. El art. 62 del RGIT establece que esas diligencias formalizadas con arreglo a las leyes hacen prueba, salvo que se acredite lo contrario, de los hechos que “motiven su formalización y resulten de su constancia personal para los actuarios”.

<sup>163</sup> Estas actas o diligencias por sí solas no determinarán ninguna sanción. Su valor probatorio se reduce a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance probatorio las calificaciones jurídicas, juicios de valor o simples opiniones que los Inspectores consignen en ellas. Vid. ALONSO FERNÁNDEZ, F., “La interpretación del derecho sancionador a la luz de la doctrina del TC”, *TF*, nº 3, 1991, pág. 25. El propio TC, en la S. 76/1990, afirmó que “ningún obstáculo hay para considerar a las actas y diligencias de la Inspección como medios probatorios (...), ni tampoco cabe objeción alguna a su calificación legal como documentos públicos, en la medida en que se autorizan por funcionarios públicos en el ejercicio de las funciones que tienen encomendadas y con las solemnidades formalmente establecidas”. El art. 145 LGT no supone una presunción iuris et de iure de certeza o veracidad de las actas y diligencias, sino únicamente se puede entender como un primer medio de prueba sobre los hechos que consten en dichos documentos -que hayan sido directamente comprobados por el funcionario-, pero permaneciendo vigente el principio de libre valoración de la prueba y sin que gocen de mayor relevancia que los demás medios de prueba. Cfr. la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 3 de diciembre de 1996. Esa prueba de los hechos que desarrollan las diligencias, como documentos públicos, no impide que el propio sujeto pueda desvirtuarlos durante la tramitación de ese procedimiento sancionador administrativo, pudiendo alegar y probar lo que mejor convenga a su derecho o a intereses (STSJ de Galicia de 30 de enero de 1997, y de 26 de julio de 1997).

reconocen el art. 33 de la Ley 1/1998 y el art. 3 del RD<sup>164</sup>, al ser la Administración tributaria la que debe probar, en su caso, que concurren las circunstancias apreciables que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Una vez incoado el procedimiento sancionador tributario, recae en la Administración la realización material de la actividad probatoria de los hechos que demuestren la comisión de la infracción, discernir la culpa o negligencia del sujeto, atendiendo al grado de culpabilidad -corolario del derecho del sujeto a la presunción de inocencia aplicable en este procedimiento sancionador tributario-. Toda esta actuación administrativa realizada para la aplicación de la correspondiente sanción, según Derecho. El sujeto, abierto formalmente este procedimiento administrativo sancionador, tiene derecho a formular alegaciones<sup>165</sup> y a aportar los documentos y demás medios de prueba tendentes a desvirtuar la actividad probatoria que esté realizando la Administración durante su tramitación. Y ésta, aunque no se prevea expresamente, creemos que debería poder adoptar, con los requisitos y exigencias debidas -que ya hemos analizado-, medidas cautelares necesarias durante la tramitación de ese procedimiento administrativo sancionador para no frustrar el éxito de ese principio de culpabilidad subjetiva<sup>166</sup>.

Podemos recoger el caso que propició el pronunciamiento del TSJ de Cataluña, en su S. de 11 de abril de 1997. La causa del litigio fue una liquidación tributaria girada con el único argumento constituido por las manifestaciones que realizó un sujeto, reflejadas en la correspondiente diligencia, ante los órganos de la inspección de aduanas. En ella se plasmaba que el sujeto había reconocido la diferencia entre el valor del bien efectivamente pagado y el declarado, aunque con posterioridad se retractó de esas manifestaciones. La Administración no desvirtuó las pruebas de la parte -justificante bancario del valor de la transacción, así como documento y testimonio de la persona retractándose de la anterior manifestación-. En consecuencia, el TSJ de Cataluña admite esas pruebas y deja sin eficacia probatoria a las declaraciones realizadas por el sujeto ante el actuario, aunque se documentaran en una diligencia, anulando la nueva liquidación practicada y las sanciones.

### **3.- UNA PRIMERA CRÍTICA: LA IDENTIDAD DE 'ÓRGANOS' ADMINISTRATIVOS Y 'SUJETOS' COMPETENTES PARA LA TRAMITACIÓN Y RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR CON LOS HAN TRAMITADO EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA**

Durante las actuaciones inspectoras, en caso de apreciarse indicios de la comisión de infracciones tributarias, según recoge el art. 63 bis del RGIT -introducido por el RD 1930/1998-,

---

<sup>164</sup> La STS de 29 de octubre de 1997, f.j. 12, afirma que “la buena fe es la creencia íntima de que se ha actuado conforme a derecho, o que se poseen los bienes o se ejercitan los derechos o se cumplen las obligaciones de acuerdo con la Ley, sin intención engañosa abusiva o fraudulenta. Es evidente que cuando el sujeto pasivo se niega a facilitar o a exhibir los antecedentes, documentos contables y demás datos que le requiere la Inspección de Hacienda, para comprobar el fiel cumplimiento del deber constitucional de pagar los tributos, lo hace porque es consciente del incumplimiento de sus obligaciones tributarias, y por tanto a partir de ahí su actuación es de mala fe”.

<sup>165</sup> En caso de formular alegaciones, se eleva al órgano competente la propuesta de resolución del expediente sancionador, adjuntándolas para que aquél resuelva. Si no se formulan alegaciones en el plazo de quince días establecido, el instructor del procedimiento sancionador -que, como veremos, puede coincidir con el inspector actuario en el procedimiento de comprobación- eleva directamente la propuesta de resolución al órgano competente, que, no conviene olvidarlo tampoco, puede ser el mismo Inspector jefe que dictó el acto de liquidación.

<sup>166</sup> Vid., en este sentido, MARTÍN QUERALT, J., “Las medidas cautelares...”, *op. cit.*, pág. 3 y ss.

el funcionario, equipo o unidad que desarrolle la actuación de comprobación e investigación, con autorización del Inspector jefe, acordará la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador. El Inspector Jefe puede conceder esa autorización en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación (art. 29.1 RD y art. 69.1 Ley 30/1992), aunque se estén desarrollando actuaciones inspectoras en un domicilio o en el resto de los locales. Y, además, se permite -art. 63 bis RGIT-, que la tramitación e instrucción del expediente sancionador tributario, así como la propuesta de resolución -aunque será suscrita, en su caso, por el jefe de ese equipo o unidad-, pueda encomendarse al funcionario o equipo que hubiera desarrollado las actuaciones de comprobación e inspección o a otro distinto. Criterio válido para este proceder es que así lo exijan "las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso". En todo caso, la resolución del expediente sancionador corresponderá al inspector-jefe (vid. art. 35 RD). Sin embargo, esta posibilidad resulta vedada por el art. 134 de la Ley 30/1992, al disponer que: "2.- Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, *encomendándolas a órganos distintos*". Por tanto, no nos satisface la solución adoptada, pues puede asumir la instrucción del procedimiento sancionador el Inspector que ha actuado durante la tramitación del procedimiento de inspección, y que quien proceda a sancionar pueda ser el mismo Inspector Jefe que, o bien ha dictado el acto de liquidación, o debería corresponderle -de no ser por la apertura del procedimiento sancionador-.

De hecho, si los datos o antecedentes que pone de manifiesto la Inspección de los Tributos pueden constituir una infracción tributaria simple, se iniciará el correspondiente procedimiento sancionador, como establece el art. 63 ter del RGIT, según modificación por el RD 1930/1998. Su iniciación y resolución serán acordadas por los órganos administrativos que cita el precepto en su apartado segundo, aunque podrá tramitar e instruir el expediente el actuario que apreció los hechos o actuaciones que lo motivan (vid. art. 81 LGT), y podrá resolver ese expediente sancionador el Inspector Jefe competente para efectuar la liquidación tributaria. Entendemos que se respeta 'sólo formalmente' esa separación entre el procedimiento de comprobación tributaria y el sancionador administrativo, pero no se están observando las exigencias y garantías que debe suponer una lectura inspirada en el art. 34 de la Ley 1/1998. Piénsese en un inspector actuario que haya estado realizando actuaciones de comprobación haciendo uso de la potestad de entrada domiciliaria o en el resto de los locales, y que, tras la apertura del procedimiento sancionador, sea el encargado de tramitarlo.

Si la finalidad de las actuaciones administrativas seguidas en el procedimiento de liquidación es la fijación del an y el quantum de la deuda tributaria tras la realización del hecho imponible por el sujeto, la de las actuaciones de los órganos administrativos tributarios en la imposición de la sanción no se corresponde con aquélla. Por el contrario, ésta otra se dirige al examen de las posibles circunstancias, objetivas y subjetivas, que permitan imputar una infracción al sujeto, graduar la sanción o, incluso, excluir su responsabilidad. En justa correspondencia, la función atribuida a las potestades y facultades que se otorgan a los órganos administrativos en cada caso es diferente, como lo es también la finalidad que uno y otro procedimiento vienen a cumplir. Esta tramitación en documentos o expedientes sólo formalmente separados mal se compadece con la debida separación del procedimiento de comprobación e investigación respecto del sancionador; sobre todo, si se acaba atribuyendo al mismo inspector actuario en el procedimiento de comprobación la facultad de instruir el procedimiento sancionador, o si el mismo Inspector Jefe competente para dictar el acto de liquidación tributaria es el que resulta legitimado para resolver también el procedimiento de imposición de la sanción administrativa tributaria.

Como se colige fácilmente, tal deslinde orgánico en la tramitación de un verdadero procedimiento administrativo sancionador, con sus fases de iniciación, tramitación y resolución distintas de las seguidas en el procedimiento de comprobación tributaria, no se produce en la realidad. De ahí que, por ejemplo, Juan Lozano proponga atribuir dicha instrucción a un orden independiente, o, en todo caso, que recaiga en los Tribunales Económico-administrativos<sup>167</sup>.

### **3.1.- LA TRAMITACIÓN ORDINARIA Y ABREVIADA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR: LA PUERTA ABIERTA PARA LA MERA INCORPORACIÓN FORMAL DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS REALIZADAS**

Dentro de las novedades introducidas, destaca la previsión de una tramitación ordinaria y una abreviada de ese procedimiento administrativo sancionador que puede convertir en papel mojado todas las novedades, sustanciales y formales, introducidas en esos textos normativos. Así, el art. 28 y ss. del RD 1930/1998 posibilita la utilización de los documentos y demás elementos conocidos durante la instrucción del procedimiento de comprobación tributaria, si se incorporan formalmente al expediente sancionador con anterioridad al inexcusable trámite de audiencia al interesado<sup>168</sup>. Se establece, de este modo, la comunicabilidad de la documentación e información de que dispone la Administración tributaria en el procedimiento de comprobación hasta el sancionador; cuando, esa documentación, puede haber sido aportada por el sujeto en la autoliquidación o conocida durante las actuaciones de comprobación e investigación, por ejemplo, entrando en el domicilio o locales para examinar los libros o documentos. Además, no se recogen mayores exigencias que su incorporación formal antes del trámite de audiencia al interesado en ese procedimiento administrativo sancionador.

Esta vía de la tramitación abreviada puede convertir en una garantía meramente formal esa pretendida separación entre procedimientos, pues, en estas condiciones, “la actividad instructora típica de un procedimiento sancionador, en la que, por ejemplo, tienen plena aplicación los derechos reconocidos en el art. 24 CE, brillan por su ausencia. El procedimiento sancionador tributario se traduce así en una mayor complejidad burocrática, sin que haya aumentado las garantías de los interesados”, como ha puesto de relieve el profesor Tejerizo López<sup>169</sup>. De hecho, se pervierte la razón de ser de ambos procedimientos si, como es fácilmente previsible que ocurra en numerosas ocasiones, si el procedimiento administrativo sancionador se limita únicamente a incorporar -‘formalmente’, eso sí-, los datos y documentación obtenida durante las actuaciones de comprobación e inspección tributaria. Se enerva la propia finalidad de la instrucción separada, distinta y orgánicamente independiente de un expediente de imposición de sanciones tributarias, que tiene como finalidad realizar una tarea instructora y probatoria de los hechos constitutivos de la infracción tributaria y de la culpabilidad del sujeto. En la Administración, y no en el propio sujeto, recae la carga de la prueba de los comportamientos que

---

<sup>167</sup> Vid., en este sentido, JUAN LOZANO, A., “Una propuesta de articulación...”, *op. cit.*, pág. 42 y ss.

<sup>168</sup> Este trámite debe ser observado necesariamente en dicho procedimiento sancionador administrativo tributario, sin que pueda prescindirse de él, como sí puede ocurrir en el procedimiento de gestión tributaria, según el art. 22.2 de la Ley 1/1998 y el art. 84.2 de la Ley 30/1992. Según DE MIGUEL CANUTO, E., “El procedimiento para sancionar...”, *op. cit.*, pág. 55, se destaca esa articulación formal entre ambos procedimientos, “en cuanto que el procedimiento para sancionar puede proveer de material fáctico al de comprobación. Provisión que el precepto exige que sea formalizada, en el sentido de que sea aportado tal material fáctico debidamente documentado”.

<sup>169</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Procedimientos tributarios...”, *op. cit.*, pág. 718.

permitan deducir la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad de la conducta. Ello le permitirá imponer la correspondiente sanción según la regulación legal, y con escrupulosa observancia de los principios aplicables -constitucionalmente establecidos, y jurisprudencialmente pergeñados-, desde el procedimiento penal al sancionador, aunque con matices.

### **3.2.- LOS DATOS, DOCUMENTOS, MANIFESTACIONES O INFORMES OBTENIDOS DIRECTAMENTE POR LA INSPECCIÓN O PROPORCIONADOS POR EL SUJETO DURANTE UNA ENTRADA DOMICILIARIA INSPECTORA. SU TRASLACIÓN AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR**

A su vez, aflora la problemática relativa a la utilización en el procedimiento sancionador tributario de la documentación y los datos cuyo conocimiento fue adquirido por los órganos administrativos durante el procedimiento de comprobación tributaria bajo la coacción que supone la sanción por incumplimiento del deber de colaboración. Así pues, aunque con ello no estemos cuestionando la aplicación, con matices, de los principios propios del orden penal al procedimiento sancionador, debe adoptarse una posición de medida que compagine la exigencia constitucional de consecución efectiva del deber de contribuir y la de sancionar, también administrativamente, la comisión de ilícitos tributarios. De ahí que no consideremos apropiado adoptar una separación tajante e incommunicable -de actuaciones y principios- entre el procedimiento de comprobación y el sancionador administrativo tributario, pues los acabaría volviendo improductivos para la consecución de sus finalidades. Pero tampoco que exista entre ellos una intercomunicación tal, que aboque al propio sujeto, durante el procedimiento de comprobación, a admitir su culpabilidad, aun existiendo indicios racionales, apreciables fácilmente por los actuarios, de que, aportando tales datos o manifestaciones, está admitiendo la comisión de una infracción tributaria o aportando su prueba -independientemente de que la haya cometido o no-. El riesgo se sitúa -como ocurrió en el caso que dio lugar a la Sentencia del TEDH Saunders-, si los inspectores tienen indicios suficientes y racionales de la infracción tributaria, pero no se inhiben y proceden a la apertura del correspondiente procedimiento administrativo sancionador, sino que continúan con la comprobación tributaria, requiriendo datos o manifestaciones sobre hechos al propio sujeto. Datos, declaraciones (art. 36.2 RGIT, y art. 62.2 del RGIT), o manifestaciones -orales o escritas- que, con posterioridad, y tras su documentación en la diligencia, sean la base, o el único argumento utilizado en su contra -por el mismo inspector actuario, ahora en funciones sancionadoras- para imponerle la sanción. En este sentido, Tejerizo López se decanta por interpretar las resoluciones del TEDH citadas, y su aplicación a esa comunicación entre ambos procedimientos, desde la imposibilidad de "imponer una sanción utilizando como único elemento de prueba los datos aportados por el interesado. Estos datos solamente pueden servir para conformar los obtenidos por otras fuentes o por otros medios"<sup>170</sup>.

Las opiniones doctrinales son variadas, y no siempre coincidentes. Por un lado, Falcón y Tella<sup>171</sup> se muestra partidario de no tomar en consideración, en el procedimiento administrativo

---

<sup>170</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional", *REDF*, n° 100, 1998, pág. 720.

<sup>171</sup> FALCÓN Y TELLA, R., "Un giro trascendental en la jurisprudencia...", *op. cit.*, pág. 6 y ss. Vid., también, la crítica de SOLER ROCH, M. T., "Deberes tributarios...", *op. cit.*, pág. 115, así como JUAN LOZANO, A., "Una propuesta de articulación...", *op. cit.*, pág. 39, pues, de asumir esa orientación, produce efectos contrarios al deber de contribuir y la justicia del sistema tributario; aunque "con ello no se sacrifica el deber de contribuir si por éste se entiende el interés a la recaudación, pero lo que sí puede sufrir un retroceso más allá de lo razonable son los criterios materiales inspiradores de ese deber de contribuir".



sancionador, ningún dato o documento aportado por el sujeto o conocido por la propia Administración en las actuaciones de comprobación e investigación tributaria. Sin embargo, “resultaría mucho más simple eliminar tales sanciones con carácter general”, como apuntó Herrera Molina<sup>172</sup>, que admitir que el sujeto puede invocar, en cualquier momento de ese procedimiento de comprobación, su derecho a no autoinculparse sin que pueda sancionarse por el incumplimiento del deber de colaborar durante la gestión tributaria. No nos satisface esta solución ni su resultado, pues puede abocar a la generalizada aplicación del régimen de estimación indirecta; lo que, creemos, pugna con la concepción constitucional del deber de contribuir -a conseguir también mediante esas tareas de aplicación del sistema tributario- con la intensidad y orientaciones de justicia que hemos intentado reflejar en este trabajo. De entrada, puede suponer la ineficacia de gran parte de las actuaciones de solicitud de datos al propio sujeto, avisándosele de su derecho a ‘no declarar contra sí mismo’ en esa comprobación tributaria, y sin imponerle sanción administrativa en caso de negarse. No ocurriría lo mismo cuando fueran actuaciones de obtención de información dirigidas a terceros, que prevé el art. 111 LGT<sup>173</sup>.

El profesor Palao Taboada ha propuesto<sup>174</sup>, a falta de solución legislativa expresa -pues no estaba vigente la nueva regulación, o de pronunciamiento del TC que resuelva definitivamente la cuestión-, otra orientación. Considera este autor que los deberes de colaboración del sujeto en el procedimiento de comprobación tributaria son necesarios para la correcta aplicación de los tributos, debiendo ser objeto de sanción su incumplimiento, rechazando que, al cumplir esos deberes de colaboración, se produzca una declaración autoinculpatória por el sujeto. Esos datos o elementos de hecho conocidos por la Administración tributaria en virtud de ese deber de colaboración, según este autor, pueden ser utilizados en el procedimiento administrativo sancionador, tras su reflejo en la correspondiente diligencia, siempre que hayan sido obtenidos antes de observar indicios de comisión de un delito o de una infracción. Tan pronto como se observen éstos, se comunicará al interesado la iniciación de ese expediente sancionador -art. 29.2 del RD, art. 135 Ley 30/1992-<sup>175</sup>, cesando la obligatoriedad del deber de colaboración, y su

---

<sup>172</sup> HERRERA MOLINA, P. M., “Los derechos a guardar...”, *op. cit.*, pág. 1085.

<sup>173</sup> Resulta indudable que con la actual configuración de los procedimientos de aplicación del tributo, y la más reciente modificación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el protagonismo es acaparado por el propio sujeto que declara, cuantifica, liquida e ingresa su propia deuda tributaria, y, a su vez, por los terceros sobre quienes recaen obligaciones y deberes con respecto a la obligación tributaria de aquél, como los retenedores a cuenta. Tanto el sujeto pasivo como esos terceros deben aportar datos, justificantes y documentación de muchos de los aspectos que conlleva la realización del hecho imponible suyo o de un tercero. Deberes de colaboración que no dejan de ser manifestación, según doctrina del propio TC, del deber constitucional de contribuir.

<sup>174</sup> Trata de compaginar la efectividad del deber de contribuir mediante la declaración por el propio sujeto del hecho imponible y de los demás datos con trascendencia tributaria, o conocidos por la Administración mediante la comprobación e investigación de los no declarados o desconocidos, con la tramitación del procedimiento sancionador respetando los derechos y principios aplicables a este otro procedimiento. Vid. PALAO TABOADA, C., “Lo ‘blando’ y lo ‘duro’ del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 28, 1995, pág. 31 y ss.

<sup>175</sup> En esa comunicación deberá identificarse a la persona o entidad ‘presuntamente responsable’, y con indicación de los hechos, calificación y sanciones que se le pudieran imponer, el órgano competente (vid. arts. 25, 26 y 27 del RD), y la expresa mención del derecho a formular alegaciones y aportar documentos que estime convenientes (vid. art. 3.k y art. 21 Ley 1/1998; 29.4 del RD, y arts. 80 y 81 de la Ley 30/1992). A partir de esa notificación al sujeto de la iniciación del procedimiento sancionador, el plazo máximo de caducidad para su

sanción en caso de incumplimiento, advirtiendo al sujeto del derecho que tiene a no colaborar con los órganos administrativos.

La solución propugnada por el profesor Palao Taboada encuentra el escollo -no normativo sino de ejecución práctica- del fácil recurso a la incautación indiscriminada de datos o pruebas durante la tramitación del procedimiento de comprobación para que, cuando se tramite el procedimiento sancionador, se haga uso de esa tramitación abreviada que establece el art. 28 y ss. del RD citado. Siendo difícil, además, apreciar exactamente el momento en que los órganos inspectores ya disponen de esos indicios racionales suficientes de la infracción cometida, y que conlleva el cese de ese deber de colaboración.

Por tanto, a la hora de resolver sobre esa utilización en el procedimiento administrativo sancionador de los documentos aportados por el sujeto, o de las declaraciones realizadas ante los órganos de la Inspección de los tributos<sup>176</sup> -bajo la amenaza de una sanción en caso de incumplimiento-, creemos que deben compaginarse los pronunciamientos del TEDH (Sentencia Saunders) y los realizados, hasta el momento, por el TC. Aunque no se trata, propiamente, de Sentencias que coinciden con el objeto de nuestro análisis, pueden ser fácilmente trasladables a él.

Así, en la Sentencia 197/1995, f.j. octavo, puso de relieve que: “A diferencia de la obligación de someterse a la prueba de impregnación alcohólica (STC 103/1985) o del deber del contribuyente de aportar a la Hacienda Pública los documentos contables (STC 76/1990), el deber que al titular del vehículo impone la norma cuestionada de identificar al conductor que ha cometido la presunta infracción de tráfico obliga a aquél a hacer una declaración que exterioriza un contenido relativo a la identidad de quien realizaba la conducción en un momento determinado”<sup>177</sup>. Por tanto, se observa el círculo que traza el TC entre el deber de aportar documentos de interés o trascendencia para la efectividad del deber de contribuir, el llamado test de alcoholemia -la S. 197/1995-, y la obligación de identificar al conductor del vehículo que ha

---

resolución, según el art. 63 del RD en consonancia con el art. 34 Ley 1/1998, será de seis meses, sin contar las interrupciones al mismo por dilaciones en la tramitación de las que sean culpables los interesados o porque se suspenda la tramitación del procedimiento al remitirse a la jurisdicción competente el tanto de culpa por apreciarse un presunto delito contra la Hacienda Pública.

<sup>176</sup> El art. 36.2 del RGIT establece que, para el desarrollo de las actuaciones inspectoras, la Inspección de los Tributos puede utilizar “los medios que considere convenientes, entre los que podrán figurar: a) declaraciones del interesado por cualquier tributo. b) Contabilidad del sujeto pasivo, retenedor u obligado tributario..., así como los contratos y documentos con trascendencia tributaria. c) Datos o antecedentes obtenidos directa o indirectamente de otras personas o entidades y que afecten al sujeto pasivo o retenedor. d) datos o informes obtenidos como consecuencia del deber de colaboración y del derecho de denuncia. f) cuantos datos, informes y antecedentes pueda procurarse legalmente”. Esas declaraciones o autoliquidaciones no deben recibir el mismo tratamiento, a los efectos que examinamos, que las manifestaciones orales u escritas realizadas por el sujeto.

<sup>177</sup> Esta Sentencia 197/1995, de 21 de diciembre, relativa al deber de identificar al conductor del vehículo en una infracción tributaria, afirmó que “el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y ha de ser respetado, *en principio*, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes entre el orden penal y el derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales que se encuentran en la base del art. 24.2 CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido”. Sentencia con un voto particular, en sentido contrario, del Magistrado Gimeno Sendra.

cometido una infracción. De hecho, la STC 76/1990 afirmó, apoyándose en la doctrina sentada ante el test de alcoholemia, que: “Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente, situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la ‘declaración’ comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución. Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (v.gr. el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable (STC 103/1985, 145/1987, 22/1988, entre otras), cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes *no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad*”. Conviene resaltar que la alusión de la Sentencia citada es al deber de aportar documentos contables, cuya existencia puede ser conocida por la propia Administración, o de proceder a su examen donde se encuentren, no así, como puntualiza la misma sentencia, a manifestaciones de voluntad o declaraciones del sujeto que, según establece el art. 142.1 LGT debe estar presente en ese examen de la documentación en el domicilio o resto de locales que cita.

También en la STC 23/1997, de 11 de febrero<sup>178</sup>, afirmó, en el f.j. sexto, que: “en primer lugar, tal garantía no alcanza, sin embargo, a integrar en el derecho a la presunción de inocencia la facultad de sustraerse a las diligencias de prevención, de indagación o de prueba que proponga la acusación o que puedan disponer las autoridades judiciales o *administrativas*. La configuración genérica de un derecho a no soportar ninguna diligencia de este tipo dejaría inermes a los poderes públicos en el desempeño de sus legítimas funciones de protección de la libertad y la convivencia, dañaría el valor de la justicia y las garantías de una tutela judicial efectiva, y *cuestionaría genéricamente la legitimidad de diligencias tales como la identificación y reconocimiento de un imputado, la entrada y registro en un domicilio, o las intervenciones telefónicas o de correspondencia*”. Y, con igual orientación, la STC 61/1997, f.j. octavo y la 234/1997, de 18 de diciembre<sup>179</sup>, considerando que la realización de las pruebas de detección de

---

<sup>178</sup> La STC 23/1997, de 11 de febrero, f.j. quinto, afirma que, “ni siquiera ampliando las perspectivas del enjuiciamiento a otros aspectos del propio art. 24, puede dar pie a un cambio de criterio jurisprudencial. Recientemente recordaba el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sentencia de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders contra el Reino Unido, párrafo 68; previamente en la Sentencia de 25 de febrero de 1993, caso Funke contra Francia, párrafo 44, y en la Sentencia de 8 de febrero de 1996, caso John Murray contra el Reino Unido, párrafo 45), que el derecho al silencio y el derecho a no autoincriminarse, no expresamente mencionados en el art. 6 del Convenio, residen en el corazón mismo del derecho a un proceso equitativo y enlazan estrechamente con el derecho a la presunción de inocencia. Nuestra Constitución sí menciona específicamente los derechos «a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable», estrechamente relacionados, en efecto, con el derecho de defensa y con el derecho a la presunción de inocencia, de los que constituye una manifestación concreta. (... Y, remitiéndose a la STC 197/1995) ‘en cuanto tal, ha de reconocérsele la necesaria libertad en las declaraciones que ofrezca y emita, tanto en lo relativo a su decisión de proporcionar la misma declaración, como en lo referido al contenido de sus manifestaciones. Así pues, los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable (...) son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable’ (f.j. 6)”.

<sup>179</sup> La STC 234/1997, de 18 de diciembre, f.j. sexto, se remite a la STC 161/1997, recogiendo la doctrina establecida en las Sentencias TC 252/1984, 107/1985, 195/1985, 252/1984 y 107/1995. En ella se afirma: “como

alcohol o drogas supone una pericia técnica *que no puede calificarse de declaración en el sentido de los referidos preceptos de la Constitución*, sin que vulnere los derechos constitucionales alegados (STC 161/1997, ff.jj. 4 a 7).

Relacionando esos pronunciamientos del TC, consideramos, en primer lugar, que los Inspectores de Tributos deben atender, escrupulosamente, al momento en que aprecien la existencia de indicios de la comisión de la infracción tributaria para, a partir de ese mismo momento, que se proceda a la apertura y tramitación del procedimiento administrativo sancionador. En ese caso, deben comunicar al sujeto la existencia de tales indicios y ponerle al corriente de su derecho a permanecer en silencio para no aportar las pruebas de su culpabilidad en la comisión de la infracción. Si los órganos inspectores no actúan diligentemente y, por ejemplo, durante una entrada domiciliaria, aun disponiendo de suficientes indicios, continúan con la recogida de material probatorio, alargando impropriamente la actividad inspectora, los órganos administrativos o judiciales competentes pueden analizar esa inobservancia grave de los derechos del sujeto; declarando, en su caso, la improcedencia de los datos conocidos.

Ahora bien, tampoco creemos que todos los datos conocidos por la Administración durante el procedimiento de comprobación tributaria, y, en nuestro caso, durante una entrada domiciliaria, puedan ser trasladados, mecánica o miméticamente, al procedimiento administrativo sancionador; independientemente de que en éste deba desarrollarse una 'auténtica' actividad instructora para demostrar la culpabilidad y responsabilidad del sujeto en la comisión de la infracción tributaria que se le imputa (art. 31 del RD)<sup>180</sup>, y acabar imponiéndole, en su caso, la sanción correspondiente<sup>181</sup>. No debemos olvidar que, en dicha entrada en el domicilio o demás

---

expresamente se declara en la STC 161/1997, en este derecho (a la presunción de inocencia) no se integra la facultad de sustraerse a las diligencias de prevención, de indagación o de prueba que proponga la acusación o que puedan disponer las autoridades judiciales o administrativas. Y según se ha dicho también en su fundamento jurídico 7, «las pruebas de detección discutidas, ya consistan en la espiración de aire, ya en la extracción de sangre, en el análisis de orina o en un examen médico, no constituyen actuaciones encaminadas a obtener del sujeto el reconocimiento de determinados hechos o su interpretación o valoración de los mismos, sino simples pericias de resultado incierto que con independencia de que su mecánica concreta no requiera sólo un comportamiento exclusivamente pasivo, no pueden catalogarse como obligaciones de autoincriminación, es decir, como aportaciones o contribuciones del sujeto que sostengan o puedan sostener directamente (...) su propia imputación penal o administrativa». Por ello, esta sentencia entiende que no existe el derecho a no someterse a estas pruebas y sí, por contra, la obligación de soportarlas”.

<sup>180</sup> Esas actuaciones necesarias para llegar a dicha conclusión, sin embargo, no han merecido mayor atención por la normativa jurídica aplicable. Lo que no nos extrañaría que derivase, en la práctica, en la generalización de esa tramitación abreviada que recoge el art. 34 del mismo RD citado, y que permite obviar esa actuación probatoria del elemento subjetivo de la infracción tributaria cuando “al iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción”. Se encaminarían las actuaciones, directamente, a que el interesado, tras la puesta de manifiesto del expediente, formule alegaciones y presente los documentos, justificantes o pruebas que estime convenientes. Llega el precepto tan lejos que incluso permite establecer que, al interesado, se le advierta de que, “de no formular alegaciones ni aportar documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta”. Con un uso desviado de este precepto, se produce la tergiversación de todo el espíritu que debía haber guiado la reforma normativa; lo que conduce a la situación anterior a su reforma.

<sup>181</sup> La resolución sancionadora deberá resultar suficientemente motivada, para que resulte explícita y justificada la graduación aplicada, en justo cumplimiento del principio de proporcionalidad. Así lo puso de relieve también la STSJ de Galicia, de 29 de mayo de 1997, cuando consideró desproporcionada la sanción impuesta y, además, echó en falta que en el expediente sancionador “no se explican ni se ofrecen... las razones o motivos que revelen, concreten e identifiquen la forma y alcance que aquella conducta negativa del obligado tributario pudo tener en la

locales de personas físicas o entes colectivos, pueden ser conocidos muchos datos y documentos, o ser obtenidas manifestaciones del propio sujeto que, indudablemente, reflejarán, quizá, la comisión de una infracción tributaria. Por este motivo, creemos posible asumir una interpretación que compagine la doctrina del TEDH<sup>182</sup> con la orientación de las Sentencias del TC. Con ella no se deja inerte a la propia Administración ni se impone sobre terceros el peso de las actuaciones inspectoras o se enaltece la adquisición directa, sin colaboración del sujeto, de los datos necesarios para la liquidación.

De este modo, se pueden utilizar en el procedimiento sancionador los datos o hechos si han sido conocidos durante la comprobación tributaria del propio sujeto, tras ser aportados por él, si tienen una existencia independiente de su voluntad, como también ha apuntado Gómez Cabrera<sup>183</sup>. Es decir, que podrán llevarse al procedimiento administrativo sancionador los datos de la contabilidad o documentos que el mismo sujeto aporte cumpliendo esos deberes de colaboración, y sin que ello suponga una infracción del derecho a no declarar contra uno mismo, en este caso<sup>184</sup>. Sin embargo, no ocurre lo mismo si ese deber de colaboración se dirige a que el órgano administrativo obtenga las declaraciones, manifestaciones o revelaciones, por escrito u oralmente, sobre datos que, no teniendo una existencia independiente de su voluntad (como ya aludió la STEDH Saunders), le inculpen.

Así pues, no resultará obligado a declarar, ni podrán utilizarse en el procedimiento administrativo sancionador -a no ser que hayan sido voluntariamente declarados-, los datos o hechos -sin que afecten, para nada, los juicios de valor del sujeto o el actuario- que, por ejemplo, la Inspección de los Tributos conozca durante las actuaciones de comprobación tributaria, v.gr. durante una entrada domiciliaria, por ser declarados o reconocidos por el propio sujeto sin que los mismos tengan una existencia independiente de su voluntad. En este caso, a diferencia de cuanto ocurre con la presentación de la contabilidad o demás documentos, es el propio sujeto el que, en cierto modo, cuando manifiesta o reconoce los hechos a la Inspección, está aportando la prueba de su culpabilidad, pues esos datos no deben tener una existencia independiente de la voluntad del sujeto, y no pueden ser conocidos por la Administración de otro modo. Y será precisamente, en las actuaciones de entrada en el domicilio o en el resto de los locales previstos en la normativa tributaria, donde la relación directa entre la Inspección y el sujeto inspeccionado puede abocar a éste a realizar declaraciones o manifestaciones sobre hechos -que no pueden conocerse independientemente de su voluntad- que le supongan su autoinculpación. Ahora bien, siendo una de las posibles soluciones de lege ferenda que plantea esta problemática, lo que

---

investigación y regularización de su situación tributaria". Además, en ese acto de imposición de la sanción debe motivarse la inclusión en el expediente sancionador de las pruebas tomadas en cuenta para su resolución (art. 138 Ley 30/1992).

<sup>182</sup> De hecho, la S. TEDH, de 17 de diciembre de 1996, no prohíbe cualquier actuación administrativa de obtención de datos o su solicitud al sujeto, sino que propugna que "...no cabe invocar el interés público para justificar el uso de *declaraciones* obtenidas coactivamente en una investigación no judicial".

<sup>183</sup> Vid. la obra colectiva realizada por varios autores, concretamente, en este punto, GÓMEZ CABRERA, C., *Comentarios a la Ley de Derechos...*, op. cit., pág. 264.

<sup>184</sup> Con orientación distinta, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos...*, op. cit., pág. 133, quien considera que debe haber permeabilidad entre ambos procedimientos si los datos son *recabados* por la Inspección de los Tributos, también de terceros, durante el procedimiento de comprobación tributaria. No así, si los documentos son *aportados directamente* por el propio contribuyente durante la fase de comprobación.

resulta incuestionable es la improcedencia de obligar al sujeto a cumplir los deberes de colaboración bajo la amenaza de una sanción una vez se abra el procedimiento sancionador. Aunque esta separación entre procedimientos, como se ha visto, puede dejar bastante que desear en función del uso que hagan los órganos instructores.

En *Italia*, como recogen Uckmar y Marcheselli<sup>185</sup>, se plantea la posibilidad de atribuir al contribuyente objeto de inspección el derecho de callar (*tacere*) y no inculparse (reconocido en el art. 24 CI o en Código Penal italiano, art. 384 y ss.). La jurisprudencia italiana lo ha reconducido a la responsabilidad penal, mientras que el debate doctrinal tributario se sitúa en su aplicación también en caso de ilícitos administrativos. Estos autores consideran que la opinión judicial no es unívoca y resulta poco convincente. De hecho, los órganos administrativos tienen la obligación de comunicar a la autoridad judicial toda noticia de delito que hayan obtenido en el ejercicio de sus funciones. Por lo que, si el sujeto “no tuviese la facultad de callar delante del agente tributario, la garantía del silencio tendría una eficacia muy reducida e incompleta, porque se impondría la obligación de ‘confesar’ a quien, a su vez, tiene la obligación de comunicarlo a la autoridad judicial”.

#### **4.- LA APRECIACIÓN DE INDICIOS DE COMISIÓN DE UN DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, INTERNA O COMUNITARIA, DURANTE LA ENTRADA DOMICILIARIA POR LOS ÓRGANOS DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA: UN BREVE APUNTE**

Si durante las actuaciones de comprobación tributaria se apreciaren indicios racionales de que se ha cometido un delito contra la Hacienda Pública, sea interna o también comunitaria, se seguirá una tramitación diferente, como es lógico<sup>186</sup>. En este caso, se remitirán las actuaciones al Ministerio Fiscal o al Órgano Judicial competente, o a la creada Oficina para la Lucha contra el Fraude (OLAF) a la Hacienda Comunitaria, para su instrucción. En el primer caso, el desarrollo del procedimiento de inspección se convierte en una instancia preparatoria de ese procedimiento penal<sup>187</sup>, cuyo curso vendrá condicionado, en cierto modo, por los elementos probatorios

---

<sup>185</sup> Vid. UCKMAR, V., y MARCHESELLI, A., “Il diritto tributario tra...”, *op. cit.*, págs. 236-237.

<sup>186</sup> Los órganos inspectores deberán analizar si esas actuaciones u omisiones del sujeto pueden dar lugar a responsabilidad de tipo penal, para lo que deberá interpretar la norma fiscal y la penal y ver si se pueden subsumir en sus tipos los hechos analizados (también que alcance los 15 millones de pesetas, y que concurra en elemento subjetivo, el dolo), y, en su caso, previa notificación al interesado (art. 5 del RD 1930/1998) trasladará el expediente a la autoridad competente.

<sup>187</sup> Para formalizar y garantizar la corrección de esa remisión del expediente administrativo a la jurisdicción penal se aplicará el artículo 5 del Real Decreto 1930/1998, que dispone en su apartado segundo que si aprecian esos indicios, los Jefes de las Unidades Administrativas competentes lo pondrán formalmente en conocimiento del Delegado Especial de la AEAT o del Director de Departamento correspondiente (v.gr. si lo fueran los equipos de la Oficina Nacional de Inspección, en el Jefe de esa Oficina). Remitirán las actuaciones practicadas y las diligencias que, con base en aquéllas, se hubieran incoado, adjuntando un informe del funcionario competente sobre si la concurrencia de los hechos son indiciarios de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Los Delegados especiales de la AEAT y los Directores de Departamento son los habilitados para pasar las actuaciones a la jurisdicción competente, o bien adoptar el acuerdo motivado de que continúen las actuaciones administrativas. Si se decide la remisión a la jurisdicción penal competente, se interrumpen los plazos de prescripción para liquidar e imponer sanciones tributarias, así como del plazo de duración del respectivo procedimiento administrativo. Vid. las Resoluciones de la AEAT de 24 de marzo de 1992, de 16 de diciembre de 1994, de 16 de febrero de 1996 y de 17 de febrero de 1998, anteriores a la modificación normativa apuntada.

obtenidos en vía administrativa<sup>188</sup>, pero pudiendo practicarse, evidentemente, las actuaciones probatorias que se consideren oportunas. En el segundo supuesto, los agentes de esa Oficina, aplicando la normativa comunitaria ya analizada, y respetando los derechos y procedimientos internamente establecidos, realizarán sus actuaciones, también en colaboración con los órganos administrativos internos. Deben procurar que sus actuaciones, y la documentación de las mismas, puedan desarrollar plenitud de efectos en un procedimiento sancionador interno, administrativo o penal.

Cuando se aprecie esa posibilidad de delito fiscal a la Hacienda interna, se paralizará la actuación inspectora tributaria, también si se está desarrollando en el ámbito domiciliario. No se podrá seguir con la tramitación del procedimiento administrativo hasta que la autoridad judicial no haya dictado sentencia firme<sup>189</sup>, se hayan archivado las actuaciones, estén sobreesididas, o bien se devuelva el expediente por el Ministerio Fiscal. De hecho, esta suspensión se prevé también para observar el principio que veta que un mismo hecho, sujeto y fundamento pueda ser sancionado penal y administrativamente (cfr. art. 133 de la Ley 30/1992 y art. 76 de la LGT).

#### **5.- VALOR JURÍDICO DE “LO RECONOCIDO” O DE “LO OBTENIDO” EN CASO DE DECLARARSE LA ILICITUD DE LA ENTRADA**

Se trata de discernir el valor jurídico de las informaciones, hechos, datos con trascendencia tributaria cuando sean conocidos o aprehendidos por la Inspección de los Tributos mediante una entrada o registro domiciliario o en el resto de los locales con infracción de los derechos del sujeto o de las previsiones legales<sup>190</sup>, habiendo declarado los Tribunales su inadecuación a derecho<sup>191</sup>. Debemos partir de la existencia del artículo 11.1 de la LOPJ, que dispone: “En todo tipo de procedimientos se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales”.

---

<sup>188</sup> Considera BERMEJO RAMOS, J., “El delito fiscal...”, *op. cit.*, pág. 60, que “las actuaciones de la Inspección, en cuanto al delito fiscal se refiere, responden a una filosofía operativa centrada en la idea de que el delito ‘surge’ (en la ejecución de los planes de inspección) más que se ‘busca’”.

<sup>189</sup> Incluso, una vez ante la autoridad judicial, y siempre que ésta no aprecie la concurrencia de circunstancias que permitan entender la existencia de delito, la Administración tributaria tiene la obligación de continuar con el procedimiento administrativo, liquidando según proceda. Vid. PÉREZ ROYO, F., “El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación”, *REDF*, n° 100, 1998, pág. 589, quien se plantea si, al reabrirse el procedimiento de liquidación tributaria, tras la instrucción del procedimiento penal con fallo absolutorio, la Administración está conminada a aceptar y utilizar los hechos declarados probados en la sentencia penal, o puede tomar en consideración otros hechos no probados en esa tramitación judicial penal.

<sup>190</sup> De hecho, el TEAC, en la Resolución de 1 de diciembre de 1992, declara la nulidad del acta levantada por el actuario, y de las actuaciones posteriores que son consecuencia de aquélla -sin perjuicio de las actuaciones inspectoras que procedentes-, tras no resultar acreditada la citación al interesado, art. 32 y 41 del RGIT, para que se personase en la actuación inspectora.

<sup>191</sup> “L’ordine di revoca di un ordine di visita domiciliare avrebbe un sapore di beffa dopo che la visita è stata eseguita se non fosse accompagnato dall’altra sanzione dell’inefficacia probatoria del materiale raccolto, che invece spiega la sua attività proprio in questi casi”, como recoge BASCHIERI, G., y otros, *La Costituzione Italiana. Op. cit.*, pág. 81.

El TC, S. 114/1984, de 29 de noviembre, f.j. cuarto y quinto, sin tratarse propiamente del supuesto que nosotros describimos<sup>192</sup>, ha afirmado que, aunque no existe un derecho fundamental autónomo a no recibir, procesalmente hablando, las pruebas con un posible origen antijurídico ni existiendo, por tanto, un derecho constitucional a la desestimación de la prueba ilícita, es cierto que: “existe la imposibilidad de admitir en el proceso una prueba violentando un derecho fundamental o una libertad fundamental”, situación que “deriva de la posición preferente de los derechos fundamentales en el ordenamiento y de su afirmada condición de ‘inviolables’ (art. 10 CE) (...). Su recepción procesal implica una ignorancia de las ‘garantías’ propias al proceso (art. 24.2 CE) implicando también una inaceptable confirmación institucional de la desigualdad entre las partes del juicio (art. 14 de la Constitución), desigualdad que se ha procurado antijurídicamente en su provecho quien ha recabado instrumentos probatorios en desprecio a los derechos fundamentales de otro”<sup>193</sup>.

Si la prueba ha sido obtenida por un funcionario público quebrantando las normas jurídicas que regulan y disciplinan sus actuaciones, tanto el mandato constitucional de respeto a la legalidad de la actuación administrativa como el de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, obligan a entender nulos o anulables los actos administrativos de los que trajesen causa.

La STC, de 23 de febrero de 1995, cuando exigió la referencia al contenido subjetivo, espacial y temporal que deben plasmarse en el auto judicial autorizatorio, y al percatarse que en el caso enjuiciado no se habían detallado, concluye que: “En suma, el auto impugnado ha de tenerse por

---

<sup>192</sup> Vid. *BJC*, nº 44, pág. 1446 y ss., donde recoge tanto una Sentencia de la Corte Italiana que afirma que: “las conductas realizadas en contravención de los derechos fundamentales del ciudadano no pueden servir de fundamento ni de presupuesto para actos procesales a instancia de aquél a quien se deban tales actuaciones constitucionalmente ilegítimas”, como la doctrina de la Corte Suprema de los Estados Unidos respecto a la “evidence wrongfully obtained”. Se recogen en FELLMAN, D., “Tutela della libertà e due process of law negli Stati Uniti d’America”, en la obra colectiva *Libertà personale*, Utet, Torino, 1977, pág. 178-180, los pronunciamientos de la Corte Suprema que sentaron, en virtud de la Cuarta Enmienda (que protege al individuo ante registros y secuestros o incautaciones irrazonables), el principio de que la Corte Federal estará obligada a excluir del proceso cualquier prueba conseguida mediante registros o secuestros ilegítimos. Se analizan en esta obra las sentencias judiciales que fueron configurando a principios de los años 50 y 60 las exigencias para declarar legítimo o ilegítimo un registro o un secuestro. BARILE, P., *Diritti dell’uomo...*, op. cit., págs. 160-161, recoge la afirmación de la S. de la Corte Costituzionale italiana nº 34/1973. Esta S. era partidaria, bajo la opinión de la jurisprudencia norteamericana y alemana, de la no utilización procesal de las pruebas obtenidas con violación del art. 14 CI, lo cual sería un efecto secundario o reflejo de la ilegitimidad de tal violación. Otra línea de opinión en Italia considera que la inutilizabilidad de las pruebas así obtenidas provendría del principio de legalidad y también del derecho de defensa; mientras que una tesis aislada afirma que una prueba adquirida ilícitamente podría ser utilizable si hubiese podido ser legítimamente adquirida. A su vez, puede citarse la Sentencia de la Cassazione, Sezione III penale, de 22 de noviembre de 1995 (cfr. en *Corriere Tributario*, nº 6, 1996, pág. 488). La Sentencia afirma que una “irregularidad cometida en el ejercicio de tal actividad administrativa (de comprobación tributaria) puede afectar sólo a la validez del ‘accertamento’ fiscal, pero no puede convertir en nulos o inutilizables los elementos de prueba recogidos para probar la realización del delito”.

<sup>193</sup> También la STC 85/1994, de 14 de marzo, f.j. cuarto, afirmó que “todo elemento probatorio que pretendiera deducirse del contenido de las conversaciones intervenidas no debió ser objeto de valoración probatoria, ya que la imposibilidad de admitir en el proceso una prueba obtenida violentando un derecho fundamental no sólo deriva directamente de la nulidad de todo acto violatorio de los derechos reconocidos en el Capítulo Segundo del Título I de la Constitución, y de la necesidad de no confirmar, reconociéndolas efectivas, las contravenciones de los mismos (STC 114/1984), sino ahora también en el plano de la legalidad en virtud de lo dispuesto en el art. 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ)”.



nulo y sin efecto alguno, dando así amparo a quien lo ha pedido”. Que el Tribunal expresamente utilice la expresión “sin efecto alguno” da lugar a pensar que las pruebas obtenidas a raíz de la entrada en el domicilio, mediante la legitimación otorgada por el auto declarado nulo, no puede producir efecto alguno en los procedimientos administrativos o judiciales, como así opinó Arias Velasco. “Es la ilicitud del medio de obtención de la prueba y no el contenido de ésta lo que determina la nulidad”<sup>194</sup>.

Existen resoluciones judiciales del Tribunal Supremo<sup>195</sup>, v.gr. la de 29 de marzo de 1990, que distinguen cuando el origen de la ilicitud de la prueba radica en la violación de un derecho fundamental<sup>196</sup>. En este caso, tal prueba carece de validez en el proceso, debiendo ser ignorada por los Jueces y Tribunales por la “colisión que ello entrañaría con el derecho a un proceso con todas las garantías y a la igualdad de las partes y con el art. 11 LOPJ”, tal y como afirmaba la STS 5 de febrero de 1994<sup>197</sup>. La STS, de 17 de marzo de 1994, diferencia la vulneración del

---

<sup>194</sup> Vid. ARIAS VELASCO, J., “Condicionamientos de los mandamientos judiciales para la entrada en el domicilio del contribuyente (STC de 23 de febrero de 1995)”, *Informe n° 22/95 de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, mayo de 1995, y del mismo autor en “Investigación de cuentas corrientes y derecho a la intimidad”, *TF*, n° 54, 1995, pág. 42, que el gerundio ‘violentando’ se refiere al participio ‘pruebas’, siendo la vía o el medio de obtención de la prueba y no su contenido el que, al vulnerar un derecho fundamental, determina su interdicción procesal. Vid. LOZANO SERRANO, C. “La actividad inspectora...”, *op. cit.*, pág. 227, considera que no serán válidas las pruebas obtenidas en una actuación inspectora violando los derechos fundamentales. También es posible traer a colación el Auto del TC 171/1989, de 3 de abril, donde se pone de manifiesto la alegación por los particulares, más que de una vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, del desconocimiento del derecho al proceso, “esto es, el derecho instrumental o reaccional que garantiza la defensa o protección de los derechos fundamentales, garantizado en el art. 24 CE, y, en concreto, si las garantías procesales contenidas en el número 2 del mencionado precepto han sido desconocidas por la recepción por parte del órgano jurisdiccional de pruebas ilegítimamente obtenidas”; puntualizando expresamente este ATC que “ha de tenerse en cuenta la necesaria adaptación del art. 18.2 de la CE a situaciones como la presente (entrada en local comercial estando presente el representante legal) de control administrativo de actividades privadas objeto de concesión o autorización, sometidas a la inspección financiera del Estado, por sus innegables repercusiones fiscales y en las que, como en el presente caso, la defraudación tenía un flagrante carácter delictivo”.

<sup>195</sup> Las *Sentencias del TS de 27 de diciembre de 1989*, f.j. 2; la *S. de 16 de octubre de 1991* (Ar. 7279) afirmaban, arguyendo en su favor la doctrina del TC, que el efecto invalidante de la prueba obtenida careciendo de autorización judicial debe provenir de la vulneración de derechos fundamentales y no de los incumplimientos de normas ordinarias cuya finalidad primaria no es la protección de éstos, sino la información a los afectados de la legalidad del procedimiento”; también la de *29 de junio de 1993*. Cfr. en CLIMENT DURÁN, C., “La presencia del Secretario Judicial en las diligencias de entrada y registro domiciliario”, *RGD*, n° 567, 1991, pág. 10135 y ss. También la STS de 4 de diciembre de 1992, de 22 y 25 de noviembre de 1994. HINOJOSA SEGOVIA, R., *La diligencia de entrada y registro...*, *op. cit.*, pág. 171, es partidario de que la prueba que se obtenga al proceder a un registro con violación del art. 18.2 sea radicalmente nula, por ilegítima, porque o bien habrá faltado el consentimiento del titular o la resolución judicial, o el resto de circunstancias legitimantes.

<sup>196</sup> Vid. el comentario de esta resolución judicial realizada por GUTIÉRREZ GONZÁLEZ, C., “Prueba ilícita. Entrada y registro sin previa autorización judicial”, *RGD*, n° 552, 1990, págs. 6375-6389.

<sup>197</sup> Y había sido puesto de relieve por las STS de 12 de noviembre de 1991 (Ar. 8048), de 28 de enero y 2 de marzo de 1993 (Ar. 2113 y 1895). Así, el TS, el 23 de diciembre de 1994 (Ar. 10266), al faltar la autorización judicial, consideró que la diligencia de entrada y registro y las pruebas derivadas eran ilícitas “no pudiendo surtir efecto alguno en el proceso y contaminando las restante diligencias que de ella deriven directa o indirectamente (ATS 18 de junio de 1992), por ser prueba obtenida con violación de un derecho fundamental”. Por tanto, si la ilicitud es de rango inferior “es posible que tenga que prevalecer el principio de verdad material, debiendo hacerse en cada caso una adecuada valoración de la norma violada, su consideración a su auténtico y real fundamento y a su verdadera esencia y naturaleza”. De esta guisa, el Auto del TS de 18 de junio de 1992 puso de relieve que “como no

derecho constitucional a la inviolabilidad domiciliaria, que se producirá cuando “un domicilio privado sea invadido sin cumplir con ninguna de las condiciones señaladas en el art. 18.2”, ilicitud que se transmitirá a los efectos probatorios de la diligencia que incurra en tal violación; de “aquéllos otros en que, dándose una de aquellas alternativas en que la CE autoriza la invasión domiciliaria, no puede incurrirse en ilicitud constitucional, y los defectos procesales de la diligencia tienen su valoración en sede de legalidad ordinaria, con la única trascendencia que el defecto procesal puede alcanzar en orden a los efectos probatorios de la diligencia procesalmente irregular”; así, las Sentencias del TS de 114 de enero, de 3 de febrero, de 12 y 18 de marzo, de 2 de junio y 3 de julio de 1993 (Ar. 648, 2419 y 5865), y la STS de 11 de marzo de 1999.

### 5.1.- LA SITUACIÓN Y OPINIONES DOCTRINALES EN ITALIA

También la jurisprudencia italiana<sup>198</sup> ha puesto de manifiesto el grave defecto en que incurre el acto de ‘accertamento’ tributario cuando traiga causa de una inspección realizada por la ‘polizia tributaria’ en locales destinados a vivienda del contribuyente sin disponer de la autorización de entrada emitida por el Procuratore della Repubblica. Se trata de un vicio grave determinante de la anulación del acto de ‘accertamento’, con la imposibilidad de producir efecto alguno, si la liquidación tributaria se había realizado sobre la base de la documentación conseguida en dicho registro.

La Sentencia de la Corte Constitucional italiana nº 34, de 6 de abril de 1973, consideró que las pruebas realizadas despreciando los derechos fundamentales, concretamente del derecho a la inviolabilidad del domicilio, no pueden ser asumidas por sí mismas para justificar y fundamentar los actos dictados ante quien aquellas actividades constitucionalmente ilegítimas se hayan realizado. Además, realiza una afirmación reveladora, pues considera que “a falta de la autorización del Procuratore della Repubblica viene a menos la ‘prevalencia’ del interés fiscal, también constitucionalmente garantizado en el art. 53 C., ante el derecho del contribuyente a la inviolabilidad del domicilio”. De hecho, entiende también la sentencia comentada, que resulta de aplicación el código de procedimiento penal, art. 191.1 (“las pruebas adquiridas mediante violación de las prohibiciones establecidas por la ley no pueden ser utilizadas”), para la nulidad de las pruebas así obtenidas dadas las “*analogie che l’attività istruttoria, necessaria per l’accertamento dell’imposta e per la repressione dell’evasione e delle altre violazioni, presenta con l’attività istruttoria penale*”. Expresiones que nos recuerdan, una vez más, determinados pronunciamientos de nuestro TC español (v.gr. la STC 50/1995).

También la Corte de Cassazione italiana<sup>199</sup>, Sentencia de 8 de noviembre de 1997, se pronunció también sobre la ilegalidad de una liquidación tributaria practicada a una sociedad

---

toda infracción de las normas procesales reguladoras de la obtención y práctica de pruebas puede conducir a esa imposibilidad, hay que concluir que sólo cabe afirmar que existe ‘prueba prohibida’ cuando se lesionan derechos fundamentales”.

<sup>198</sup> Sobre el particular, la decisión de la Commissione Centrale, sez. XIV, de 15 de enero de 1996 (*Boll.Trib.d’inf.*, nº 3, 1998, págs. 315-316) se refirió a un ‘accertamento’ realizado en locales destinados a vivienda, pero realizados sin el presupuesto para realizar legítimamente dicho acceso. En justa correspondencia, consideró ilegítimo el ‘accertamento’, con sus insoslayables influencias sobre la documentación allí adquirida, aunque fuese entregada voluntariamente por el sujeto (lo que tampoco supone un acto que sane la ilegitimidad) y sobre los actos sucesivos, como el ‘avviso di accertamento’ que derivan del acto viciado. Aunque existen numerosas sentencias con idéntica orientación.

<sup>199</sup> Comentada por STESURI, A., “Il consenso tacito del contribuente negli accessi fiscali”, *Riv. Giur.Trib.*,

basada en la documentación contable adquirida dentro de un vehículo privado de una dependiente de dicha sociedad, y que fue obtenida sin la autorización del Procuratore della Repubblica. Aunque la empleada de la sociedad exhibió de manera espontánea la referida documentación, la Sentencia consideró que, en dicha situación, era insuperable la relevancia de la indisponibilidad jurídica de la documentación por la empleada fuera del ámbito de la empresa, sin que tuviese posibilidad alguna, con efectos para la comprobación tributaria, de oponerse a ello. Se ha considerado que el consentimiento del sujeto es un requisito necesario, pero no suficiente, pues también tiene que producirse otro requisito más: la disponibilidad jurídica de los datos o documentos en cuestión. Si falta alguno de esos dos requisitos, el 'accertamento' se considera ilegítimo.

Asimismo, existen autores italianos, como Albanello<sup>200</sup>, entiende que una obligación impuesta por la ley que la autorización sea válida para todos los sujetos que realicen la entrada. Si falta o resulta inválida, aunque sea una sola de estas autorizaciones, cuando los sujetos inspeccionados en un mismo lugar sean varios, convierte en ilegítimo el acceso, aunque hubiese sido regularmente realizado ante el resto. Y llega a tal conclusión porque, según este autor, pretender una diferenciación de validez sobre las actividades realizadas por el personal válidamente autorizado, no es sólo de difícil demostración, sino imposible; generalmente, la actividad inspectora se desarrolla, conjunta o alternativamente, por todos.

Sin embargo, puede citarse una sentencia de la Sez. III, de 11 de octubre de 1995 (vid. Cassazione Penale, 1996, pág. 1608 y ss.), donde, sorprendentemente, consideró que pueden ser utilizables en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública los elementos probatorios incautados por la 'polizia' tributaria durante una entrada en el domicilio de los padres del sujeto inspeccionado aunque sin autorización del Procuratore de la República. La justificación del Tribunal es que la entrada domiciliaria, sin la preceptiva autorización del Procuratore, fue comunicada y consentida por teléfono y mostrada por escrito al día siguiente al de la entrada. Además, se desvincula el procedimiento de 'accertamento fiscal', cuya nulidad sólo afectaría a la liquidación tributaria, sin anular o inutilizar los elementos de prueba recogidos y alegables en el juicio penal. Sin embargo, la orientación que asume poco se compadece con el art. 191 del codice di procedura penale italiano que prohíbe la utilización de pruebas ilegítimamente adquiridas.

---

1996, pág. 149 y ss.

<sup>200</sup> Vid. ALBANELLO, C., "Accesso e verifica aziendale...", *op. cit.*, pág. 861.

## **CONCLUSIONES**



## **CONCLUSIONES**



## CONCLUSIONES

1.- Para comprender mejor las influencias que la configuración del derecho a la inviolabilidad del domicilio despliega ante el deber de contribuir y las actuaciones de la Administración tributaria, en toda su amplitud, hemos considerado necesario enlazar la visión del derecho y de la progresiva construcción del fenómeno financiero, desde sus raíces liberales hasta la entrada en vigor de una Constitución normativa vinculante. Esta perspectiva nos alumbró del origen de este derecho ligado a la propiedad -'privacy-property'-, con un componente de reacción de los colonos norteamericanos ante los impuestos de la Corona británica. En ese contexto surge, en la evolución liberal norteamericana, la Constitución como norma jurídica que se sitúa por encima del resto del ordenamiento jurídico, un sistema difuso de jurisdicción constitucional, y, lo que marca definitivamente el devenir de este derecho, un artículo doctrinal de Warren y Brandeis incidiendo en la 'privacy-personality', al desligarlo de su ascendencia burguesa ligada a la propiedad.

En los sistemas continentales, sin embargo, las diferencias entre el momento liberal alemán, francés o italiano reflejan un discurrir de sus instituciones jurídicas diferente al anglosajón. En Francia, con una Revolución rupturista, donde el motivo fiscal también se encuentra presente, se ensalza el papel del Parlamento y su fruto principal, la ley. De hecho, el Consejo Constitucional francés no ha asumido el papel de garante de los derechos hasta fechas muy recientes, como se aprecia con una Decisión de 29 de diciembre de 1983 sobre las visitas domiciliarias para realizar controles fiscales. La redacción actual de los preceptos del Libro de Procedimientos Fiscales (art. L 16B y L 38) que atienden a la entrada domiciliaria por los inspectores, con una regulación detallista, es reflejo de esa concepción legalista, sin olvidar el papel que el art. 66 de la Constitución -al proteger la libertad individual, incluyendo la protección domiciliaria- atribuye al órgano judicial. En Alemania, también la ley asume el papel principal, pero desde un Estado absoluto y asfixiante, y que se refleja en el ámbito tributario en la concepción de la relación de poder, hasta la progresiva asunción de la relación jurídico-tributaria y unas más equilibradas posiciones. Con el fin del totalitarismo nazi se observa la necesidad de adoptar una Constitución vinculante, que recoja los derechos del sujeto pero protegiéndolos efectivamente, y asumiendo la orientación del sistema kelseniano de justicia constitucional concentrada. No hace falta destacar la influencia que la Ley Fundamental de Bonn y su Tribunal Constitucional transmite a nuestra Constitución española. Esta orientación se percibe, en algunos aspectos, en Italia, donde el punto de inflexión también se fija, tanto para los derechos como para el deber de contribuir y el resto de los dictados constitucionales, en la asunción de la Constitución como norma jurídica vinculante para el resto del ordenamiento jurídico. Las disquisiciones doctrinales italianas sobre las diferentes teorías de la obligación tributaria, del procedimiento de imposición, etc., y los pronunciamientos de su Corte Constitucional, han dejado su impronta en nuestra orientación interna.

Ahora bien, nuestra evolución jurídica discurre durante el siglo XIX por unos derroteros ciertamente singulares, bajo una intermitente historia constitucional donde también prevalecía la ley. La Constitución española de 1978 marca el hito más trascendental, y el cambio más radical de orientación experimentado por el conjunto de nuestro ordenamiento jurídico. Desde el análisis de sus preceptos y de la interpretación que ha realizado el TC, han partido todas nuestras conclusiones, tanto para los aspectos más ligados a los derechos fundamentales, como los relativos al deber de contribuir y a las actuaciones de la Administración tributaria que se dirigen a lograr su aplicación efectiva. Sin embargo, no puede olvidarse la vertiente 'europea', que nos obliga a atender al CEDH -especialmente, al art. 6 y 8-, a la doctrina emanada por el TJCE y a las Sentencia del TEDH; sobre todo, tras entrar en vigor, el 1 de noviembre de 1998, el Protocolo



nº 11, que ha convertido al TEDH en una Corte Permanente, introduciendo nuevas posibilidades de acceso directo de los particulares. La influencia de sus resoluciones en muchas de las Sentencias de nuestro TC está alcanzando un relieve importante. Tampoco puede desconocerse la creación de una Unidad de Lucha contra el Fraude (OLAF), en vigor desde el 1 de junio de 1999, a tenor de los Reglamentos comunitarios (CE) nº 1073/1999, del Parlamento Europeo y del Consejo, y el (EURATOM) nº 1074/1999, del Consejo, ambos de 25 de mayo, dando cumplimiento al art. 280 del Tratado de Amsterdam. Este órgano comunitario puede realizar verificaciones in situ, en locales y empresas, actuando en colaboración directa con las autoridades administrativas nacionales con el objetivo de lucha contra el fraude fiscal, tanto a la Hacienda Comunitaria como interna, según las actuaciones previstas en el Reglamento de 11 de noviembre de 1996. Ahora bien, debe respetar la normativa interna -tanto constitucional, como legal y reglamentaria-, y las disposiciones comunitarias.

2.- Partiendo de la entrada en vigor de la Constitución española de 1978, como norma jurídica suprema e inmediatamente aplicable, hemos querido adoptar una concepción trabada del derecho fundamental del art. 18.2 CE y del deber de contribuir del art. 31 CE, como dos referentes válidos para dotar de efectividad práctica al conjunto de disposiciones constitucionales. Para ello, no puede olvidarse la concepción de los derechos que el art. 10 CE proporciona, pero atendiendo a su doble dimensión conformada por una vertiente subjetiva (en una visión típicamente liberal, abstencionista), pero también desde su consideración como elementos del ordenamiento objetivo (como pusieron de relieve tempranamente las Sentencias del TC 18/1981, de 8 de junio, y la 25/1981, de 24 de julio); es decir, a su vertiente objetivo-institucional. Con arreglo a esta segunda, se exige, no sólo su reconocimiento, sino, además, la adopción de las garantías de procedimiento adecuadas para hacerlos efectivos, al ser reflejo de los valores del art. 1 CE. En este sentido, aunque el art. 18.2 CE se sitúa en la Sección Primera del Capítulo Segundo, entre los que reciben mayores atenciones con disposiciones relativas a aspectos de los procedimientos -que no por diferencias materiales respecto a los restantes-, ese derecho no puede servir de coraza que impida el logro del resto de los derechos -sociales, económicos y culturales- ni de los bienes jurídicos que se encuentran en la base de los deberes sancionados por la propia Carta Magna, como ocurre con el deber de contribuir. Sobre todo, cuando este deber del art. 31 CE permite la realización de los contenidos constitucionales, desde una interpretación unitaria y sistemática de la Constitución, con grandes dosis de solidaridad y redistribución justa de la renta en aras de una igualdad efectiva, y no meramente nominal. La visión reduccionista del Derecho financiero como dirigido preponderantemente a un 'interés fiscal a la recaudación' (con pronunciamientos del TC español -STC 76/1990-, similares a los de la Corte Constitucional italiana, en las S. 45/1963, la 91/1964, f.j. tercero o la S. 50/1965, en su f.j. segundo) produce una amputada consideración de la razón de ser y la finalidad última del deber de contribuir modulado por los principios de justicia, formales y materiales, que coadyuva al sostenimiento de los gastos públicos y a la realización del resto de derechos constitucionales.

3.- Si atendemos a la formulación normativa del derecho fundamental del art. 18.2 CE y su compaginación con el deber constitucional de contribuir, han resultado decisivas las Sentencias del TEDH. Sabido es que el art. 8 del CEDH protege el domicilio y el derecho al respeto a la vida privada, pero haciendo referencia explícita a la necesidad de regulación legal, a que la medida que se adopte, y que incida en el derecho, se dirija al bienestar económico del país, y a que no se pueda calificar como una injerencia arbitraria. Aunque el tenor literal de nuestro art. 18.2 CE es extremadamente rígido y escueto, en comparación con el citado precepto del CEDH y con las restantes Cartas Constitucionales de nuestro entorno, el TC ha ido asumiendo un enfoque de las cuestiones que, sobre el art. 18 CE, se presentaban -principalmente ante cuestiones

relacionadas con el deber de contribuir-, pivotando sobre los límites y el principio de proporcionalidad para conseguir una compaginación entre ambos. De hecho, tanto la STC 110/1984, como la 22/1984, optan, en principio, por extender el ámbito de protección del derecho a la intimidad -incluyendo en él a los datos económicos y bancarios-, o el derecho a la inviolabilidad del domicilio, para después ponderar la medida que afecta a esos derechos atendiendo a su fundamento constitucional -el deber de contribuir como manifestación de solidaridad, que enlaza con el “bienestar económico del país” que cita el art. 8 del CEDH-, así como a los límites y al principio de proporcionalidad en su triple vertiente, como juicio de necesidad, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto. Esta orientación le lleva a considerar que los datos económicos forman parte de la intimidad constitucionalmente protegida, para que no se impida la consecución del deber de contribuir, pero aplicándole ciertos contrapesos que limitan ese conocimiento por la Administración tributaria -principalmente, la trascendencia o relevancia tributaria-. Otro tanto ocurre con el domicilio, asumiéndose su mayor extensión que el concepto jurídico-privado o administrativo, pero incidiendo en los límites que impidan su extensión desmedida, y, además, modulando la intensidad de la protección en función de los sujetos titulares del derecho ante los que se pretenda la entrada -como ha sido voluntad de la STC 66/1999, de 26 de abril-.

Otra de las exigencias también deducidas del art. 8 CEDH y de las resoluciones del TEDH es la suficiencia y la necesidad de una ley que regule la medida adoptada que incida en el derecho en cuestión -coincidente con la orientación objetivo-institucional de los derechos fundamentales y del papel del legislador, cuyo exponente es Häberle-. En este punto, la CE presenta unas connotaciones que la singularizan. La sutil distinción entre regulación legal del ejercicio del derecho -art. 53 CE, respetando el contenido esencial-, y la exigencia de ley orgánica para el desarrollo ‘directo’ de determinados derechos -con específicos trámites de procedimiento en cuanto a las mayorías necesarias para su aprobación en el caso de las leyes orgánicas-, está impidiendo, en muchas ocasiones, que se disponga de regulación legal suficiente o alguna. En este punto, remitiéndonos a lo expuesto, no consideramos procedente crear un taifismo normativo -como ocurre con la Ley 1/1998, su desgajamiento de la LGT y su separación de la Ley 30/1992-, y menos si se trata de desarrollar directamente derechos fundamentales por ley orgánica, pues cuando el sujeto ejerce sus derechos, aunque delante esté la Administración tributaria, no puede pretenderse otra ‘sujeción’ o, incluso, modulación de los mismos, que los aplicables ante otra Administración. Al no disponer de una ley orgánica que desarrolle este concreto derecho del art. 18.2 CE, tampoco resulta posible la colaboración ley orgánica-ordinaria -como ha ocurrido en otras ocasiones, v.gr. la LORTAD-, y, ciertamente lo reconocemos, la distinción entre regulación del ejercicio de un derecho -por ley ordinaria- y el desarrollo directo del mismo -por ley orgánica- no es todo lo clara que sería deseable para inspirar actuaciones legislativas en la LGT respecto de esa entrada en el domicilio.

El resultado de esa dificultad es la mera previsión, en los preceptos que recoge la LGT, de la habilitación legal de la potestad de entrada, tanto al regular el procedimiento de comprobación como el de recaudación tributaria, pero sin establecer ninguna otra previsión de garantía del derecho para el sujeto, ni tampoco ninguna disposición que regule la actuación administrativa cuando se desarrolla en ese concreto espacio físico. No obstante, el TC parece adoptar una nueva orientación en la S. 49/1999, de 5 de abril, donde censura el desamparo para el sujeto titular del derecho y para la propia Administración en el saber a qué atenerse en el ejercicio de sus potestades, provocada por la inexistencia de disposiciones normativas sobre la intervención de las comunicaciones (art. 18.3 CE), y que, en cierto modo, puede ser trasladado al análisis del art. 18.2 CE. De no ser por la sedicente figura de la ‘ley orgánica’, y la problemática que ha

planteado su introducción en nuestro ordenamiento constitucional -en un arranque de originalidad sin parangón en otros Textos constitucionales-, no existiría mayor dificultad en dar cumplimiento a la interpretación del TEDH sobre la necesidad de ley suficiente, situándonos a la par que los países de nuestro entorno jurídico en cuanto a la consideración del legislador como órgano habilitado -y obligado- para proteger y garantizar los derechos, también cuando de por medio se sitúe la Hacienda pública.

Precisamente, ese deslinde entre ley ordinaria-orgánica ha sido el motivo principal para que la reforma de la LGT de 1995 abandonase la modificación del art. 141 LGT, aunque la Exposición de Motivos alude a él como reformado. El tenor literal de este precepto procede, por tanto, de la época preconstitucional, concretamente de la aprobación de la LGT en 1963, cuando ni la Constitución se hallaba vigente. Esta situación no se asemeja a la de ninguno de los ordenamientos de nuestro entorno jurídico, lo que, unido a una redacción del precepto constitucional mucho más flexible en ellos, realizan una modulación de las exigencias y la intensidad de las garantías en función del ámbito físico de que se trate, también mediante la normativa tributaria. Citemos el art. 14 CI, y la remisión expresa que su párrafo tercero realiza a lo que dispongan las leyes 'especiales' por motivos fiscales, y solamente para realizar comprobaciones e inspecciones, en cuya normativa tributaria se exige la autorización judicial para lugares destinados a vivienda, suprimiéndose si resultan afectos a actividades comerciales, artísticas, agrícolas, o profesionales -antes de la Reforma de 1991 sí que se exigía la autorización del Procuratore de la República, actualmente sólo la presencia física del sujeto para que oponga, en su caso, el secreto profesional-. También el parágrafo 413 de la Ordenanza Tributaria alemana, intitulándose expresamente "limitación de derechos fundamentales", afirma que, entre otros, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (art. 13 de la Constitución alemana) queda "limitado con arreglo a lo dispuesto en esta ley". En nuestro país, sin embargo, la intervención del legislador arrastra una connotación negativa muy acentuada. Aunque sí, de hecho, en numerosas ocasiones ha pisado más allá de la orilla permisiva, en numerosas otras, han sido los Reglamentos los verdaderos artífices de sonados pronunciamientos jurisprudenciales por extralimitación (STS, de 22 de enero de 1993, hasta el punto de pretender delimitar el concepto constitucional de domicilio en el art. 39 RGIT).

4.- La Administración, también la tributaria, es una de las afectadas por la entrada en vigor de la Constitución de 1978, modulándose su actuación desde el art. 103 CE, pero, a su vez, desde el resto de las disposiciones constitucionales, y que, en nuestro caso, corre pareja con la configuración del sistema tributario desde la reforma de 1977. Con esta orientación, las actuaciones de la Inspección y la Recaudación de los Tributos se dirigen a la consecución efectiva de ese deber de contribuir, y, para ello, desde la ley, se les conceden una serie de potestades funcionales; entre ellas, la de entrada en el domicilio para realizar comprobaciones tributarias mediante actuaciones inquisitivas o indagatorias (art. 141), pudiendo llegar hasta la ejecución forzosa del acto administrativo que disponga la procedencia del embargo de los bienes en caso de impago de la deuda tributaria aunque se encuentren en el domicilio (art. 133), o para adoptar medidas cautelares que eviten la frustración de la finalidad perseguida -art. 128 y 142.3 LGT-. Actuaciones administrativas en el domicilio que despliegan sus efectos con incidencia hasta el procedimiento administrativo sancionador tributario, sobre todo porque es un momento donde destaca la cercanía entre los órganos administrativos actuarios y el propio sujeto. De ahí que hayamos optado un estudio diacrónico, que no se reduzca al análisis del acto de entrada o registro en sí, sus exigencias y garantías, sino que atienda a cómo puede influir en el sujeto y en la Administración tributaria la regulación constitucional del derecho a la inviolabilidad del domicilio y del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Si resulta destacable la instrumentalidad de las potestades administrativas tributarias para la consecución efectiva del deber de contribuir, otro tanto cabe afirmar de la potestad de entrada domiciliaria, específicamente en el caso de la Inspección de los Tributos. Mediante su ejercicio se pueden desarrollar otras potestades también atribuidas legalmente con la misma utilidad finalista, entre ellas la de examen documental, las que recoge el art. 40 del RGIT, y la adopción de medidas cautelares, así como el resto de actuaciones que el RGIT permite realizar mediante ese acceso domiciliario o en el resto de los locales. Por ejemplo, el art. 12.2 RGIT posibilita que, en el desarrollo de una actuación de comprobación e investigación en el domicilio o local del sujeto pasivo, se adquiera toda la información que tenga relevancia para un tercero, que no es el sujeto inspeccionado. Si no puede discutirse, salvo la necesidad de que se motive su adopción, la posibilidad que el art. 30.2 RGIT faculta para una personación directa, sin previo aviso, en el domicilio o local del sujeto inspeccionado para realizar actuaciones de comprobación e investigación, o incluso que el art. 12.2 RGIT posibilite la simultaneidad de la actuación de comprobación e investigación con la de obtención de información tratándose de un sujeto pasivo, más dudosa se presenta la equiparación de muchas de estas previsiones también para actuaciones de obtención de información respecto de un tercero. Efectivamente, son varios los preceptos reglamentarios que permiten actuar 'cerca' de personas o entidades -es decir, también en sus domicilios o locales- sobre los que no se dirige el procedimiento de comprobación tributaria, extendiendo reglamentariamente las actuaciones establecidas legalmente para el sujeto pasivo. Se cuestiona doctrinalmente el respaldo legislativo de la obtención directa de información en el domicilio de un tercero (art. 12.4 y 22 del RGIT), e incluso de su realización sin previa comunicación (art. 37.4 RGIT), aunque, en este caso, se debe limitar a examinar los documentos o elementos o justificantes que han de estar a disposición de la Inspección, en relación con el art. 36 del RGIT.

Estas actuaciones de comprobación e investigación en el domicilio también pueden ser desarrollada por los órganos de recaudación tributaria, apoderados por el art. 133.1 de la LGT, para localizar la existencia y situación de los bienes a efectos de su traba para el cobro de la deuda tributaria, así como para realizar las actuaciones que también la LGT y el Reglamento General de Recaudación regulan en cuanto a la práctica de embargos (art. 133 y ss. de la LGT, y art. 115 y ss. del RGR) tanto en el domicilio como en establecimientos y demás lugares.

5.- Si el art. 18.2 CE permite la entrada o registro en el domicilio, el art. 141 LGT se refiere a la "entrada y reconocimiento" por la Inspección de los Tributos (Ley 66/1997). Esta expresión puede ser interpretada como 'inspección ocular', atendiendo a la alusión que hace el art. 39.1 RGIT a "reconocer los bienes, despachos, instalaciones o explotaciones del interesado" -siendo así entendida en un precepto semejante de la Ordenanza Tributaria alemana-, y a la mención que la regulación del Código de Comercio vigente en el momento de aprobarse la LGT realizaba al 'reconocimiento' de los documentos en el despacho o escritorio del comerciante, sin posibilidad de aprehenderlos. No obstante, esa actividad de reconocimiento citada por el art. 141 LGT y 39 RGIT también ha sido identificada con el 'registro'. De todos modos, debería ser modificada, en un sentido u otro, como pretendió hacer la abandonada reforma de 1995 en este punto, pretendiendo introducir, también, una disposición que para poder ejecutar forzosamente los actos por la propia Inspección ante la falta de colaboración del sujeto. Y, por supuesto, debería suprimirse la alusión del art. 39 RGIT a la realización de esas actividades "...siempre que lo juzgue conveniente para la práctica de cualesquiera actuaciones", pues el art. 141 LGT ciñe esa actuación a la comprobación e investigación que menciona el art. 109 de la LGT. El art. 133 LGT, por el contrario, sí que hace referencia expresa a la entrada y al registro como posibles actuaciones de los órganos de Recaudación de los Tributos en un domicilio, y el art. 118.2 RGR

se refiere a una actuación de investigación que comporta el “reconocimiento físico de bienes, locales e instalaciones...” para esclarecer un posible alzamiento de bienes ante la actuación de recaudación tributaria.

6.- Los aspectos más difíciles de resolver sobre este derecho, concretamente el concepto de domicilio, el bien jurídico protegido y su titularidad subjetiva por personas física y jurídicas, han sido atendidos por el TC, en una evolución significativa desde la STC 137/1985 -en tanto que traducción de un párrafo de un estudio doctrinal italiano de Barile y Cheli, publicado en la Enciclopedia del Diritto-, pasando por numerosos Autos, hasta la Sentencia 66/1999, de 26 de abril.

Ha sido una constante desde la STC 22/1984 asumir un concepto “constitucional” de domicilio más amplio que el jurídico-privado o el administrativo. Sin embargo, no lo entendió así la STS de 22 de enero de 1993, que, para anular el art. 39 RGIT cuando concretaba el concepto constitucional de domicilio con una flagrante extralimitación reglamentaria -pero que, como se ha demostrado, no iba mal encaminado-, acudió al concepto ‘formal’ de domicilio ‘a los efectos tributarios’ que fija el art. 45 LGT para las personas físicas. Si la STC 66/1999 circunscribe el bien jurídico protegido para las personas físicas a la intimidad, y, en consecuencia, reduce el ámbito espacial protegido por el art. 18.2 CE a la morada, permanente o accidental, se disponga de ella a título de propietario, por la simple posesión o cualquier “titularidad real u obligacional” -siempre que sea legítima-, resulta lógico pensar que puede coincidir con el domicilio de una persona física que fija el art. 45 LGT a los efectos tributarios: “el de su residencia habitual”. Pero eso no significa, en atención a la proyección de una esfera privada que en el domicilio constitucional se exige, que tengan que coincidir siempre y necesariamente, como ocurre con las segundas residencias, el chalet o la habitación de un hotel. En todo caso, el reflejo de ese concepto del art. 18.2 CE hay que buscarlo en la alusión que el art. 141 LGT y el art. 39 RGIT realizan al domicilio “particular”, y en los arts. 133.4 y 115.4 RGR -pero sin ese apelativo ‘particular’-. Esa referencia que los preceptos citados realizan al domicilio “particular”, por no añadir nada ni a su concreción ni, por supuesto, a su protección, debería ser suprimido.

Por tanto, toda entrada en una morada destinada a actividades domésticas de la persona física, sea para realizar en ella actuaciones de comprobación tributaria por la Inspección de los Tributos (art. 141 LGT y art. 39 y 40 RGIT), como para comprobar e investigar la existencia y localización de los bienes, y, en su caso, trabarlos para el cobro de la deuda tributaria (art. 133 LGT y 115 RGR), o para adoptar las medidas cautelares provisionales oportunas, en uno u otro procedimiento (art. 128 y 142.3 LGT), independientemente de la titularidad del espacio físico, y pudiendo coincidir con el del realizador del hecho imponible o el deudor, debe cumplir escrupulosamente las exigencias del art. 18.2 CE.

Ahora bien, la consideración de la intimidad como bien jurídico protegido por el derecho del art. 18.2 CE no puede ser trasladada, sin más, a las personas jurídicas. Las opiniones doctrinales no son coincidentes, tampoco las regulaciones constitucionales de los diferentes países, ni la orientación de las Sentencias del TJCE y del TEDH. En este punto, el TC español ha tenido que forzar la interpretación del derecho, guiado por la solución a la que quería llegar, partiendo de pronunciamientos anteriores, pero sin extender el ámbito protegido, objetiva y subjetivamente, hasta límites exacerbados. El origen de toda esta problemática se encuentra en la STC 137/1985. El citado pronunciamiento del TC es deudor de su partida bautismal. Es decir, que si no erramos al situar su origen en un artículo doctrinal italiano de los profesores Barile y Cheli, tampoco creemos equivocarnos si nos cuestionamos la transposición de esas manifestaciones a nuestro

ordenamiento tal y como hizo la Sentencia citada. No se entienden muy bien afirmaciones como que la protección es a la “libertad de domicilio”, que la persona jurídica se coloque “en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de tutela constitucional”, la supresión de la referencia a los entes de hecho (que sí aparecía en el estudio italiano), y sin concretar específicamente la extensión espacial de la protección. La solución que aportaba el TC estaba clara; sin embargo, la explicación y la extensión de la protección quedaban sin conocerse. Posteriores resoluciones del TC han ido matizando ese primer pronunciamiento, cfr. los Autos 171/1989 y 223/1993, así como a la 50/1995 y la STC 228/1997, de 16 de diciembre.

Desde la Sentencia de 1985, la orientación, a falta de precepto constitucional expreso -como el art. 19.3 de la Constitución alemana- se dirige al análisis de la naturaleza de cada derecho concreto para deducir la atribución de su titularidad a las personas jurídicas o no, así como a la naturaleza y especialidad de fines del ente colectivo. La STC 66/1999, de 26 de abril, sin contradecir anteriores pronunciamientos, considera que la protección del art. 18.2 CE debe alcanzar a determinados locales de la persona jurídica, aunque, a diferencia de las personas físicas, merecen una “intensidad menor de protección” (f.j. segundo) que se debe reflejar hasta en el enjuiciamiento de la proporcionalidad a realizar por el juez, siempre de manera previa a otorgar la autorización. El razonamiento del TC, al aludir a las personas jurídicas, se desliga de la intimidad para proteger únicamente “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 de custodia de los documentos o soportes de la vida diaria* de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”.

Por tanto, desde la STC 66/1999 se ‘extiende’ la protección del art. 18.2 CE a determinados espacios donde se desarrollan las actividades que conforman el “forum internum” de la persona jurídica. Se protege un ámbito espacial para que esa “vida privada social” -a la que hacía referencia una parte de la doctrina- que se conforma, según voluntad del TC, por las decisiones relevantes que la dirigen se tomen con la suficiente libertad, y los documentos de la ‘vida diaria’ se hallen alejados del conocimiento de terceros -sin concretar si esos terceros también pueden serlo los órganos administrativos legalmente habilitados, o para ellos no alcanza la disposición-. Además, no sólo tienen esa consideración los lugares de la sociedad, sino de los establecimientos que de ella dependan y donde se den esas características o condiciones, con lo cual, la extensión de los lugares que resultarán protegidos resulta importante.

Tras este pronunciamiento, quedan muchas cuestiones sin resolver y surgen otras, dejando en una posición bastante ‘incómoda’ a varios preceptos de la LGT y de los Reglamentos que la desarrollan. Otros, si bien no contradicen expresamente el tenor de la orientación del TC, sí que deben ser interpretados de acuerdo con el nuevo pronunciamiento. Así, ha quedado manifiestamente fuera de lugar la alusión del art. 39.3 RGIT solamente al domicilio de la persona física. Pero la dificultad se acentúa al concretar esos espacios aludidos por la STC 66/1999, y relacionarlos con la amplia referencia del art. 141 LGT y 39 del RGIT, así como el art. 133 LGT y 115 RGR, respecto al resto de los locales, establecimientos, despachos, etc., donde no se exigen las garantías del precepto constitucional. La citada Sentencia aclara que no resulta protegido cualquier local comercial donde se desarrolle la actividad -aunque tengan el acceso sometido a autorización por el titular-, ni el lugar abierto al público que no resulte vinculado con la dirección de la sociedad o de alguno de sus establecimientos, ni tampoco en aquellos lugares que no sirvan a la custodia de la documentación de la “vida diaria”; sin embargo, las dificultades se presentan al intentar concretar esos espacios físicos aludidos por la Sentencia.

Resulta incontrovertido que, tras la STC 66/1999, en la referencia al domicilio ‘particular’ del art. 141 LGT deben entenderse incluidos esos locales destinados a la dirección o custodia de la documentación. Pero el art. 39 RGIT puede contradecir la orientación del TC según la lectura y amplitud que se dé a esos documentos o soportes de la “vida diaria” de la sociedad. Si entre ellos se incluye la contabilidad y el resto de los “documentos y justificantes concernientes a su negocio” -también los soportes informáticos-, el art. 39.2 RGIT respecto al sujeto pasivo, y el art. 22 RGIT en actuaciones de obtención directa de información ‘cerca de’ terceros, resultan incompatibles con la protección del domicilio, al disponer que “los interesados deberán siempre, *sin más trámite*, permitir el acceso de la Inspección a sus oficinas donde hayan de tener a disposición de aquélla durante la jornada laboral aprobada para cada empresa” precisamente esos documentos. Sin olvidar que el art. 21 del RGIT establece la obligatoriedad, salvo consentimiento del sujeto pasivo o su representante, de examinar los libros y documentación relacionada con actividades empresariales o profesionales en los locales u oficinas del interesado; es decir, en locales que pueden constituir un domicilio constitucionalmente protegido de esa persona jurídica.

Esa referencia de los preceptos reglamentarios citados a que se deba permitir “sin más trámite” la entrada se deberá convertir, al tratarse de un ámbito domiciliario, en requerimiento “expreso” del consentimiento, advirtiéndole de sus derechos, al aplicar el art. 39.4 RGIT. Entendemos que el lugar de ubicación de esta previsión es la ley, y no el reglamento, en tanto que supone el ejercicio del derecho por parte del sujeto legitimado constitucionalmente para su disfrute. También la previsión del inciso final del primer párrafo del art. 39.2 RGIT puede merecer alguna consideración a tenor del pronunciamiento del TC, al exigir únicamente la autorización escrita del Delegado de la AEAT cuando sean fincas o lugares de naturaleza empresarial o profesional, pues algunos de estos locales pueden coincidir, y de hecho coincidirán, con ese “centro de dirección” de la sociedad o del establecimiento, o con los lugares donde se custodie la documentación o soportes de la “vida diaria” de ambos.

Por tanto, para atribuir la consideración de lugar protegido por el art. 18.2 CE en relación con las personas jurídicas, hay que atender únicamente a los ámbitos espaciales donde se “centralice la dirección” de la sociedad o, incluso, del establecimiento que de ella dependa. Esta última referencia supone ampliar los lugares que resultan protegidos, aunque no se conoce el grado de dependencia exigido, con las dificultades que ello representa con la proliferación de locales, oficinas, establecimientos industriales que pueden depender de una sociedad pero que también dispongan de un ‘centro de dirección’. La extensión de la protección constitucional también a estos establecimientos dependientes de la sociedad separa la coincidencia, en cierto sentido, que se podía producir con la fijación del domicilio ‘a efectos tributarios’ de una persona jurídica, concretado en el art. 45 LGT en el domicilio social, pero desde el inciso que prevé la coincidencia en él de la dirección efectiva y la gestión administrativa del negocio. Sin embargo, la orientación de la STC 66/1999 presenta otras peculiaridades, ampliando la protección, además, a todos aquellos lugares, sean también de la sociedad o de un establecimiento dependiente de ella, o que sirvan de lugar donde se custodien los documentos o soportes de la vida “diaria” de la sociedad o del establecimiento que deban permanecer ajenos a terceros.

También esta última alusión no puede ser pasada por alto, pues, además de ampliar la extensión de los lugares que pueden recibir la consideración de domicilio constitucionalmente protegido de una persona jurídica, numerosos problemas puede generar la referencia genérica a la custodia y a los documentos o soportes de que se trate, únicamente en función de que reflejen la “vida diaria” de la sociedad o el establecimiento. Tras esta alusión puede entenderse que la consideración de domicilio a efectos del art. 18.2 CE alcanza, no sólo al local dentro de la

sociedad o del establecimiento de ella dependiente, sino, incluso, en una interpretación amplia, al despacho profesional donde se custodien esos documentos, no porque allí se encuentren diariamente, sino porque allí se trasladen para la gestión de las actividades que desarrolle la persona jurídica. Incluso, de no acotar esa alusión a los lugares de custodia de los documentos de la vida "diaria" -lo que parece querer desechar la previsión solamente para los documentos utilizados o provenientes de los miembros de dirección, por ejemplo-, también puede ser alegada la protección de cualquier local destinado a guardar tanto la contabilidad como facturas, correspondencia, justificantes, así como los 'soportes' que puede referirse a los ordenadores y demás material semejante. La mención que realiza el art. 142.3 de la LGT al precinto de locales, sin mayores especificaciones, provoca ciertos recelos, sobre todo sin que se establezca ningún control sobre la medida ni por superior jerárquico ni por la autoridad judicial. Y no digamos la incautación de archivos o equipos electrónicos de tratamientos de datos. No debe olvidarse que éstos pueden encontrarse en un local de una persona jurídica considerado domicilio constitucionalmente protegido, en cuyo caso, la necesidad de autorización judicial para la entrada se convierte en ineludible.

En el art. 133 LGT y 115.4 RGR, cuando se refiere a la entrada o registro en el domicilio del 'afectado', hay que incluir tanto el afectado persona física como la persona jurídica. Muchas dudas nos surgen si atendemos al art. 115.3 del RGR, en función de la lectura que del mismo se haga, al poder incluir algunos de esos "locales de personas o Entidades distintas del deudor" como domicilio constitucional de una persona jurídica cuando coincidan con lugares que sirvan a la custodia de documentos o soportes de la vida diaria de la sociedad o del establecimiento que de ella dependa, así como que constituyan el centro desde donde se dirijan.

Otra de las exigencias a que hizo referencia la STC 137/1985, y ha sido asumida en posteriores resoluciones, atiende a que la naturaleza y especialidad de fines del ente colectivo no sean incompatibles con la atribución de este derecho. La STC 66/1999 ha utilizado este requisito para, atendiendo precisamente a que esa naturaleza y especialidad de fines del ente colectivo lo distingue de las personas físicas, la protección de las personas jurídicas debe tener una intensidad menor. El criterio, sin embargo, no creemos que pueda ser utilizable para discriminar la titularidad de este concreto derecho y predicarlo solamente de los entes colectivos con personalidad jurídica atribuida por el ordenamiento jurídico, siempre que dispongan de un patrimonio separado y una base personal que dirija su actividad hacia la consecución de los fines que han motivado su creación. De lo contrario, quedarían sin protección, por ejemplo, determinados locales de una comunidad de bienes, aunque dispongan de un espacio físico desde donde se dirija la misma o donde se custodien sus documentos o soportes de la vida diaria.

A mayor abundamiento, tampoco resulta demasiado clara la influencia que, en este concreto derecho, pueda tener esa alusión de la STC a la especialidad de fines del ente colectivo, para distinguir entre unos entes colectivos u otros. Quizá, atendiendo a él, pueda reforzarse la atribución del derecho del art. 18.2 CE tanto a una comunidad de bienes como a una sociedad civil o mercantil, a un partido político, una fundación o una sociedad anónima deportiva, pues los fines de las mismas no permiten distinguir entre ellas; y, a su vez, para descartar su atribución a una herencia yacente (entidad del art. 33 LGT), por ejemplo, en atención a que no necesita de un espacio físico que se convierta en el centro de dirección ni de un lugar que sirva para custodiar los documentos o soportes de la vida diaria del ente.

6.- El consentimiento se convierte en una de las circunstancias que legitiman la entrada o registro en ese ámbito protegido constitucionalmente. Ahora bien, nos hemos encontrado, a tenor de la mención constitucional al "consentimiento del titular", en la necesidad de puntualizar que



esa titularidad se refiere al que lo sea del bien jurídico protegido por el derecho, al desligarse, como también recalca la STC 66/1999, de la protección de la propiedad.

Por tanto, la alusión que realiza el art. 141 LGT al consentimiento del morador, aun sin circunscribirlo al domicilio, sino de manera conjunta con la alusión al dueño y al custodio, se corresponde con la persona física legitimada para asentir una entrada domiciliaria. Ante una entrada en el domicilio de una persona jurídica, el TC no ha desvelado todavía los sujetos que pueden resultar legitimados. Parece lógico pensar que tanto el dueño como el custodio de la sociedad o del establecimiento que de ella dependa, que cita el art. 141 LGT, pueden oponerse a la entrada en ese espacio domiciliario de una persona jurídica. El art. 133 LGT alude al consentimiento del afectado y el art. 115 RGR al del titular. Las dudas, no resueltas todavía, pueden plantearse ante la posibilidad de que los sujetos que realizan la dirección de la sociedad o del establecimiento en ese concreto lugar se hallen legitimados para oponerse a la entrada. En principio, creemos que resulta conveniente desligar exclusivamente esa capacidad para oponerse en función de la titularidad jurídica en concepto de dueño, para que también puedan consentir o denegar la entrada los sujetos que ostenten la representación de la sociedad (que cita el art. 26 RGIT), o, incluso, a tenor de la STC 66/1999, de un establecimiento dependiente de ella, así como del lugar donde se custodien los documentos. Mayores dudas se plantean con aquellos sujetos que cita el art. 30.2 del RGIT, aludiendo, al regular la personación directa de la Inspección de los Tributos y sin previa comunicación en esos locales, al interesado o a quien “ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, Empresa, centro o lugar de trabajo”. De adoptarse una interpretación amplia, se atribuiría el derecho a consentir o denegar la entrada a toda persona que ejerce capacidad de decisión o que custodie esos documentos y, en consecuencia, asume la responsabilidad de lo que en ese lugar ocurra. No resultan titulares del derecho del art. 18.2, ni por tanto, del derecho a consentir o denegar la solicitud de entrada, las personas físicas que se hallen al frente de un local comercial que esté abierto al público, o en locales, “aun de acceso sujeto a autorización, donde se lleva a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de una sociedad mercantil”, pero sin vincularse a esa dirección de la sociedad o de un establecimiento, ni tampoco a la custodia de la citada documentación. De todos modos, desde la lectura proporcionada por el TC respecto a la posibilidad de obtener la autorización sin previa audiencia del interesado, y la posibilidad de adoptar medidas cautelares, la trascendencia de otorgar o no el consentimiento decae bastante.

Como se observa, es otro de los aspectos que, a tenor de la orientación dada por la citada Sentencia, también necesita de un esclarecimiento y de una matización de las disposiciones legales o reglamentarias existentes en el ámbito tributario. A su vez, vuelve a contar con el escollo de la indefinición del TC y de la inexistencia de una ley orgánica que desarrolle directamente el precepto constitucional. En todo caso, el RGIT nunca será norma con competencia suficiente para esa atribución de la capacidad de consentir la entrada en el caso de las personas jurídicas. Precisamente, el art. 39.4 RGIT debe ser reinterpretado en función de la STC 66/1999, cuando dispone la necesidad de requerir expresamente el consentimiento del “interesado” para la entrada en un domicilio “particular”, pensando en una persona física, pero siendo aplicable también a las personas jurídicas. En definitiva, se trata de poner en conocimiento del sujeto el derecho irrenunciable a negarse a la entrada en el domicilio. La posibilidad de negarse al acceso o a la permanencia de la Inspección cuando no sean lugares protegidos por el art. 18.2 CE resulta sancionada, sin embargo, en el art. 41.2.d) del RGIT y en el RD 1930/1998.

El art. 133 LGT, que recoge la entrada en el domicilio durante el desarrollo del procedimiento de recaudación tributaria, no presenta esos problemas de puntualización, pues adopta la

terminología utilizada en el ámbito administrativo (art. 96.3 de la Ley 30/1992, y art. 92.1 LOPJ) al referirse al afectado. En esta alusión al 'afectado' por la entrada en el domicilio se incluye el morador, si es persona física, y los sujetos a los que se atribuya esa titularidad del derecho, tratándose de personas jurídicas. No se vincula ese 'afectado' necesariamente al realizador del hecho imponible y que resulta deudor del tributo, sino a todo sujeto ante cuyo domicilio se pretenda el acceso para la traba de los bienes, sea el deudor principal o no, puesto que esa alusión al 'afectado' y a la 'titularidad' no se liga a la del bien que se busca o que se quiere trabar, sino a la del sujeto -persona física o jurídica- a quien se atribuye el derecho del art. 18.2 CE.

7.- Cuando no se consienta la entrada en un espacio físico que tenga la consideración de domicilio, sea de una persona física o jurídica, por un órgano de la Administración tributaria, o dicho consentimiento no haya podido ser obtenido, resulta imprescindible la autorización judicial, como así exige el mandato constitucional.

La STC 66/1999 también despliega sus consecuencias sobre esta autorización judicial, al matizar que la protección otorgada al domicilio de las personas jurídicas se presenta con una intensidad menor a la que merece el que considera "núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido que es el domicilio en cuanto morada de las personas físicas". Y es que, a diferencia de cuanto ocurre en Italia, Alemania o incluso Portugal, la rigidez del precepto constitucional español, y la insuprimible actuación judicial para la entrada no consentida en un domicilio constitucional, encorseta la lectura del derecho. Quizá hubiera resultado menos problemática asumir la orientación del ATC 257/1985, que no atribuía a las personas jurídicas el derecho fundamental a la intimidad, puesto que "la reserva acerca de las actividades de estas Entidades quedará, en su caso, protegida *por la correspondiente regulación legal*, al margen de la intimidad personal y subjetiva constitucionalmente decretada...".

Sin embargo, ha sido voluntad del TC 'extender' esa protección ligada a inicialmente a la "libertad personal del hombre" (como aludieron las Sentencias del TJCE *Orkem*, de 18 de octubre de 1989, la *Dow Benelux*, de 17 de octubre de 1989, y la *Sentencia Hoechst*, de 21 de septiembre de 1989), también a las personas jurídicas (el TEDH, S. Niemietz, de 16 de diciembre de 1992, sí que extiende la protección al despacho profesional de un abogado), aunque se haya visto forzado, en consecuencia, a matizar esa protección constitucional, hasta el grado de relativizar la intensidad del principio de proporcionalidad -en su juicio de necesidad, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto-, que debe ser puesto en práctica en toda su extensión por la autorización judicial, pero que asume otra perspectiva para estos entes colectivos.

La STC 66/1999 alude a la necesidad de atender, en la intensidad del control judicial, a la mayor o menor incidencia del acto en cuestión en los derechos de libertad de los ciudadanos (como exigió el f.j. tercero de la STC 171/1997). Y, a su vez, también hace referencia a otras matizaciones que implican un control más estricto a la hora de otorgar la autorización judicial; sobre todo, cuando la entrada se pretenda durante un procedimiento penal, y "a la que cabría asimilar, no sin matices, las entradas relacionadas con actos de inspección tributaria", según afirma. Como se aprecia, incluso el TC configura las actuaciones inspectoras tributarias con unas características especialmente incisivas en los derechos del sujeto, junto con las desarrolladas en la tramitación de un proceso penal. Además, esa 'especialidad de lo tributario' y la consideración de las actuaciones administrativas tributarias como especialmente 'gravosas' se traduce en un más estricto control judicial de la actuación administrativa a desarrollar desde el principio de proporcionalidad. De hecho, la STC 66/1999 se refiere a los mayores detalles y exigencias de la motivación de la autorización judicial que aportó la STC 50/1995, advirtiendo expresamente:

“pero recuérdese que las exigencias que expone se refieren a una inspección - no mera entrada- en el domicilio de una persona física -núcleo esencial de la protección constitucional- y *todo ello a efectos tributarios -y con una eventual trascendencia penal-*”.

Por tanto, como ha sido voluntad de la STC 66/1999 otorgar al domicilio de las personas jurídicas una “menor intensidad de la protección constitucional”, también la intensidad del control judicial debe ser distinta. De hecho, afirma que ese principio de proporcionalidad puede asumir perfiles característicos, bien por la “intensidad de aflicción que la medida suponga”, bien cuando se trate del “núcleo esencial del derecho a la inviolabilidad del domicilio, que es la preservación de la intimidad personal o familiar, (pues en este caso) el canon de enjuiciamiento deba ser mucho más estricto”.

En ningún precepto de la LGT se establece ni puntualiza más allá de la mera referencia a la exigencia de intervención judicial. Únicamente, el art. 115 RGR atribuye, con evidente extralimitación, la competencia para otorgar esa autorización durante el procedimiento de recaudación tributaria al “Juez de Instrucción”, en consonancia con el ya derogado art. 87.2 LOPJ. Actualmente, según establecen el art. 92.1 de la LOPJ y art. 8.5 de la LJCA, tras su reforma en julio de 1998, esa competencia para autorizar la entrada domiciliaria cuando se proceda a la ejecución forzosa de un acto administrativo recae en los Juzgados de lo Contencioso-administrativo. Cierto es que, en la entrada domiciliaria para la traba de los bienes con los que proceder al cobro de la deuda tributaria, sí que nos encontramos ante una ejecución forzosa de un acto administrativo, no siendo, en puridad, calificables como tal las actuaciones de los órganos de la Inspección de los Tributos. No obstante, tal y como sucedía durante la vigencia del art. 87.2 LOPJ, también en este caso puede atribuirse la competencia a esos Juzgados recién creados, que actúan como garantes del derecho, sin realizar un juicio de legalidad de la actuación administrativa. Sin embargo, para conocer el resto de las exigencias y garantías de esa intervención judicial hay que seguir acudiendo a la regulación de la LECrim., con la falta de concordancia de sus disposiciones en su aplicación al ámbito tributario, además de difuminar, por asimilación, la diferencia entre ambas actuaciones y procedimientos. Cercanía entre el procedimiento administrativo de comprobación tributaria y el penal que está siendo recalçada últimamente por el TC, tanto en la S. 50/1995, de 23 de febrero, como la 66/1999, de 26 de abril.

Precisamente, la citada S. 50/1995 ha puntualizado algunas de esas exigencias y garantías que rodean a la intervención judicial, pues la atribución a un concreto órgano judicial, y la regulación del contenido y alcance de la actuación, es materia de ley orgánica, como recordó la STC 50/1995. En esa autorización judicial asume un protagonismo destacado el principio de proporcionalidad, sopesando la necesidad de la entrada y que no sea posible utilizar otros medios menos drásticos, la adecuación de la misma para el logro de la finalidad perseguida, así como la aplicación del juicio de proporcionalidad en sentido estricto, ponderando la medida a adoptar y los fines a conseguir. En este sentido, mientras el art. 133 LGT exige dejar en último lugar los bienes para cuya traba sea necesario entrar en el domicilio, el art. 141 LGT no establece previsión alguna que permita apreciar una cierta ‘subsidiariedad’ en la entrada domiciliaria, o al menos, que se proceda a la misma por localizarse datos o pruebas para la liquidación tributaria o apreciarse indicios de comisión de infracciones tributarias cuyo esclarecimiento necesiten de la entrada domiciliaria. Sin embargo, aplicando el principio de proporcionalidad en su triple vertiente, ahora recogido por la Ley 1/1998, y del principio de incidencia mínima previsto en el art. 31.5 del RGIT, puede exigirse la concurrencia de esas circunstancias que, en todo caso, pueden ser exigidas en la motivación administrativa de la solicitud ante la autoridad judicial, para, de este modo, evitar la intromisión frecuente, y sin mayor necesidad, en el ámbito domiciliario. De ahí que también despliegue una virtualidad importante la motivación de la

solicitud administrativa de autorización de entrada, que, aunque no prevista expresamente, puede deducirse del art. 54 de la modificación de la Ley 30/1992, por la Ley 4/1999. Para ello, debe identificarse correctamente al sujeto sobre el que recae la actuación domiciliaria, la deuda tributaria que motiva la actuación -que puede ser la propia o la de un tercero, como ha querido establecer el art. 12.4 del RGIT, sin respaldo directo y expreso de la LGT- o el bien que tiene que ser trabado, los actuarios que intervienen, así como las circunstancias espaciales y temporales que afecten a esa entrada domiciliaria concreta. Todos esos elementos de juicio son necesarios para que el Juez pueda cumplir adecuadamente como garante del derecho, y, en función de los mismos, otorgar o denegar la autorización de entrada y las actuaciones que en dicho ámbito pueden desarrollarse. Todas esas circunstancias deben hacerse constar en el auto judicial motivado, como han exigido sucesivas resoluciones del TC, y muy especialmente la S. 50/1995. Tampoco estaría de más si la LGT plasmase la necesidad de que los órganos administrativos, una vez realizadas actuaciones administrativas, tuviesen que realizar una dación de cuenta a la autoridad judicial, de manera que ésta comprobase la pulcritud de la actuación realizada.

10.- No podemos pasar por alto la discusión doctrinal relativa a la nueva regulación del procedimiento administrativo sancionador en el ámbito tributario, sobre todo tras las reiteradas alusiones del TC a la aplicación, con matices, de los principios del procedimiento penal al sancionador administrativo, y de la cercanía, que el Tribunal recalca, entre el procedimiento de comprobación tributaria y los otros dos citados. Sobre todo, porque la previsión de la Ley 1/1998 y el RD 1930/1998 de una tramitación por un órgano administrativo diferente (art. 34 Ley 1/1998, art. 134.2 Ley 30/1992, y art. 28 del RD) de un expediente distinto e independiente puede ser sorteada por la posibilidad de incorporar, con carácter previo al trámite de audiencia, los datos o elementos que se hallen en poder de los órganos administrativos (art. 35 del RD citado); y por la atribución al inspector actuario de la instrucción del procedimiento dirigido a probar y demostrar la culpabilidad del sujeto en la comisión de la infracción, en atención por las consecuencias que puede desplegar la aplicación del art. 6 del CEDH y 24 de la CE en cuanto a la entrada en el domicilio por los órganos administrativos tributarios.

La enjundia del problema remite hasta la concepción de las actuaciones administrativas de comprobación que supone enlazarlas con la sanción de un ilícito, y en la aplicación, también en esa fase del procedimiento administrativo, por extensión, de los principios penales que, a su vez, resultan aplicables 'con matices' al procedimiento administrativo sancionador. Si el TEDH, en las Sentencias Funke (25 de febrero de 1991), Bendenoun (24 de febrero de 1994) y Saunders (de 17 de diciembre de 1996) permite extender el art. 6 del CEDH a esos procedimientos administrativos, sin que pueda utilizarse la información facilitada en el mismo por el sujeto bajo la amenaza de una sanción en caso de incumplimiento, un análisis conjunto con las Sentencias del TC (STC 76/1990, la S. 197/1995, la S. 23/1997, de 11 de febrero, o las 61/1997, f.j. octavo y la 234/1997, de 18 de diciembre) creemos que posibilita una interpretación matizada. En este sentido, cierto es que, una vez los órganos inspectores aprecien indicios de la comisión de una infracción, debe iniciarse la tramitación de ese procedimiento distinto e independiente (art. 29.2 del RD), no existiendo obligación para el sujeto de colaborar con dichos órganos para evitar su autoinculpación. De no obrar así la Inspección de los Tributos, resulta de aplicación el art. 11 LOPJ que dispone la nulidad de las pruebas obtenidas vulnerando derechos fundamentales, así como el art. 62.1.a) de la Ley 30/1992, en virtud de la modificación operada por la Ley 4/1999, sancionando ahora con la nulidad de pleno derecho los actos de las Administraciones públicas que lesionen derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, dejando de hacer referencia a que la lesión se refiera al "contenido esencial". Sanción que será aplicable también

ante cualquier otra inobservancia de las garantías constitucionales que envuelven al derecho (pudiendo acudir a los arts. 114 a 122, en cuanto al amparo ordinario, en su redacción por la Ley 29/1998, de 13 de julio, y el recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional).

Ahora bien, para salvaguardar ese derecho a no declarar contra uno mismo tampoco durante el procedimiento de comprobación tributaria, puede adoptarse la solución –como propuesta de lege ferenda- de no obligar ni imponer una sanción, en caso de no colaboración, únicamente cuando los datos a aportar por el sujeto, oralmente o por escrito -y que, al documentarse en la diligencia hacen prueba de los hechos (art. 63.bis.sexto del RGIT), no así de las valoraciones emitidas- no tengan una existencia independiente de su voluntad. En este caso, cuando esos hechos no existan independientemente de la voluntad del sujeto, éste no puede resultar obligado a declarar, ni ser sancionado por ello. Precisamente, en las actuaciones inspectoras en el domicilio o en el resto de los locales es donde se produce el contacto más directo entre el sujeto inspeccionado, y los órganos administrativos, y donde, por consiguiente, asume virtualidad esta interpretación que realizamos.

De este modo, no se hace recaer en terceros la aportación de los datos que el sujeto no resultaría obligado a facilitar tampoco en el procedimiento de comprobación, ni se incide negativamente en la esfera de derechos del sujeto al requerir que sean siempre, y en todo caso, los propios órganos administrativos los que desarrollen las actuaciones de comprobación tributaria para buscar los documentos, hechos y datos con que discernir sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Lo que conllevaría, de asumirse los pronunciamientos del TEDH, un incremento de las actuaciones en los locales y domicilios del sujeto para suplantar la falta de colaboración.

## **BIBLIOGRAFÍA**



## BIBLIOGRAFÍA

ABBAMONTE, G., "Disciplina vincolistica, sublocazioni parziali e libertà di domicilio", *Rassegna di diritto pubblico*, 1950, II, págs. 672-678.

ABRUZZO, S., "Acquisizione di documenti di relevanza fiscale rinvenuti dalla Guardia di finanza nel corso di una perquisizione ordenata per fini penali", *Riv. Il Fisco*, n° 38, 1994, págs. 9020-9024.

ACAMPORA, G., "Attribuzioni e poteri degli uffici IVA e della Guardia di Finanza ex art. 51, D.P.R. N. 633 del 1972", *Boll.Trib.d'inf.*, 1976, págs. 436-443.

- "Controlli e sanciones in materia IVA: spunti pratici e critici", *Boll.Trib.d'inf.*, 1975, pág. 691-695.

ACKERMAN, B., *La justicia social en el estado liberal*. CEC, n° 35, 1993.

ACOSTA ESPAÑA, R., "Artículo 45", en la obra *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, dirigidos por Amorós Rica. Edersa, Madrid, 1982, págs. 384-402.

ADONNINO, P., "Cooperazione amministrativa e modalità di scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali internacionales", *Riv. Tributi*, 1995, pág. 95 y ss.

AGIRREAZKUENAGA, I., "La coacción administrativa directa en el ámbito de la inspección de consumo. Límites en el acceso a locales a inspeccionar", *REDA*, n° 69, 1991, págs. 43-62.

AGRÒ, A. S., LAVAGNA, C., SCOCA, F. G. y VITUCCI, P., *La Costituzione Italiana, annotata con la giurisprudenza della Corte Costituzionale*. Utet, Torino, 1979.

AGUALLO AVILÉS, A., "El contribuyente ante la Hacienda Pública en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en la obra *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*. Tecnos, Madrid, 1990.

- "El interés fiscal y estatuto del contribuyente", *REDF*, n° 80, 1993, págs. 571-599.

- *El contribuyente frente a los Planes de Inspección*. Marcial Pons, Madrid, 1994.

- "Algunas cuestiones polémicas del procedimiento inspector: un análisis jurisprudencial" (I y II)", *QF*, n° 20 y 21, 1994.

AGUIAR DE LUQUE, L., "Las garantías constitucionales de los derechos fundamentales en la Constitución española", *Revista de Derecho Político*, n° 10, pág. 107 y ss.

- "Dogmática y teoría jurídica de los derechos fundamentales en la interpretación de éstos por el Tribunal Constitucional español", *Revista de Derecho Político*, n° 18-19, 1983, págs. 17-30.

- "El Tribunal Constitucional y la función legislativa: el control del procedimiento legislativo y de la inconstitucionalidad por omisión", *Revista de Derecho Político*, n° 24, 1987.

- "Los límites de los derechos fundamentales", *Revista del CEC*, n° 14, 1993, págs. 9-34.

- "El Tribunal Constitucional español y el legislador de los derechos fundamentales", en *La tutela dei diritti fondamentali davanti alle Corte Costituzionale*, a cura di Roberto Romboli. Giappichelli, Torino, 1994, págs. 111-128.

- "Derecho a la intimidad: su proyección en la esfera económica", en la obra dirigida por J. M. Sauca, *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Universidad Carlos III-BOE, Madrid, 1994, págs. 339-351.



AGUIAR DE LUQUE, L., y BLANCO CANALES, R., *Constitución Española 1978-88*. Vol. I. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1988.

AGULLÓ AGÜERO, A., "La comprobación en el ordenamiento jurídico tributario italiano", *HPE*, nº 77, 1982.

- "Intercambio de la información tributaria y derecho de la información (notas sobre la incorporación al derecho interno de las directivas comunitarias en materia de intercambio de información)", *Noticias CEE*, nº 46, 1988, págs. 47-51.

AINIS, M., "Sul linguaggio del giudice costituzionale", *Strumenti e tecniche di giudizio della Corte Costituzionale*. Atti del Convegno de Trieste, 26-28 maggio 1986. Giuffrè, Milano, 1988, págs. 233-270.

AIUDI, B., "Accesso in abitazione e reperimento di prove", *Boll.Trib.d'inf.*, 1982, págs. 1420-1421.

- "Perquisizioni e documenti fiscali", *Boll.Trib.d'inf.*, 1982, págs. 920-922.

- "Accesso in abitazioni. Quali limiti alla acquisizione di prove", *Boll.Trib.d'inf.*, nº 5, 1987, págs. 421 y ss.

- "La verifica tributaria e l'indagine penale", *Boll.Trib.d'inf.*, 1994, págs. 1311-1318.

AJA, E., y otros, *Las tensiones entre el Tribunal Constitucional y el legislador en la Europa actual*. Ariel, Barcelona, 1997.

AJA, G., *Las tensiones entre el Tribunal Constitucional y el legislador en la Europa actual*. Ariel, Barcelona, 1998.

- "Aspetti problematici della tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento comunitario", en *Nuove dimensioni nei diritti di libertà. Scritti in onore di P. Barile*. Cedam, Padova, 1990, págs. 621-634.

ALBALADEJO GARCÍA, M. y DÍAZ ALABART, S. (dir.), "Comentarios a los artículos 40 y 41 del Código Civil", en *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*. T. I, Vol. 3. Edersa, Madrid, 1993, págs. 921-943.

ALBANELLO, C., "Accesso in abitazioni private: ammissibilità di tutela giurisdizionale, anche immediata, della libertà di domicilio", *Riv.Dir.Trib.*, 1991, II, págs. 388-354.

- "Utilizzabilità nel giudizio tributario delle prove acquisite nel processo penale", *Riv.Dir.Trib.*, 1992-II, págs. 542-553.

- "Accesso e verifica aziendale da parte dall'ispettorato compartimentale delle imposte dirette", *Riv.Dir.Trib.*, 1992, II, págs. 855-861.

ALBERTINI, F. V., "Nullità dell'accertamento fondato su prove raccolte in violazione dell'art. 52,2° comma, D.P.R. n. 633 del 1972: un conferma della Commissione Centrale", *Boll.Trib.d'inf.*, nº 13, 1988, págs. 1053-1056.

- "Considerazioni sulla diretta impugnabilità degli atti autorizzativi della deroga al segreto bancario", *RDFSF*, 1991, I, nº 4, pág. 711.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "Comportamientos dilatorios de la gestión tributaria", *HPE*, nº 16, 1972.

- "La inspección de los tributos, una evolución significativa", *REDF*, nº 4, 1974, págs. 767-795.

- "La inspección 'técnica' de los tributos: sus orígenes", *REDF*, nº 12, 1976.

- *Derecho Financiero y Tributario*. IEF, Madrid, 1979.

- "Notas sobre la Inspección de los Tributos después de la Reforma Tributaria", *CT*, nº 36, 1981.

- "Comentario al artículo 31", en *Comentarios a la Constitución Española*. Tomo II, dirigidos por O. Alzaga. Ediciones del Foro, Edersa, Madrid, 1983.

- "El titular de la función inspectora de los tributos: rasgos distintivos", en la XXX SEDF con el título *El IVA y la Inspección de Hacienda*. IEF, Madrid, 1984, págs. 539-547.

- *Sistema tributario español y comparado*. Tecnos, Madrid, 1986.

- *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor García de Enterría*. Civitas, Madrid, 1991.

- "Las entidades colectivas sin personalidad jurídica", en *Comentarios a la LGT y línea para su reforma. Libro homenaje al profesor Sainz de Bujanda*. IEF, Madrid, 1991, págs. 567 y ss.

- *Derechos y garantías del contribuyente*. IEF, Madrid, 1993.

- "Notas para la reforma parcial de la Ley General Tributaria", *CT*, nº 67, 1993, págs. 7-16.

- "Las garantías jurídicas del contribuyente", *CT*, nº 69, 1994, págs. 7-17.

ALEGRE ÁVILA, J. M., "El artículo 21 de la Ley de Protección de la Seguridad Ciudadana (Una nota sobre la incidencia del legislador en los derechos fundamentales)", *RPJ*, nº 30, 1993, págs. 27-41.

ALEMANY SÁNCHEZ DE LEÓN, L. F., "Gestión del tributo y relación jurídica tributaria en el Derecho Español", *RDFHP*, nº 114, 1974.

ALEXU, A., *Teoría de los derechos fundamentales*. Trotta, Madrid, 1997.

ALFONSO BOZZO, A. de, "Sobre la inviolabilidad del domicilio (Comentario de la Sentencia TC de 17 de febrero de 1984)", *RJC*, 1985, págs. 169-175.

ALIAGA AGULLÓ, E., y NAVARRO FAURÉ, A., "Comentario de la STSJ de Cataluña 338/1997, de 17 de abril", *REDF*, nº 96, 1997, págs. 598-599.

ALONSO de ANTONIO, A. L., *El derecho a la inviolabilidad domiciliaria en la Constitución Española de 1978*. Colex, Madrid, 1993.

- "La inviolabilidad de domicilio y la Ley Orgánica sobre Protección de la Seguridad Ciudadana", *Revista Tapia*, nº 65, septiembre 1992, págs. 76-79.

ALONSO DE ESCAMILLA, M., "La suspensión de los actos tributarios y el derecho a la tutela cautelar. Especial consideración de los actos tributarios de contenido negativo", *QF*, nº 14, 1997, págs. 9 -21.

ALONSO FERNÁNDEZ, F., "Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos", *GF*, nº 39, 1986.

- "La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras. Circunstancia de tiempo y lugar, medidas cautelares y comprobaciones abreviadas (I y II)", *Carta Tributaria*, nº 117 y 118, 1990.

- "El domicilio fiscal", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*. Libro Homenaje al Profesor Sainz de Bujanda. Vol. I. IEF, Madrid, 1991, págs. 741-763.

- "La interpretación del derecho sancionador tributario a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional. (Comentario a la Sentencia 26-4-1990 sobre la constitucionalidad de determinados artículos de la LGT)", *TF*, nº 3, 1991, págs. 5-33.

ALONSO GARCÍA, R., *La interpretación de la Constitución*. Prólogo de F. Rubio Llorente. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Información tributaria versus intimidación personal y secreto profesional*. Tecnos, Colección jurisprudencia práctica. Madrid, 1992.

- *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 240-247.

- "Propuesta para una reforma fiscal en España", *RTT*, nº 28, 1995, pág. 20 y ss.

- Junto a otros autores *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*. Cedecs, Barcelona, 1995.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., ARAGONÉS BELTRÁN, E., ARIAS ABELLÁN, M. D., ESEVERRI MARTÍNEZ, E., SÁNCHEZ GALIANA, J. A., SOPENA GIL, J., *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de Julio*. Cedecs, Barcelona, 1995.

ALONSO MURILLO, F., BLASCO DELGADO, C., GÓMEZ CABRERA, C., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*. McGraw Hill, Madrid, 1998

ALPA, G., "La raccolta delle informazioni e l'accesso alle banche dei dati nell'esperienza italiana", en la publicación colectiva *Il Riserbo e la Notizia*. Atti del Convegno di Studio. Università di Macerata. Ed. Scientifiche Italiane, 1983.

ÁLVAREZ-LINERA Y URÍA, C., "La autorización judicial para la entrada en domicilios particulares, en ejecución de actos administrativos", *La Ley*, 1989-1, págs. 1037-1045.

ÁLVAREZ VIGARAY, R., "El domicilio", *Anuario de Derecho Civil*, 1972, págs. 549-573.

ALZAGA VILLAAMIL, O., *Comentario sistemático a la Constitución Española de 1978*. Ed. del Foro, Madrid, 1978.

AMATO, G., "Rapporti civili. Articolo 14", *Commentario alla Costituzione*, obra de varios autores, dirigidos por G. BRANCA. Zanichelli-Del Foro, Bologna-Roma, 1977, págs. 54-79.

- "La ponderazione degli interessi nella disciplina costituzionale del domicilio", *Scritti in onore di Constantino Mortati*. Vol. III. Giuffrè, Varese, 1977, págs. 1-28.

AMATUCCI, A., *Trattato di Diritto Tributario*. Cedam, Padova, 1994.

AMIRANTE, C., "La Costituzione come 'sistema di valori' e la trasformazione dei diritti fondamentali nella giurisprudenza della Corte Costituzionale", *Pol.Dir.*, nº 1, 1981, págs. 9-70.

AMOROSO, A., "Le elaborazioni informatiche durante l'accesso", *Riv. Il fisco*, nº 35, 1992, págs. 8495-8499.

AMORTH, A., *La Costituzione italiana. Commento Sistematico*. Giuffrè, Milano, 1948.

ANDRIOLI, V., "Ricerche di cose da pignorare e libertà personale e domiciliare", *Giu.Cost.*, 1967, págs. 727-733.

ANTONINI, L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Giuffrè, Milano, 1996.

ARAGÓN REYES, M., "La eficacia jurídica del principio democrático", *REDC*, nº 24, 1988, págs. 9-45.

- *Constitución y control de poder*. Buenos Aires, 1995, págs. 42-60.

- "El juez ordinario entre legalidad y constitucionalidad", en *La vinculación del Juez a la Ley*. Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, nº 1, 1997.

ARDANT, G., *Histoire de l'impôt*. Fayard, 1972.

ARIAS VELASCO, J., "Facultades de la Inspección de Hacienda en relación con la entrada en locales, examen documental y adopción de medidas cautelares", *Informe 12/1995 de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, marzo de 1995.

"Condicionamientos de los mandamientos judiciales para la entrada en el domicilio del contribuyente (STC de 23 de febrero de 1995)", *Informe 22/1995 de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, mayo de 1995.

- "Las inspecciones eviternas: un riesgo para la seguridad jurídica de los ciudadanos", *TF*, nº 51, 1995.

- "Investigación de cuentas corrientes y derecho a la intimidad", *TF*, nº 54, 1995.

- *Incidencia de la Ley 30/1992, de régimen jurídico de las Administraciones públicas en el procedimiento de inspección*. En la obra colectiva, dirigida por Pont Mestres. Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 91-119.

ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1996.

ARJONA COLOMO, M., "Domicilio", *NEJ*; T. VII. Ed. Seix, Barcelona, 1955, págs. 613-659.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., "Cesión, intercambio y protección de la información tributaria y de los datos automatizados: la incidencia de la informática en el contribuyente", *RTT*, nº 43, 1998, págs. 36-60.

ARSUAGA NAVASQUÉS, J. J., "Consideraciones a favor de la investigación tributaria de las cuentas corrientes", *GF*, nº 6, 1983.

- "La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre investigación de las cuentas corrientes", *GF*, nº 19, 1985.

AA.VV., *Cours Constitutionnelles européennes et droits fondamentaux*. Actes du seconde colloque d'Aix en Provence, 19-21 fevrier 1981, sous la direction de L. Favoreu, París, 1982.

BACIGALUPO, M., "La aplicación de la doctrina de los 'límites inmanentes' a los derechos fundamentales sometidos a reserva de limitación legal (A propósito de la Sentencia del Tribunal Administrativo Federal alemán de 18 de octubre de 1990)", *REDC*, nº 38, 1993, págs. 297-315.

BACIGALUPO SAGGESE, M., y VELASCO CABALLERO, F., "Límites inmanentes de los derechos fundamentales y reserva de Ley", *REDA*, nº 85, 1995, págs. 115-131.

BAENA AGUILAR, A., *El domicilio tributario en Derecho español*. Aranzadi, Madrid, 1995.

BALAGUER CALLEJÓN, M. L., "Constitución normativa y ciencia del derecho", en la obra colectiva *Estudios de Derecho Público*. Homenaje a J. J. Ruiz-Rico. Tecnos, 1997, pág. 98 y ss.

BALDASSARRE, A., *I diritti di libertà. Prospettiva storica e problemi attuali*. Temi, 1970, pág. 64.

- *Privacy e Costituzione. L'esperienza statunitense*. Bulzoni, Roma, 1974.

- "Le ideologie costituzionali dei diritti di libertà", *Democrazia e Diritto*, nº 2, 1976, págs. 265-302.

- Voces "Diritti inviolabili", "Diritti pubblici soggettivi", "Libertà. I. Problemi generali", y "Diritti sociali", en *Enc.Giur. Treccani*, ad vocem, Roma, 1989.

- "Costituzione e teoria dei valori", *Politica del Diritto*, nº 4, vol. XXII, 1991, págs. 639-658, y en la *Revista de las Cortes Generales*, nº 32, 1994, pág. 19 y ss.

- "La tutela comunitaria dei diritti dell'uomo e la Corte Costituzionale italiana", en *Enunciazione e giustiziabilità dei diritti fondamentali nelle carte costituzionali europee. Profili storici e comparatistici*. Atti di un Convegno in onore di Francisco Tomás y Valiente, Messina, Marzo-1993. Giuffrè, Milano, 1994, págs. 79-88.

BALZARINI, C., "In tema di utilizzabilità ai fini dell'accertamento tributario delle prove documentali acquisite nel corso di indagini penali", *Dir.Pra.Tri.*, n° 6, 1992, pág. 1371 y ss.

BANACLOCHE PÉREZ, J., "Derechos y deberes ante la norma tributaria", *Impuestos*, 1988-I, págs. 1011-1025.

BAÑO LEÓN, J. M., "La distinción entre derecho fundamental y garantía institucional en la Constitución española", *REDC*, n° 24, págs. 155-179.

- "Los derechos fundamentales en la Comunidad Europea y la competencia del juez nacional", *REDA*, n° 54, 1987, pág. 277 y ss.

- "La igualdad como derecho público subjetivo", *RAP*, n° 114, 1987.

BARBERA, A., *I principi costituzionali della libertà personale*. Giuffrè, Milano, 1971.

- *Commentario della Costituzione*. A cura di Branca. Bologna-Roma, 1973.

BARCELONA LLOP, J., *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria. Santander, 1995.

BARILARI, A., "Les pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale et les garanties du contribuable vérifiées", *RFFP*, n° 5, 1984.

BARILE, P. y CHELI, E., voz "Domicilio (libertà di)", *Enc.Dir.*, vol. XIII. Giuffrè, Milano, 1964.

BARILE, P., *La Costituzione come norma giuridica*. Firenze, 1951.

- *Il soggetto privato nella Costituzione Italiana*. Cedam, Padova, 1953.

- *La libertà nella Costituzione*. Cedam, Padova, 1966. Y el *Apendice di Aggiornamento a Le libertà nella Costituzione*. Lezioni a cura del Dr. R. Zaccaria. Cedam, Padova, 1972.

- *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*. Il Mulino, Bologna, 1984.

BARNÉS VÁZQUEZ, J., "Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario", *RAP*, n° 135, 1994, págs. 495-535.

BASCHIERI, G., BIANCHI D'ESPINOSA, L., GIANNATTASIO, C., *La Costituzione Italiana. Commento analitico*. Nocchioli, Firenze, 1949.

BASCIU, A. F., "Autoliquidazione del tributo", *RDFSF*, 1968, I, pág. 174 y ss.

- "La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria", *Rass.Trib.*, 1995-2, pág. 1172 y ss.

BASILE, S., "Los 'valores superiores', los principios fundamentales y los derechos y libertades públicas", en la obra colectiva dirigida por los profesores Predieri, A., y García de Enterría, E., *La Constitución española de 1978. Estudio sistemático*. Civitas, Madrid, 1981. También en *Giu.Cost.*, 1993, pág. 2201 y ss.

BATISTONI FERRARA, "Rapporti politici, Art. 53", en *Commentario della Costituzione*. A cura di Branca. Bologna-Roma, 1994, pág. 1 y ss.

BATLLÉ SALES, G., *El derecho a la intimidad privada y su regulación*. Marfil, Valencia, 1972.

- "El secreto de los libros de contabilidad y el secreto bancario, dos manifestaciones del derecho a la intimidad privada", *RGLJ*, n° 1, 1975, págs. 5-44.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T., *Derecho Financiero*. Compás, Alicante, 1987.

- BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *Tributación de la comunidad de bienes*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997.
- "La cobertura constitucional del deber de autoliquidación", *Impuestos*, 1998.
- BÉJAR, H., "Individualismo, privacidad e intimidad: precisiones y andaduras", *De la Intimidad*. Crítica, Barcelona, 1987, págs. 33-57.
- BERGERES, M. C., *Contrôle Fiscal*. Encyclopédie Delmas, 1988.
- BERSANI, G., "Accertamento tributario e tutela del domicilio del contribuyente", *Le circolari del Corr.T.*, nº 5, 1996, Suplemento al nº 24, págs. 5-25.
- *L'accertamento tributario nella fase di acceso al domicilio del contribuente e di deroga al segreto bancario*. Giappichelli, Torino, 1996.
- BERTI, G., *Interpretazione costituzionale*. Cedam, Padova, 1990.
- BIGLINO CAMPOS, P., *Prólogo a la obra de Matia Portilla, F. J., El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*. McGraw Hill, Madrid, 1997.
- BILBAO UBILLOS, J. M., "Algunas consideraciones sobre el significado y los límites funcionales del recurso de amparo constitucional", en la obra colectiva *Escritos jurídicos en Memoria de L. Mateo Rodríguez*. T. I, Universidad de Cantabria, 1993, págs. 123-177.
- BIN, R., *Diritti e Argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*. Giuffrè, Milano, 1992.
- BIRK, D., "Poteri di controllo, accertamento dell'imposta e discrezionalità dell'amministrazione", *L'accertamento tributario nella Comunità Europea. L'esperienza della Repubblica Federale Tedesca*. Giuffrè, Milano, 1997, págs. 79-97.
- "Le sanzioni fiscali in Germania", *RDFSF*, 1997, nº 3, pág. 414 y ss.
- BLANCO VALDÉS, R., *El valor de la Constitución*. Alianza Editorial, Madrid, 1998.
- BOBBIO, N., *Contribución a la Teoría del Derecho*, estudio preliminar y traducción de A. Ruiz Miguel. Ed. Fernando TorresValencia, 1980.
- "Presente y porvenir de los derechos humanos", *Anuario de Derechos Humanos*, 1981.
- BOGNETTI, G., "I diritti fondamentali tra giudiziario e legislativo nell'ordinamento degli Stati Uniti", *Giu.Cost.*, 1981, pág. 1067 y ss.
- *Costituzione economica e Corte Costituzionale*. Giuffrè, Milano, 1983.
- *Introduzione al diritto comparato. Il metodo*. Utet, Torino, 1994.
- BON, P., "La protección constitucional de los derechos fundamentales: aspectos de Derecho Comparado europeo", *Revista del CEC*, nº 11, 1992, págs. 43-82.
- BORJA JIMÉNEZ, E., "El bien jurídico protegido en el delito de allanamiento de morada", *Estudios jurídicos en memoria del prof. J. R. Casabó Ruiz*. Vol. I. Universidad de Valencia, Instituto de Criminología. Valencia, 1997, págs. 225-280.
- BOUVIER, M., *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*. LGDJ, París, 1996.
- BOZZI, A., "I diritti pubblici soggettivi", en *Istituzioni di diritto pubblico*. Giuffrè, Milano, 1985, pág. 485 y ss.

BRANCA, M., "Problemi interpretativi della libertà di domicilio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale", *Giu. Cost.*, 1974, págs. 2694 y ss.

BRAZIER, R., *Constitutional Reform*. Clarendon Press, Oxford, 1991.

BROWN, J., "Tutela amministrativa del contribuente", *RDFSFS*, 1995, I, págs. 166-182.

BUTTICÉ, A., "Prospettive di collaborazione tra l'UCLAF e gli organismi investigativi nazionali", *Rass. Trib., Quaderno Monotematico* "La politica della Commissione delle Comunità Europee in materia di lotta alle frodi in danno del bilancio comunitario", n° 7, 1993, págs. 19-23.

BUTTICÉ, A., y ROSSI, P., "Nuovi poteri della Commissione europea in materia di controlli e verifiche sul posto", *Riv. Il Fisco*, n° 46, 1996, págs. 11138-11140.

CABEZUELO ARENAS, A. L., *Derecho a la intimidad*. Tirant lo blanch, Valencia, 1998

CABRA DE LUNA, J. M., "Derecho a la intimidad y funciones investigadoras de la Inspección Financiera y Tributaria. (Acerca de la Sentencia del Tribunal Constitucional en el 'Caso Garrido Falla')", *Impuestos*, n° 6, 1985-I, págs. 957-972.

CALADO OSUNA, A., "El Protocolo de enmienda número 11 al Convenio Europeo de derechos Humanos", *Revista de Instituciones Europeas*, vol. 21, n° 13, 1994, págs. 943-965.

CALVO ORTEGA, R., "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", *HPE*, n° 170.

CANDIAN, A. "Tentativo di qualificazione sistematica del preteso diritto di 'riservatezza'", *Temì*, 1965, págs. 191-201.

CAPPELLETTI, M., "¿Renegar de Montesquieu? La expansión y legitimidad de la justicia constitucional", *REDC*, n° 17, pág. 16 y ss.

*La giurisdizione costituzionale delle libertà*. Giuffrè, Milano, 1976.

CAPILLA RONCERO, R., *La persona jurídica. Funciones y disfunciones*. Tecnos, Madrid, 1984.

CAPOLUPO, S., "Accesso negli studi professionali. I problemi irrisolti", *Riv. Il Fisco*, n° 20, 1992, págs. 5093-5098.

CARETTI, P., voz "Domicilio (libertà di)", *Digesto delle discipline pubblicistiche*. Vol. V, 4ª ed.. Utet, Torino, 1990, págs. 320-327.

CARLASSARRE, L., "Forma di stato e diritti fondamentali", *Quad. Cost.*, n° 1, 1995, págs. 33-66.

CARNELUTTI, F., "Diritto alla vita privata", *Rivista Trimestrale Diritto Pubblico*, 1955.

CARO CEBRIÁN, A., "La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión", *Ca. T.*, n° 89, 1989.

CASADO OLLERO, G., "La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", *HPE*, n° 68, 1981.

- "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y Estado actual", *REDF*, n° 59, 1988.

- "Aspectos constitucionales del Derecho financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho financiero actual", *RDFHP*, 1989, págs. 1143-1175.

- "Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario", en VV. AA., *Estudios de Derecho Tributario*. Homenaje a M. C. Bollo Arocena, Bilbao, 1993.

- "Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario", *Principios constitucionales tributarios*. Compilador E. González García. Universidad Autónoma Sinaloa-Universidad de Salamanca. México, 1993.

- "La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado", en la obra colectiva *El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial*. Madrid, 1993, págs. 981-1002.

- "Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE", *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*. TAT, Granada, 1987, pág. 129 y ss.

CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C. y SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones Tributarias Prácticas*. La Ley, Madrid, 1990.

CASAS VALLÉS, R., "Inviolabilidad domiciliaria y derecho a la intimidad. Dos sentencias del Tribunal Constitucional sobre el artículo 18.2 CE", *RJC*, I, 1987, págs. 169-198.

CASCAJO CASTRO, J. L., "La voz 'Estado social y democrático de Derecho': materiales para un léxico constitucional español", *Revista del CEC*, nº 12, 1992, págs. 9-23.

CASTÁN TOBEÑAS, J., "Los derechos de la personalidad", *RGLJ*, nº 12, 1952, págs. 5-62.

CASTRO y BRAVO, F. de, *La persona jurídica*. Civitas, Madrid, 1984.

CAYÓN GALIARDO, A., "La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria", *REDF*, nº 36, 1982, págs. 563-592.

- "Gestión tributaria y derechos fundamentales", *RTT*, nº 3, 1988, págs. 7-26.

- "Declaración de inconstitucionalidad del art. 130 de la Ley General Tributaria (Aspectos más importantes)", *RTT*, nº 17, 1992, págs. 101-114.

- "Los sujetos pasivos y la cooperación administrativa internacional en la gestión tributaria", en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997.

CAZORLA PRIETO, L. M., "El Proyecto de Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades en el Congreso (Comisión y Pleno) y en el Senado", *CT*, nº 29, 1979.

- "Los principios constitucionales-financieros en el nuevo orden jurídico", *Revista de Derecho Público*, 1980, págs. 521-558.

CERVATI, A. A., en la obra colectiva *La garantía constitucional de los derechos fundamentales. Alemania, España, Francia e Italia*. Universidad Complutense/Civitas, Madrid, 1991, pág. 51 y ss.

CERVERA TORREJÓN, F., "El perfeccionamiento formal del ordenamiento tributario", *REDF*, nº 4, 1974, págs. 913-944.

- *La Inspección de los Tributos. Garantías y procedimiento*. IEF-MEH, Madrid, 1975.

- "El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario", *CT*, nº 15, pág. 49 y ss.

- "La doctrina del Tribunal Constitucional en materia de inspección de los tributos: un balance", junto con A. M. Juan Lozano, en la obra colectiva *El sistema económico en la Constitución económica*. XV Jornadas de Estudio de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia. Vol. II. Madrid, 1994, págs. 1457-1478.



- CHACÓN ORTEGA, L., "La ejecución subsidiaria y la entrada en el domicilio o lugar sujeto a autorización del titular", A.A., nº 29, 1989, pág. 1724 y ss.
- CHECA GONZÁLEZ, C., "La asunción de funciones liquidadoras por la inspección de los tributos. Historia de una evolución", *Impuestos*, 1986.
- *La supresión del Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Materiales para la reflexión*. Marcial Pons, 1997.
- CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., "El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria", *Impuestos*, 1988-II, págs. 732-745.
- CHIARELLI, R., "Elasticità della Costituzione", *Scritti di diritto pubblico in memoria di L. Rossi*. Milano, 1977, pág. 327 y ss.
- Voz "Domicilio (Libertà di)", *Enc.Giur. Treccani*, vol. XII. Roma, 1989, págs. 1-6.
- CHUECA SANCHO, A. G., *Los derechos fundamentales en la Unión Europea*. Bosch, Barcelona, 1999.
- CLAVERÍA GOSÁLBEZ, H., "Reflexiones sobre los derechos de la personalidad a la luz de la Ley Orgánica 1/82", *Anuario de Derecho Civil*, X-XII, 1983, págs. 1243-1261.
- CLAVIJO CARAZO, F., "La función comprobadora y liquidadora de la Inspección", *Impuestos*, 1986-II, págs. 41-51.
- COCOZZA, F., *Diritto comune delle libertà in Europa. Profili costituzionali della Convenzione europea dei Diritti dell'uomo*. Giappichelli, Torino, 1994.
- COLOM PASTOR, B., "Autorización judicial a la administración e inviolabilidad del domicilio", *REDA*, nº 40-41, 1984, págs. 249-256.
- CONTRERAS PÉREZ, F. J., *Derechos sociales: teoría e ideología*. Tecnos, Madrid, 1994, pág. 112 y ss.
- COPPA, D., *Gli obblighi fiscali dei terzi*. Cedam, Padova, 1990.
- CORASANITI, A., "Note in tema di diritti fondamentali", *Diritto e Società*, nº 2, 1990, págs. 189-215.
- CORRAL GUERRERO, L., "Potestades específicas de comprobación tributaria: examen documental y acceso", *Impuestos*, nº 8, 1994, págs. 900-921.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", *RDFHP*, nº 60, 1965.
- *Ordenamiento Tributario Español*. Civitas, Madrid, 1985. Y también junto a Martín Delgado.
- COSSÍO y CORRAL, A. de, "Hacia un nuevo concepto de la persona jurídica", *Anuario de Derecho Civil*, VII-3, 1954, págs. 623-654.
- CUBERO TRUYO, *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Marcial Pons, Madrid, 1997.
- CRUZ VILLALÓN, P., *La formación del sistema europeo de control de constitucionalidad*. CEC, Madrid, 1987.
- "Formación y evolución de los derechos fundamentales", *REDC*, nº 25, 1989, págs. 35-62.
- "El legislador de los derechos fundamentales", en *La garantía constitucional de los derechos fundamentales: Alemania, España, Francia e Italia*. Universidad Complutense/Civitas, Madrid, 1991, págs. 125-136.

- "Dos cuestiones de titularidad de derechos: los extranjeros y las personas jurídicas", *REDC*, nº 25, 1992, págs. 63-83.

- "Contenido, posición y protección jurisdiccional de los derechos fundamentales en España", en *Enunciazione e giustiziabilità dei diritti fondamentali nelle carte costituzionali europee. Profili storici e comparatistici*. Acti di un Convegno in onore di Francisco Tomás y Valiente, Messina, Marzo-1993. Giuffrè, Milano, 1994, págs. 221-232.

- voz "Derechos fundamentales", *Enciclopedia Jurídica Civitas*. Vol. II, Civitas, Madrid, 1995, pág. 2400 y ss.

CUÉTARA MARTÍNEZ, J. M. de la, "Potestades administrativas y poderes constitucionales: en torno al proceso de juridificación del poder", *REDA*, nº 38, 1983, págs. 387-417.

- *La actividad de la Administración*. Tecnos, Madrid, 1983.

- *Las potestades administrativas*. Tecnos, Madrid, 1986

CUPIS, A. de, *I diritti della personalità*, Giuffrè, Milano, 1961.

- Voz "Riservatezza e segreto (diritto a)", *Novissimo Dig.It.*, XVI, 1969, pág. 119 y ss.

D'AMATI, N., "Il diritto tributario e la tradizione giuridico finanziaria italiana", en *Studi in onori di A. D. Giannini*. Giuffrè, Milano, 1961, pág. 395 y ss.

- "Particularismo e diffusione nel diritto tributario", *Dir.Pra.Tri.*, 1979, pág. 529 y ss.

- "Storicità ed attualità del Diritto Fiscale", *Dir.Pra.Trib.*, 1981, págs. 5-25.

- "Basi storiche e sistematiche dell'autonomia del diritto finanziario", *Dir.Pra.Trib.*, 1982-I, pág. 3 y ss.

- "Il diritto tributario", *Trattato di Diritto Tributario*. Diretto da Amatucci. Cedam, Padova, 1994.

D'AMICO, M., *Giudizio sulle leggi ed efficacia temporale delle decisioni di incostituzionalità*. Giuffrè, Milano, 1993.

DASSESE, M., "Human rights, European Law and Tax Law: the implications of the Judgements of the Court of Human Rights in re Funke and of the European Court of Justice in re Corbiau", *EC Tax Review*, nº 3, 1994, págs. 86-90.

DELGADO PACHECO, A., "Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones", *Impuestos*, 1986-II.

DE MATTIA, A., *Il diritto al rispetto della vita privata*. Ponte nuovo ed., Bologna, 1976.

DE MITA, E., "L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto Tributario", *RDFSF*, 1981, págs. 594-613.

- *La Legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*. Giuffrè, Milano, 1993.

- *Fisco e Costituzione*. Vol. II, Giuffrè, Milano, 1993.

- *Interesse fiscale e tutela del contribuente*. Giuffrè, Milano, 1995.

DENNINGER, E., "El lugar de la ley", en la obra colectiva *Democracia representativa y parlamentarismo*. Servicio de Publicaciones del Senado por las IX Jornadas de Derecho Constitucional Comparado, celebradas en el Senado del 5 al 7 de noviembre de 1992. Madrid, 1992.

DE OTTO y PARDO, I., "La posición del Tribunal Constitucional a partir de la doctrina de la interpretación constitucional", *El Tribunal Constitucional*. Vol. III, Madrid, 1981.

- "La regulación del ejercicio de los derechos y libertades. La garantía de su contenido esencial en el artículo 53.1 de la Constitución", en el libro en colaboración con Martín Retortillo, *Derechos fundamentales y Constitución*. Cuadernos Civitas, Madrid, 1988, págs. 93-172.

- *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*. Ariel, Madrid, 1997.

DE SIMONE, F., "Quali sono le forme e le modalità di accesso", *Corr.T.*, nº 30, 1996, págs. 27-32.

DE VEGA GARCÍA, P., "Problemi e prospettive delle giustizia costituzionale in Spagna", en la obra colectiva dirigida por G. Lombardi, *Costituzione e giustizia costituzionale nel diritto comparato*. Maggioli, 1985, pág. 128 y ss.

DE VITA, A., "I valori costituzionali come valori giuridici superiori nel sistema francese. Il Conseil Constitutionnel fra nuovi compiti e nuove responsabilità", *Quaderni Costituzionali*, nº 1, 1984, págs. 41-82.

DÍAZ DELGADO, J., "La autotutela ejecutiva, la inviolabilidad del domicilio y la intervención judicial", *RPJ*, nº 16, 1985, págs. 23 y ss.

- "Comentario al Auto de 6-4-1988, del Juzgado de Instrucción nº 11 de Madrid", *RAT*, nº 2, 1988, pág. 236 y ss.

- "Inconstitucionalidad del artículo 130 de la Ley General Tributaria, según la modificación dada por la Ley de Presupuestos de 1988, al establecer la competencia de determinados órganos judiciales, materia no susceptible de incorporarse a una Ley Presupuestaria", *RGD*, nº 573, 1992, págs. 5231-5244.

DÍAZ LEMA, J. M., "¿Tienen derechos fundamentales las personas jurídicas-públicas?", *X Jornadas de Estudio. Introducción a los derechos fundamentales*, VV. AA., Ed. Ministerio de Justicia, Vol. II, 1988.

DIBOUT, P., "A propos du contrôle juridictionnel du droit de visite et de saisie de l'administration fiscale", *Droit fiscale*, 1989, pág. 330 y ss.

DIEZ-PICAZO, L. M., "Constitución y fuentes del Derecho", *REDA*, nº 21, 1979, pág. 190 y ss.

- "Dificultades prácticas y significado constitucional del recurso de amparo", *REDC*, nº 40, 1994, pág. 33 y ss.

DI PIETRO, A., *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*. Giornata di Studi per Antonio Berliri. Giuffrè, Milano, 1994.

- "Imposición y sistema fiscal", *RDFHP*, nº 235, 1995, págs. 9-25.

- "Tutela del contribuyente y Constitución material en la aplicación de la norma tributaria", en la obra colectiva *Garantías Constitucionales del contribuyente*. Tirant lo Blanch. Valencia, 1998.

DOBOURG-LAVROFF, S., "Pour une constitutionnalisation des droits et libertés en Grande-Bretagne?", *Revue Française de Droit Constitutionnel*, 1993, págs. 479-497.

DOGLIOTTI, M., "Ancora sul diritto alla privacy del personaggio noto", *Giurisprudenza di Merito*, 1990-I, págs. 93-104.

DOSI, E., "Inviolabilità del domicilio de accesso degli ispettori del lavoro ai cantieri delle imprese", *Giu.Cos.*, 1971, págs. 56-70.

DRZEMCZEWSKI, S. A., *Le droit au respect de la vie privée et familiale, du domicile et de la correspondance*. Conseil d'Europe, Estrasburgo, 1985.

ELIA, L., "Giustizia costituzionale e diritto comparato", en la obra a cura di A. Pizzorusso y V. Varano, *L'influenza dei valori costituzionali sui sistemi giuridici contemporanei*. Vol. II, Giuffrè, Milano, 1985, págs. 1415-1412, que también se encuentra en *Quaderni Costituzionali*, nº 1, 1984, págs. 7-16.

ESCRIBANO LÓPEZ, F., "Notas para un análisis de la evolución del concepto del Derecho Tributario", *REDF*, nº 14, 1977.

- *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*. Civitas, Madrid, 1988.

- "Poder financiero y competencia financiera en la estructura constitucional de 1812", *REDF*, nº 62, 1989, págs. 165-182.

- "La codificación fiscal experiencia de la codificación en España", *REDF*, nº 76, 1992, págs. 656-671.

- "Sistema tributario y Constitución. El ciudadano ante la Hacienda Pública", *RTT*, nº 23, 1993.

- Voz "procedimiento tributario", *NEJ*, T. XX. Seix, Barcelona, 1994, págs. 766-793.

- "La aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo Común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario", *RTT*, nº 27, 1994.

- "El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT", *QF*, nº 10, 1996, págs. 9-21.

- Participación en la obra colectiva *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del contribuyente*. Madrid, 1998.

- "Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria", *QF*, nº 4, 1998, págs. 9-15.

ESEVERRI, E., "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias", *REDF*, nº 37, 1983.

- "Posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", en *Estudios de Derecho y Hacienda*, Vol. II. 1987.

- "Las actuaciones inspectoras", *RDFHP*, nº 200, 1989.

- "Potestades de la Administración y derechos del contribuyente", *CT*, nº 69, 1994, págs. 19-22.

- "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario", *RTT*, nº 28, 1995, pág. 73 y ss., y en la *RIF*, nº 2, 1994, pág. 7 y ss.,

- *Presunciones legales y Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF, Madrid, 1995.

ESEVERRI, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Las actuaciones inspectoras", *RDFHP*, 1989, nº 200, pág. 339 y ss.

- *Temas prácticos de Derecho Tributario*. Parte General, Ed. Comares, Granada, 1994.

ESPÍN TEMPLADO, "Fundamento y alcance del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio", *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, nº 8, 1991, págs. 39-53.

FALCÓN Y TELLA, R., "La responsabilidad de los copartícipes en los entes sin personalidad (una aproximación a la modificación del artículo 39 LGT)", *Impuestos*, T. II, 1985, pág. 81 y ss

*Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Madrid, 1988.

- "La armonización fiscal en la jurisprudencia", en *El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial*. Madrid, 1993, págs. 981-1002.

- "Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria", *REDF*, nº 88, 1995, y ss. y en la obra *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997.

- "Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar", *QF*, nº 22, 1995, págs. 5-10.

- "Las medidas cautelares: autotutela administrativa 'versus' intervención judicial", *QF*, nº 3, 1995.
- "El estatuto del contribuyente (I): crítica de la concepción del Derecho tributario como un Derecho estatutario", *QF*, nº 6, 1996, págs. 6-7.
- "La utilización del procedimiento inspector para obtener datos de terceros: una posible desviación de poder", *QF*, nº 4, 1996, pág. 5 y ss
- "El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno", *QF*, nº 12, 1997, págs. 5-8.
- FALSITTA, G., "Accessi, ispezioni e verifiche dell'amministrazione finanziaria negli studi professionali", *Giurisprudenza Commerciale*, 1976-I, págs. 329-338.
- "Ancora qualche spunto in tema di salvaguardia del 'segreto professionale' e di accertamenti fiscali 'per campione'", *Giurisprudenza Commerciale*, 1976-I, págs. 602-609.
- FALZONE, V., PALERMO, F., y COSENTINO, F., *La Costituzione della Repubblica Italiana*. Mondadori, Milano, 1976.
- FANTOZZI, A., *La solidarietà nel diritto tributario*. Torino, 1968.
- "I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario", *RDFSF*, 1984-I, pág. 237 y ss.
- *Diritto Tributario*. Utet, Torino, 1991.
- FARIÑAS MATTONI, L. M., *El derecho a la intimidad*. Ed. Trivium, Madrid, 1983.
- FASO, I., *La libertà di domicilio*. Giuffrè. Milano, 1968.
- FAVARA, F., "L'istruttoria amministrativa per l'accertamento delle imposte sui redditi", *RDFSF*, 1984, I, págs. 241-275.
- FAVOREU, L., "La contribution du Conseil constitutionnel à la protection des libertés publiques", *Revue de droit prospectif*, 1976, pág. 21 y ss.
- "Le Conseil Constitutionnel et la protection de la liberté individuelle et de la vie privée", *Études offerts à P. Kayser*. T. I. Presses Universitaires d'Aix-Marseille-Economica. París, 1979, págs. 411-425.
- "L'influence de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur les différentes branches du droit", *Mélanges Léo Hamon*, Economica, París, 1982.
- "L'application directe et l'effet indirect des normes constitutionnelles", *RFDA*, nº 0, mai-juin, 1984, págs. 176-186.
- "La Cour de Cassation, le Conseil Constitutionnel et l'article 66 de la Constitution (A propos de des arrêts de la Chambre criminelle du 25 avril 1985)", *Recueil Dalloz Sirey*, nº 23, 1986, págs. 169-177.
- "Le droit constitutionnel jurisprudentiel", *Revue de droit prospectif*, 1986, pág. 395.
- FAVOREU, L., y RENOUX, Th. S., *Le Contentieux constitutionnel des actes administratifs*. Sirey, París, 1992.
- FEDELE, A., "A proposito di una recente raccolta di saggi sul 'procedimento amministrativo tributario'", *RDFSF*, 1971-I, pág. 433 y ss.
- "Commentario al articolo 23", en *Commentario alla Costituzione Italiana*, Rapporti Civili, T. II, diretto da Branca. Bologna-Feltrinelli, 1978.

- "I principi costituzionali e l'accertamento tributario", *RDFSF*, nº 3, 1992, I, págs. 463-480.
- "Prospettive e sviluppi della disciplina dello 'scambio di informazioni' fra Amministrazioni finanziarie", *Rass.Trib.*, nº 1, 1999, págs. 49-58.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., "Domicilio fiscal de los trabajadores comunitarios y residencia efectiva", *Noticias de la Unión Europea*, nº 143, 1996, págs. 83-88.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., "Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria", *Impuestos*, 1995, pág. 61 y ss.
- *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*. Marcial Pons, Madrid, 1998.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., "Los derechos fundamentales y la acción de los poderes públicos", *Revista de Derecho Político*, nº 15, 1982, pág. 24 y ss.
- "Juzgar a la Administración contribuye también a administrar mejor", *REDA*, nº 76, 1992.
- "Los derechos fundamentales y la acción de los poderes públicos", *Revista de Derecho Político*, nº 15, 1982, págs. 21-34.
- "Aproximación a las técnicas de decisión del Consejo Constitucional francés", *Cuadernos Constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, nº 18-19, 1997.
- FERNÁNDEZ SEGADO, F., "La teoría jurídica de los derechos fundamentales en la doctrina constitucional", *REDC*, nº 39, 1993, págs. 195-247.
- "El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos", *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 47, 1997, págs. 79-111.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero español*. Marcial Pons, Madrid, 1998.
- "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos", *REDF*, nº 11, 1976, pág. 401 y ss.
- "El Estatuto del Contribuyente", *REDF*, nº 88, 1995, págs. 643-656.
- "Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica", *Civitas, REDF*, nº 85, 1995, págs. 33-52.
- "¿Estatuto del Contribuyente o Estatuto de la Administración tributaria?", *QF*, nº 10, 1997.
- FERRER RIBA, J., "Sobre la capacidad de derechos fundamentales de las personas jurídicas y su derecho al honor", *RJC*, nº 3, 1996, págs. 149-157.
- FICHERA, F., "Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione: una rivisitazione dei lavori preparatori", *RDFSF*, 1997, pág. 486-534.
- FORCHIELLI, P., voz "Domicilio, residenza e dimora (dir. priv.)", *Enc.Dir.*, XIII, Milano, 1964, págs. 842-851.
- FREIXES SANJUÁN, T. y REMOTTI CARBONELL, J. C., "Los valores y principios en la interpretación constitucional", *REDC*, nº 35, 1992, pág. 98 y ss.
- FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España*. Ed. Crítica, Madrid, 1990, pág. 10 y ss
- FRANGI, M., *Constitution et droit privé. Les droits individuels et les droits économiques*. Economica-PUAM, Paris, 1992.
- FROMMEL, S. N., "El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?", *RDFHP*, nº 236, 1995, pág. 451 y ss.

- FRANCO ARIAS, J., "La entrada en lugar cerrado", *Revista Justicia*, nº 3, 1988, págs. 581-611.
- FUORAVANTI, *Los derechos fundamentales. Apuntes de historia de las Constituciones*. Trotta, Madrid, 1996.
- FURIA, F., "Appunti sulla collaborazione amministrativa internazionale per contrastare l'evasione fiscale", *Boll.Trib.d'inf.*, 1984, pág. 1484 y ss.
- GALGANO, F., "I diritti della personalità", en *Diritto Civile e Commerciale*. Cedam, Padova, 1990.
- GALLO, F., "Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma", *Dir.Pra.Tri.*, 1989, I. También en *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, en la obra colectiva *Esperienze straniere e prospettive per l'ordinamento tributario italiano*. Cedam, Padova, 1989, págs. 289-313.
- "Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindicabilità delle scelte dell'ufficio", *RDFSF*, 1992, págs. 655-669.
- GALLO, S., "La perquisizione nella nuova disciplina processuale", *Riv.G.F.*, 1972, págs. 617-638.
- Voz "Polizia tributaria", *Novissimo Dig.It.*, vol. V app., Torino, 1984, pág. 1086 y ss.
  - "L'utilizzazione delle prove per le violazioni tributarie", *Corr.Trib.*, 1985, pág. 1198-1199.
  - "Accertamento e controlli", *Riv. Il Fisco*, nº 39, 1986, págs. 6113-6136.
- GARBERI LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*. Trivium, Madrid, 1989, pág. 204 y ss.
- "Derechos fundamentales de incidencia penal en la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional, de 26 de abril de 1990, sobre la constitucionalidad de determinados preceptos de la LGT", *Revista Poder Judicial*, nº 19, 1990.
- GARCÍA AÑOVEROS, J., "Comentario al artículo 1 de la LGT", en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma: Libro homenaje al profesor Sainz de Bujanda*, I, IEF, Madrid, 1991, págs. 13-32.
- "Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario", en la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor García de Enterría*. T. V, Civitas, Madrid, 1991.
  - "Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera", *REDF*, nº 76, 1992, págs. 597-618.
  - "Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales", *REDF*, nº 90, 1996, págs. 213-235.
  - "Una nueva ley general tributaria. Problemas constitucionales", en la obra colectiva *Garantías constitucionales del contribuyente*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.
  - "Las reformas fiscales", *REDF*, nº 100, 1998, págs. 511-531.
- GARCÍA AÑOVEROS, J., CALERO, J., NAVAS, R., RAMÍREZ, S., ESCRIBANO, F., PÉREZ ROYO, I., VÁZQUEZ, A., *Manual del sistema tributario español*. Civitas, Madrid, 1997.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "Sobre los límites del poder de policía general y del poder reglamentario", *REDA*, nº 5, 1975, pág. 213 y ss.
- "Sobre los derechos públicos subjetivos", *REDA*, 1975, págs. 427-446.
  - "La Constitución como norma jurídica", en la obra dirigida por él mismo y por Predieri, *La Constitución Española de 1978*. Civitas, Madrid, 1980.

- *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Civitas, Madrid, 1981, con ediciones posteriores.
- “La significación de las libertades públicas para el Derecho Administrativo”, *Anuario de Derechos Humanos*, nº 1, 1981, págs. 115-128.
- “La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionatoria de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional”, *REDA*, nº 29, 1981, pág. 364 y ss
- “Principio de legalidad, estado material de Derecho y facultades interpretativas y constructivas de la jurisprudencia en la Constitución”, *REDC*, nº 10, 1984, págs. 11-61.
- *Revolución francesa y Administración contemporánea*. Taurus, Madrid, 1984, pág. 28 y ss.
- “Valeur de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l’homme en droit espagnol”, en *Mélanges en honneur de Gerard J. Wiarda. Protections des droits de l’homme: la dimension européenne*. Ed. F. Matscher, München, 1988, pág. 223 y ss.
- “Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva de las leyes inconstitucionales”, *REDA*, nº 61, 1989, pág. 5 y ss
- *Hacia una nueva justicia administrativa*. Civitas, Madrid, 1992.
- “La nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre medidas cautelares: la recepción del principio del fumus boni iuris (auto de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general”, *REDA*, nº 69, 1991.
- “El proyecto de Constitución Europea”, *REDC*, nº 45, 1995, pág. 18 y ss.
- Prólogo a la obra de BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, J. M., *Derecho administrativo y Tribunal Europeo de Derechos Humanos*. Civitas, Madrid, 1996.
- “La democracia y el lugar de la ley”, *REDA*, nº 92, 1996, pág. 619, obra también publicada en el libro “La vinculación del juez a la ley”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 1, 1997, págs. 79-95.
- “Los fundamentos constitucionales del Estado”, *REDC*, nº 52, 1998, pág. 12 y ss.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*. Civitas, Madrid, 1998.
- GARCÍA MACHO, R., “La inviolabilidad del domicilio”, *REDA*, nº 32, 1982, pág. 855 y ss.
- GARCÍA PRATS, F. A., *El Establecimiento Permanente*. Tecnos, Madrid, 1996.
- GARCÍA SAN MIGUEL RODRÍGUEZ-ARANGO, L., *Estudios sobre el derecho a la intimidad*. Tecnos, Madrid, 1992.
- GARCÍA TORRES, J., “Reflexiones sobre la eficacia vinculante de los derechos fundamentales”, *RPJ*, nº 10, 1988, págs. 11-33.
- “El artículo 130 de la Ley General Tributaria a la luz de la Constitución”, *RPJ*, nº 18, 1990, págs. 27-53.
- GARCÍA TORRES, J. y JIMÉNEZ-BLANCO, A., *Derechos fundamentales y relaciones entre particulares*. Civitas, Madrid, 1986, págs. 119-120.
- GARRIDO FALLA, F., (dir.); SERRANO ALBERCA, J. M.; CAZORLA, L. M.; ENTRENA, Raf.; ENTRENA, Ram.; GÁLVEZ, F. J.; RECODER, E.; SANTAMARÍA, J. A.; SANTAOLALLA, F., *Comentarios a la Constitución*. 2ª ed., Civitas, Madrid, 1980, págs. 351-371.



GARRIDO FALLA, F., "La inspección como actividad administrativa", *XXX SEDF*, con el título *El IVA y la Inspección de Hacienda*. IEF, Madrid, 1984, págs. 529-555.

GARRORENA MORALES, A., "Acerca de las leyes orgánicas y de su espurea naturaleza jurídica", *Revista de Estudios Políticos*, 1980, págs. 169-207.

GAUDEMET, "Las relaciones entre el Fisco y el contribuyente", en la obra colectiva *El Estado y los contribuyentes: la resistencia fiscal*. IEF, Madrid, 1986, pág. 509 y ss.

GAVARA DE CARA, J. C., *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn*. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1994.

GEST, G., y TIXIER, G., *Droit Fiscal*. LGDJ, París, 1986.

GIANNINI, M. S., voz "Atto amministrativo", *Enc.Dir.*, vol. IV, 1959, págs. 171-172.

- *Diritto Amministrativo*. Giuffrè, Milano, 1993.

- "Stato sociale: una nozione inutile", *Scritti in onore di C. Mortati*. Vol. I, Giuffrè, Milano, 1977, pág. 141 y ss.

GIOCOLI NACCI, P., "Libertà di domicilio", en la obra colectiva *Problemi attuali di Diritto Pubblico*. Cacucci Ed., Bari, 1990.

- "Libertà di domicilio", en *Trattato di diritto amministrativo*, diretto da G. Santanielli, vol. XII, Cedam, Padova, 1990, págs. 75-105.

GISBERT GISBERT, A., "La inviolabilidad del domicilio (Breves apuntes sobre el concepto de domicilio)", *RGD*, n° 558, 1991, págs. 1141-1146.

GIULIANI, G., "Sulla legittimità dell'acquisizione di documenti per la verifica fiscale", *Boll.Trib.d'inf.*, 1981, págs. 1731-1735.

GLENDI, C., voz "Domicilio fiscale", *Novissimo Dig.It.*, App., 1982, pág. 163-165.

GÓMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*. McGraw Hill, Madrid, 1998.

GÓMEZ COLOMER, J. L., "Concreciones en torno al registro domiciliario en el proceso penal español", *Revista de Derecho Procesal*, n° 3, 1993, págs. 567-592.

GÓMEZ GUILLAMÓN, R., "El artículo 87.2 de la LOPJ y la jurisprudencia del TC", *RPJ*, n° 23, 1991, págs. 73-85.

GÓMEZ MONTORO, A. J., *Derechos fundamentales y personas jurídicas*. Ejercicio de la oposición a profesor titular. Madrid, 1993, cedido por el autor, y de próxima publicación.

GÓMEZ OREA, M., "El derecho de las personas jurídicas a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de la Inspección de Trabajo", *Relaciones Laborales, Revista Crítica de Teoría y Práctica*, n° 9, 1991-1, págs. 112-120.

GÓMEZ ORFANEL, G., "Domicilios y escuchas. La reforma constitucional alemana de 1998", *Cuadernos de Derecho Público*, n° 3, 1998, págs. 97 y ss.

GONZÁLEZ GARCÍA, E., "El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978", en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*. Vol. II, IEF, Madrid, 1979.

- "Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta", *QF*, n° 2, 1996, págs. 9-15.

GONZÁLEZ GARCÍA y LEJEUNE VALCÁRCEL. *Derecho Tributario*. II. Plaza, Salamanca, 1998.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., "Algunos aspectos procedimentales de la recaudación en vía de apremio. (Artículos 129, 130, 138 y 139)", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Vol. II, IEF, Madrid, 1991, págs. 1609-1641.

GONZÁLEZ RIVAS, J. J., "El artículo 87.2 de la LOPJ: consideraciones doctrinales y jurisprudenciales", A.A., n° 45, 1991, pág. 568 y ss.

GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, P. J., *La inviolabilidad del domicilio*. Tecnos. Madrid, 1992.

GORDILLO CAÑAS, A., *La Ley, principios generales y Constitución: apuntes para una relectura, desde la Constitución, de la teoría de las fuentes del Derecho*. Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid, 1990.

GRACIANO REGALADO, J. C., "Una aproximación al fraude comunitario y a las políticas comunitarias de lucha contra el fraude", *Noticias de la UE*, n° 147, 1997, pág. 39 y ss.

GRADI, S., "Controlli ai professionisti. Rivoluzionata la procedura per eseguire gli accessi e la ricerca documentale negli studi professionali. Maggiore tutela per il segreto professionale". *Riv. Il Fisco*, n° 6, 1992, págs. 1312-1315.

GRANELLI, A. E., "La tutela giuridica del segreto professionale nelle ispezioni fiscali", *Riv.G.F.*, 1980, págs. 465-474.

GROSSI, P., *Introduzione ad uno studio sui diritti inviolabili nella Costituzione italiana*. Cedam, Padova, 1972.

GUERRA, M. P., *Funzione conoscitiva e pubblici poteri*. Giuffrè, Milano, 1996.

GUERRERO ARIAS, E., y ROSSICH ROMEU, E., "Desarrollo y terminación del procedimiento de inspección tributaria. Comentarios al RD 930/1986, de 6 de abril", *Impuestos*, 1986-II, págs. 971-979.

GUIO MONTERO, F., *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*. Lex Nova. Valladolid, 1985.

GUTIÉRREZ GONZÁLEZ, C., "Prueba ilícita. Entrada y registro sin previa autorización judicial", *RGD*, n° 552, 1990, págs. 6375-6389.

HÄBERLE, P., *Die Wesensgehaltgarantie des artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz*. Müller, Heidelberg, 1962 y la tercera edición de 1983. Traducida al italiano por Paolo Ridola *Le libertà fondamentali nello Stato Costituzionale*. La nuova Italia Scientifica, Bulzoni, Roma, 1993, y al castellano *La libertad fundamental en el Estado constitucional*. Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial, 1997.

- "El legislador de los derechos fundamentales", en la obra editada por López Pina, *La garantía constitucional de los derechos fundamentales: Alemania, España, Francia e Italia*. Civitas-Universidad Complutense, Madrid, 1991, págs. 99-124.

- "Contenidos significativos y funciones de la ley parlamentaria", en la obra colectiva *Democracia representativa y parlamentarismo*. Servicio de Publicaciones del Senado, IX Jornadas de Derecho Constitucional Comparado, celebradas en el Senado del 5 al 7 de noviembre de 1992. Madrid, 1992, págs. 67-79

- "Concepto de los derechos fundamentales", en la obra colectiva *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Edición de José María Sauca. Universidad Carlos III-BOE, Madrid, 1994.

- "Derecho constitucional europeo", en la obra colectiva coordinada por PÉREZ LUÑO, *Derechos humanos y constitucionalismo ante el tercer milenio*. Marcial Pons, 1996, pág. 205.

- "El recurso de amparo en el sistema germano-federal de jurisdicción constitucional", en la obra colectiva *La jurisdicción constitucional en Iberoamérica*. Dykinson, Madrid, 1997, págs. 233-282.

- *Libertad, igualdad y fraternidad. 1789 como historia, actualidad y futuro del Estado constitucional*. Trotta, Madrid, 1998.

HAZA, P. de la, "Observaciones a una sentencia del Tribunal Constitucional sobre la inviolabilidad del domicilio y el derecho a la intimidad de las personas jurídicas", *La Ley*, Año IX, nº 2023, julio 1988-III, págs. 811-819.

HERNÁNDEZ GIL, A., "El ordenamiento jurídico en la Constitución Española de 1978", en *Revista de Política Comparada*, nº 7, 1982, pág. 14 y ss.

HERRERA MOLINA, P. M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*. La Ley, Madrid, 1993.

- "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector", *Impuestos*, 1997, págs. 1075-1104.

- "El principio de capacidad económica en Alemania y su relevancia para el derecho español", *Noticias UE*, nº 150, 1997, pág. 37-41.

- *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Marcial Pons, Madrid, 1998.

HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F., "El estatuto del contribuyente en el Reglamento de la Inspección", *REDF*, nº 80, 1993, págs. 707-735.

HERRERA TEJEDOR, F., con prólogo de JIMÉNEZ DE PARGA, M., *Honor, intimidad y propia imagen*. Colex, Madrid, 1994.

HESSE, K., *Escritos de Derecho constitucional*. CEC, Madrid, 1992.

- *Derecho Constitucional y Derecho Privado*. Civitas, Madrid, 1995.

HINOJOSA SEGOVIA, R., *La diligencia de entrada y registro en lugar cerrado en el proceso penal*. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid, 1996.

HURTADO ADRIÁN, A. L., "Régimen de recursos contra las resoluciones dictadas por los Jueces de Instrucción en aplicación de lo dispuesto en el artículo 87 apartado 2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial", *La Ley*, nº 4, 1993, págs. 913-916.

IBAÑEZ MARSILLA, S. y BOSCH CHOLBI, J. L., "La protección penal de la Hacienda comunitaria", *CT*, nº 86, 1998, págs. 75-95.

INGROSSO, M., "Diritto, sistema e giustizia tributaria", *Rass.Trib.*, nº 3, 1990, pág. 173 y ss.

ITALIA, V., *Le leggi speciali*. Milano, 1983.

JELLINNEK, G., *Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*. Milano, 1912.

JIMÉNEZ CAMPO, J., "La garantía constitucional del secreto de las comunicaciones", *REDC*, nº 20, pág. 35 y ss.

- "Artículo 53. Protección de los derechos fundamentales", en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española*. Edersa, Madrid, 1996, pág. 458 y ss.

JIMÉNEZ-BLANCO, A., "Garantías institucionales y derechos fundamentales en la Constitución", en la obra *Estudios sobre la Constitución Española*. Homenaje al profesor García de Enterría. Vol. II. Civitas, Madrid, 1991, págs. 635-650.

JORDANO FRAGA, J., *Nulidad de los actos administrativos y derechos fundamentales*. Marcial Pons, Madrid, 1997.

JUAN LOZANO, A. M., "Inviolabilidad del domicilio y límites materiales de la Ley de Presupuestos. Un pronunciamiento capital del Tribunal Constitucional (Un Comentario de urgencia a la Sentencia de 14 de mayo de 1992)", *REDF*, nº 76, 1992, pág. 675 y ss.

- "Consideraciones y reflexiones en torno a la Sentencia de 14 de Mayo de 1992, del Tribunal Constitucional, sobre la entrada en el domicilio del contribuyente", *Revista Siete, Actualidad Tributaria*, nº 142, 1992, pág. 500 y ss.

- *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*. I.E.F. Marcial Pons, Madrid, 1993.

- "Comentario General de Jurisprudencia", Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 1995. *REDF*, nº 88, 1995, págs. 723-724.

- "Una propuesta de articulación entre procedimientos de liquidación y sancionadores tributarios", *Rev. de Contabilidad y Tributación*, nº 173-174, 1997, págs. 5-48.

JUAN Y PEÑALOSA, J. L. de, "La residencia y el domicilio en la L.G.T.", *CT*, nº 50, 1984, pág. 165 y ss.

KANT, M., "'Gefahr im Vollzuge' staat 'Gefahr im Verzuge'", en la obra colectiva intitulada *Grundrechte-Report 1998*. Hamburg, 1998, págs. 158-162.

KAYSER, P., *La protection de la vie privée*. PUAM-Economica, Aix-en-Provence París, 1990.

KIRCHHOF, P., "La influencia de la Constitución alemana en su legislación tributaria", *Garantías constitucionales del contribuyente*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, págs. 25-49.

LACASA SALAS, J. H. y DEL PASO BENGOA, J. M., *Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*. Ed. Ciss. Valencia, 1990.

LAFUENTE BENACHES, M., "Reflexiones sobre la inviolabilidad del domicilio (A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 160/1991, de 18 de Julio)", *REDA*, nº 73, 1992, pág. 79 y ss.

LA ROSA, S., *L'amministrazione finanziaria*. Giappicheli, Torino, 1995.

- "Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza", *Riv.Dir.Trib.*, nº 11, 1996, pág. 112 y ss.

LASARTE ÁLVAREZ, J., "La formulazione della legge tributaria ed il principio di capacità contributiva", *Dir.Pra.Trib.*, 1965, pág. 495 y ss

- "Notas para la historiografía del derecho financiero", *REDF*, nº 1, 1974.

- "El principio de legalidad tributaria en el Proyecto de CE de 1978", *REDF*, nº 19, 1978, pág. 491 y ss.

- "El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución Española de 1978", en el volumen colectivo *Hacienda y Constitución*. IEF, Madrid, 1979, págs. 125-154.

- "Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio", *REDF*, nº 37, 1983, pág. 68 y ss

LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios de Derecho Civil*, T. I. Ed. Trivium, Madrid, 1995.

LASARTE, J., RAMÍREZ, S. y AGUALLO, A., *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*. Tecnos. Madrid, 1990.

LAVAGNA, C., "Ragionevolezza e legittimità costituzionale", *Ricerche sul sistema normativo*. Giuffrè, Milano, 1984, págs. 637 y ss.

LEGUINA VILLA, J., "Principios generales del Derecho y Constitución", *RAP*, nº 114, 1987, págs. 7-37.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E., "Uguaglianza", en el *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da Amatucci. Cedam, Padova, 1994, pág. 395 y ss.

- "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", *Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. Madrid, 1980.

LICCARDO, G., "Introduzione allo studio del diritto tributario", Vol. I, T. I, Cap. I, pág. 22, en el *Trattato di diritto tributario*, Directto da A. AMATUCCI, Cedam, Padova, 1994.

LINDE PANIAGUA, E., "Protección de los derechos fundamentales y libertades públicas en la Constitución Española de 1978", *RGLJ*, 1981, págs. 469-504.

- *Leyes orgánicas*. Ed. Lince, Madrid, 1990.

LINDON, R., "Les dispositions de la loi du 17 juillet 1970 relatives a la protection de la vie privee", *JCP*, n° 25-28, 1970, I, n° 2355.

LLAMAS LABELLA, M. A., "La norma jurídica tributaria en la doctrina del Tribunal Supremo: Principios de su institución y ordenación", *REDF*, 1974, págs. 29-48.

LOMAGLIO, A., "Tutela degli interessi finanziari della Comunità", *Rassegna di diritto e tecnica doganale e delle imposte di fabbricazione*, n° 5, 1997, pág. 379 y ss.

LOMBARDI, G. M., "Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria", *Temi Tributaria*, 1964, pág. 598 y ss.

- *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*. Giuffrè, Milano, 1967.

LONGAS LAFUENTE, "La inviolabilidad del domicilio en la ejecución forzosa de los actos administrativos según la jurisprudencia", *A.A.*, n° 30 y 31, 1987, pág. 1729 y ss. y 1785 y ss.

LÓPEZ DÍAZ, A., *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*. IEF, Madrid, 1992.

LÓPEZ GETA, J. M., "La Ley 25/1995, de 20 de Julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Breve comentario a algunas modificaciones introducidas en el texto de la Ley General Tributaria", *Impuestos*, 1995-II, págs. 1437-1472.

LÓPEZ GUERRA, L., "Jurisdicción ordinaria y jurisdicción constitucional", en la obra colectiva *La aplicación jurisdiccional de la Constitución*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, págs. 36 y ss.

LÓPEZ JACOISTE, J. J., "Una aproximación tópica a los derechos de la personalidad", *Anuario de Derecho Civil*, 1986, págs. 1059-1120.

LÓPEZ-JURADO ESCRIBANO, F. de B., "La doctrina del Tribunal Constitucional Federal Alemán sobre los derechos fundamentales de las personas jurídico-públicas: su influencia sobre nuestra jurisprudencia constitucional", *RAP*, n° 125, 1991, págs. 557-573.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Inspección. Competencias". *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. IEF, Madrid, vol. II, 1991.

- *Los deberes de información tributaria*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.

- "Ámbito de aplicación del procedimiento 'especial' para la obtención de información de personas o entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio", *JT*, n° 16, 1993, pág. 1301 y ss.

LÓPEZ PINA, A., (ed.), *La garantía constitucional de los derechos fundamentales*. Universidad Complutense, Civitas, Madrid, 1991.

LÓPEZ RAMÓN, F., "Inviolabilidad del domicilio y autotutela administrativa en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *REALA*, nº 225, 1985, págs. 31-77.

- "Inviolabilidad del domicilio y autotutela administrativa en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en el volumen colectivo dirigido por Martín Retortillo, *De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Seminario de Profesores de la Facultad de Derecho*. Zaragoza, Institución Fernando el Católico, 1985, pág. 469 y ss

- "Límites constitucionales de la autotutela administrativa", *RAP*, nº 115, 1988, págs. 57-97.

LOZANO SERRANO, C., "Las fuentes del derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero", *RAP*, nº 99, 1982, págs. 111-154.

- "Intervencionismo y Derecho Financiero", *REDF*, nº 55, 1987, pág. 340 y ss

- *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*. Civitas, Madrid, 1990.

- "La actividad inspectora y los principios constitucionales", *Impuestos*, nº 9, 1990, págs. 223-245.

- *Aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios*. Aranzadi, Pamplona, 1997.

- "Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público", *REDF*, nº 97, 1998, pág. 25 y ss.

- Prólogo a las obras de Alguacil Marí, P., *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*. Aranzadi, Pamplona, 1995, y *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores*. Diálogo, Valencia, 1999.

LUCAS DURÁN, M., *El acceso a los datos en poder de la Administración Tributaria*. Aranzadi, Pamplona, 1997.

LUCAS VERDÚ, P., "Inviolabilidad del domicilio", *NEJ*, Vol. XIII, Seix, Barcelona, 1968, págs. 671-672.

LUCHAIRE, F., "El fisc, la liberté individuelle et la Constitution", *Mélanges P. M. Gaudemet*. Economica, París, 1984.

- *La protection constitutionnelle des droits et des libertés*. Economica, París, 1987.

MAGRANER MORENO, F. J., *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*. Aranzadi, Pamplona, 1995.

MANDÒ, M., "Limiti di utilizzabilità ai fini fiscali di documenti acquisiti in deroga al segreto bancario", *Rass.Trib.*, 1985-II, págs. 435-440.

MAFFEZZONI, M., "Valore positivo dei principi costituzionali in materia tributaria", *Jus*, 1956, pág. 316 y ss.

- *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Torino, 1970.

- "Segreto bancario e indagine fiscale", *Boll.Trib.d'inf.*, 1983, pág. 885 y ss.

MANGAS MARTÍN, A., "Reflexiones sobre el Proyecto de Constitución europea ante la perspectiva de reforma de 1996", *REDC*, nº 45, 1995, pág. 150 y ss.

MANTERO SÁEZ, A., "La función inspectora tributaria", *REDF*, nº 41, 1984, pág. 33 y ss.

- "La función inspectora en la Hacienda Pública", en XXX Semana de Estudios de Derecho financiero. IEF, Madrid, 1984.

MANZONI, I., "Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali", en *Studi in oore di E. Allorio*, II. Giuffrè, Milano, 1989, págs. 1989-2019, y también *Giu.Cost.*, 1987, pág. 3210 y ss.

- *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*. Giuffrè, Milano, 1993.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*. Colex, Madrid, 1996.

- "La distribución de la carga de la prueba en Derecho Tributario", *REDF*, nº 94, 1997, págs. 185-198.

MARONGIU, G., "Contributo alla realizzazione della 'Carta dei diritti del contribuente'", *Dir.Pra.Tri*, nº 3, 1991, págs. 587-636.

- *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*. Giappichelli, Torino, 1995.

MARRA, G., "Documenti acquisiti dalla Guardia di finanza come organo di Polizia giudiziaria. Limiti di utilizzabilità ai fini fiscali", *Riv. Il Fisco*, 1987, pág. 6780 y ss.

MARTÍN DELGADO, J. M., "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *HPE*, nº 60, 1979, pág. 93 y ss

- "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", *HPE*, nº 84, 1983, pág. 13 y ss.

- *Derecho Tributario y sistema democrático*. Lección de Apertura de Curso Académico, Universidad de Málaga. 1983.

- "La vía económico-administrativa: nueva organización y nuevas competencias", *Derechos y garantías del contribuyente*. IEF, Madrid, 1983, pág. 149 y ss.

- "Razones y sinrazones de la reforma del IRPF", *REDF*, nº 100, 1998, págs. 627-670.

MARTÍNEZ LAGO, M. A., "Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero", *REDF*, nº 55, 1987, pág. 391 y ss.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., *Materiales para una Constitución. Los trabajos de un profesor en la Comisión Constitucional del Senado*. Akal, Madrid, 1984.

- Junto a Ignacio de Otto. *Derechos fundamentales y Constitución*. Civitas, Madrid, 1988.

- "Eficacia y garantía de los derechos fundamentales", en el volumen colectivo *Estudios sobre la Constitución española*. Homenaje al profesor García de Enterría. Vol. II. Civitas, Madrid, 1991, págs. 585-633.

- Comentario a los artículos 114 a 116 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998, publicado en *REDA*, nº 100, 1998, pág. 807

MARTÍN MUNCHARAZ, A., "Lugar y tiempo de las actuaciones inspectoras", *GF*, nº 36, 1986, pág. 177 y ss.

MARTINEZ, J. C., y DI MALTA, P., *Droit Fiscal Contemporain*. Litec, París, 1986.

MARTÍNEZ DE PISÓN CAVERO, J., *El derecho a la intimidad en la jurisprudencia constitucional*. Civitas, Madrid, 1993.

MARTINOTTI, "La difesa della 'privacy'", *Politica del Diritto*, 1971, pág. 749 y ss.

MARTÍN MORALES, R., "La *interpositio legislatoris* en los supuestos de limitación de derechos fundamentales a través de la remisión constitucional expresa al juzgador", en la obra colectiva *Estudios de Derecho Público*. Homenaje a J. J. Ruiz-Rico. Vol. I. Tecnos, Madrid, 1997.

MARTÍN QUERALT, J., *Estudio preliminar* a la obra de Vanoni, E., *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. IEF, Madrid, 1974, pág. 53 y ss.

- “La división de funciones en el ámbito del ordenamiento jurídico tributario”, *REDF*, nº 9, 1976, págs. 5-30.
- “Incidencia de la nueva Constitución española en las responsabilidades de la Administración de la Hacienda Pública”, en *Hacienda y Constitución*. IEF, Madrid, 1979, pág. 407 y ss.
- “La Constitución española y el derecho financiero”, *HPE*, 1980, pág. 122 y ss.
- *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*. Civitas, Madrid, 1983.
- “La singular constitucionalidad de las leyes tributarias”, *Ciss Com.*, nº 82, 1990, pág. 46 y ss.
- “Interpretación de normas tributarias y derecho constitucional”, *CT*, nº 64, 1992, pág. 55 y ss.
- “La tutela administrativa y jurisdiccional del contribuyente”, en las Actas del Convegno di *Studi L'accertamento tributario nella Comunità Europea: l'esperienza spagnola*. Università degli Studi di Bologna, 19 Giugno 1992.
- “Recurso de amparo en materia tributaria. (Acotaciones al Auto del Tribunal Constitucional de 22 de febrero de 1993)”, *Palau 14*, nº 18, 1992, págs. 129-137.
- “La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria”, *TF*, nº 32, 1993.
- “La potestà tributaria”, en la obra colectiva dirigida por A. Amatucci, *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I. Cedam, Padova, 1994.
- “Art. 42 IRPF. Normas para la determinación del rendimiento neto”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del IRPF y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez. Aranzadi, 1995.
- “La primacía del derecho en las relaciones entre la Hacienda Pública y los contribuyentes”, *Lección de Apertura de Curso Académico 1995-96*, Universidad de Valencia, Servei de Publicacions, Valencia, 1995.
- *Prólogo* a la obra de García Prats, F. A., *El Establecimiento Permanente*. Tecnos, Madrid, 1996.
- “Las cosas son como son”, *TF*, nº 63, 1996, pág. 4 y ss.
- “Las medidas cautelares en el ámbito tributario”, *TF*, nº 67, 1996, pág. 4 y ss.
- “Hacia un nuevo procedimiento sancionador tributario”, *TF*, nº 68, 1996, pág. 4 y ss.
- “Derechos y garantías del contribuyente... y de la Hacienda Pública”, *TF*, nº 78, pág. 4 y ss.
- “Escribir en el agua...”, *TF*, nº 85, 1997, pág. 3 y ss.
- “Los registros de almacenes, locales comerciales y fábricas en el proceso tributario-penal”, *TF*, nº 89, 1998, págs. 3-6.
- “La ejecución de sentencias en el orden contencioso-administrativo”, *TF*, nº 95-96, 1998, págs. 3-7.
- “Una genialidad reglamentaria”, *TF*, nº 97, 1998, págs. 3-6.
- *Prólogo* a la obra de la Alguacil Marí, M. P., *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores*. Editorial Diálogo, Valencia, 1999



MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, Madrid, 1998.

MARTÍN QUERALT, J., y MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "La política fiscal europea", en el volumen colectivo *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*. Vol. III. Civitas, Madrid, 1986.

MASSERINI, V., "È vero che l'automobile non costituisce domicilio costituzionalmente tutelato?", *Il Foro Italiano*, nº 4, 1979, págs. 156-163.

MASSÓ GARROTE, M. F., "Nota jurisprudencial sobre los aspectos constitucionales de la inviolabilidad del domicilio a la luz de la nueva regulación procesal y material", *Revista de las Cortes Generales*, nº 29, 1993.

MASTROPAOLO, F., "Riserbo e segreto delle associazioni non riconosciute e associazioni segrete", en *Il Riserbo e la notizia. Atti del Convegno di Studio, Università di Macerata*. Edizioni Scientifiche Italiane, 1983, págs. 249-256.

MATIA PORTILLA, F. J., "Derecho comunitario y Derecho nacional: la protección de la inviolabilidad de domicilio", *RGD*, nº 573, 1992, págs. 5165-5229.

- *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*. Mc Graw Hill, Madrid, 1997.

MAUNZ, TH., "Comentario al artículo 13 GG", en *Maunz-Dürig-Herzog-Scholz*, II, entrega 19, septiembre de 1981.

MAZZIOTTI DI CELSO, M., "Diritti sociali", *Enc.Dir.*, vol. XII, Milano, 1964, pág. 805 y ss.

- "Principi supremi dell'ordinamento costituzionale e forma di Stato", *Diritto e Società*, nº 3, 1996, págs. 303-323

MEDINA GUERRERO, M., *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*. Mc Graw Hill. Madrid, 1996.

MENÉNDEZ MORENO, A., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración", en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997

MEUCCI, G. P., "La libertà domiciliare", en la obra colectiva *La pubblica sicurezza*, a cura di P. Barile, en *Atti del Congresso celebrativo del centenario delle leggi amministrative di unificazione*, Neri Pozza, Vicenza, 1967.

MEZZANOTTE, C., "L'ospite 'semimportuno' dinanzi alla Corte Costituzionale: note in tema di rilevanza e di libertà domiciliare", *Giu. Cost.*, 1970, págs. 2119-2129.

- "Il giudizio sulle leggi", *Le ideologie del Costituente*. Giuffrè, Milano, 1979.

MICALI, S., "La tutela del contribuente tra interesse pubblico alla conoscenza e diritto alla riservatezza", *Dir.Pra.Tri.*, nº 5, 1995, pág. 1425 y ss.

MICHELI, G. A., "Profili critici in tema di potestà di imposizione", *RDFSF*, 1964-I, pág. 3 y ss.,

- "Premesse per una teoria della potestà di imposizione", *RDFSF*, 1967-I, pág. 264 y ss.

MIGUEL CANUTO, E. de, "La igualdad en la aplicación de la ley en la jurisprudencia constitucional", *Ciss, com.*, nº 32, 1986, pág. 34 y ss.

- "El procedimiento para sancionar las infracciones graves por la Inspección de los Tributos: algunos aspectos", *TF*, nº 98, 1999, págs. 51-73.

MIRANDA, J., "Introduction a l'etude des droits fondamentaux", *La Justice constitutionnelle au Portugal*. Economica, París, 1989, págs. 161-175.

MODUGNO, F., Voz "Norme singolari, speciali, eccezionali", *Enc.Dir.*, XXVIII, Milano, 1978, pág. 514 y ss.

- "Funzione", *Enc.Dir.*, Vol. XVIII. Giuffrè, pág. 301 y ss.

- "La funzione legislativa complementare della Corte Costituzionale", *Giu. Cost.*, 1981, pág. 1646 y ss

- "I 'nuovi diritti' nella Giurisprudenza Costituzionale. Giappichelli. Torino, 1995.

MOLINA NAVARRETE, C., *Persona jurídica y disciplina de los grupos de sociedades*. Publicaciones del Real Colegio de España. Bolonia, 1995.

MOLINIER, J., "L'évolution du régime des procédures fiscales de 1983 à 1987", *RFFP*, nº 22, 1988, pág. 104 y ss.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A., "Novedades introducidas por la Ley 25/1995, de 20 de julio, en materia recaudatoria", *TF*, nº 61.

- "Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias", *TF*, nº 103, 1999, págs. 49-59.

MORALES PRATS, F., *La tutela penal de la intimidad: privacy e informática*. Destino, Barcelona, 1984.

MORILLO MÉNDEZ, A., "Función inspectora y función comprobadora en el ámbito tributario", *XXX SEDF* con el título *El IVA y la Inspección de Hacienda*. IEF, Madrid, 1984, págs. 625-646.

- "El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios cautelares", *RIF*, nº 29, 1998, págs. 9-40.

MOROTE SARRIÓN, J., "Inviolabilidad del domicilio y derecho a la intimidad", *Sobre la Intimidad*. Fundación Universitaria San Pablo CEU, Valencia, 1996, págs. 153-182.

MORTATI, C., "Articolo 1", *Commentario alla Costituzione*, obra de varios autores, a cura di G. BRANCA. Zanichelli-Del Foro, Bologna-Roma, 1977.

MOSCHETTI, F., "I processi verbali tributari: atti di certezza pubblica o dichiarazioni di giudizio?", *Rass.Trib.*, 1979-I, pág. 65 y ss.

- "Impugnabilità innanzi alle commissioni tributarie del verbale di violazioni IVA per illegittimità - determinazione della pena definibile in via breve", *RDFSF*, 1978-II, pág. 105 y ss.

- "Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino", en la obra de AA.VV., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, págs. 43-79.

- Participación en el *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da Amatucci. Cedam, Padova, 1994, pág. 231 y ss.

- *La capacità contributiva*. Cedam, Padova, 1993.

MOTZO, G., "Contenuto ed estensione della libertà domiciliare", *Rassegna di diritto pubblico*, 1954, II, págs. 507-514.

NANIA, R., *La libertà individuale nella esperienza costituzionale italiana*. Giappichelli, Roma, 1989.

NASO, E., *La Costituzione italiana nell'interpretazione della Corte Costituzionale. Commento sistematico*. Ed. Pem, Roma, 1971, págs. 326-331.

NAVARRO FAURE, A., *El domicilio tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1994.

NAVAS VÁZQUEZ, R., "Algunos problemas de la codificación financiera en la actualidad", *REDF*, nº 76, 1992, págs. 619-651.

NAWIASKY, H., *Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*, trad. de Ramallo Massanet, IEF, Madrid, 1982.

NIETO GARCÍA, A., "Peculiaridades jurídicas de la norma constitucional", *RAP*, nº 100-102, 1983.

- "Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria", *RAP*, nº 112, 1987.

NOGUEROLES PEIRÓ, N., "La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional", *REDA*, nº 52, 1987.

- "La intimidad y los datos económicos", *Sobre la intimidad*. Fundación Universitaria CEU San Pablo, Valencia, 1996, págs. 183-214.

NÚÑEZ PÉREZ, G., "La actividad administrativa de comprobación tributaria", *REDF*, nº 53, 1987, págs. 39-96.

ORLANDO, V. E., *Principios de Derecho Administrativo*. Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid, 1978. Traducción al castellano de Alvaro Rodríguez Bereijo.

ORÓN MORATAL, G., "La inviolabilidad del domicilio de personas jurídicas en la actuación de la Administración Tributaria (Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de Octubre de 1985)", *Ciss Com.*, nº 28, 1986, pág. 33 y ss.

- "Recaudación: embargo de bienes (arts. 131, 132 y 133)", *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*. IEF, Madrid, 1991.

- "Declaración de inconstitucionalidad del art. 130 de la Ley General Tributaria (Aspectos más importantes)", *RTT*, nº 17, 1992, págs. 101-114.

- "Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir", en la obra colectiva *El sistema económico en la Constitución económica*. XV Jornadas de Estudio de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia. Vol. II. Madrid, 1994, págs. 1589-1602.

- "Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario", *REDF*, nº 97, 1998, págs. 53-96.

OTTAVIANO, V., "Poteri dell'Amministrazione e principi costituzionali", *Riv.Trim.Dir.Pubbl.*, 1964, págs. 912-929.

PACE, A., *Problemativa delle libertà costituzionali*, Lezioni (Parte Generale y Parte Speciale I). Cedam, Padova, 1985 y 1992.

- "La garanzia dei diritti fondamentali nell'ordinamento costituzionale italiano: il ruolo del legislatore e dei giudici 'comuni'", en *Nuove dimensioni nei diritti de libertà*, *Scritti in onore di P. Barile*, Cedam, Padova, 1990, págs. 109-126, y también en la *Riv.Trim.Dir.Proc.Civ.*, 1989, pág. 685 y ss.

- "Diritti 'fondamentali' al di là della costituzione", *Riv. Politica del Diritto*, 1993, págs. 3-11.

PALAO TABOADA, C., "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español", estudio preliminar al volumen III de la traducción española de la obra de A. Berliri, *Principios de Derecho Tributario*. ADE, Madrid, 1974.

- "Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal", *Anales de Moral Social y Económica*, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, nº 38, vol. II, 1975, pág. 715 y ss.

- “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en la obra colectiva *Estudios en homenaje al profesor Federico de Castro. Tomo II. Tecnos-INEJ*, Madrid, 1976, pág. 375-426.
  - “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, en el volumen colectivo *Hacienda y Constitución*. IEF, Madrid, 1979, págs. 277-320.
  - Estudio preliminar y traducción de la *Ordenanza tributaria alemana*. IEF, Madrid, 1980.
  - “Reglamento de la Inspección. Una disposición tardía e insuficiente”, *GF*, nº 37, 1986, pág. 125 y ss.
  - “La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites”, en *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Vol. II, MEH, Madrid, 1987, pág. 912 y ss. También en *GF*, nº 45, 1987.
  - “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, en *Comentarios a la LGT y Líneas para su reforma*. Libro homenaje al profesor Sainz de Bujanda. IEF, Madrid, 1991, págs. 1449-1482.
  - Ponencia nacional española sobre el “Intercambio de información en el marco de la asistencia mutua”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. LXXVb, 1991, pág. 295 y ss.
  - “Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de ‘Gestión, Recaudación e Inspección’ en la nueva Ley General Tributaria”, *CT*, nº 63, 1992, págs. 99-105.
  - “I poteri di controllo, le prove, le presunzioni, le deroghe al segreto bancario”, en las Actas del Convegno sobre *L'accertamento tributario nella Comunità europea: l'esperienza spagnola*, celebrado en la Università degli Studi di Bologna, 19 giugno 1992.
  - “La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria”, *CT*, nº 69, 1994, págs. 47-56.
  - “Lo ‘blanco’ y lo ‘duro’ del proyecto de ley de derechos y garantías de los contribuyentes”, *Revista de contabilidad y tributación*, nº 38, 1997, págs. 3-39.
  - “La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”, *REDF*, nº 100, 1998, págs. 533-547.
- PALADIN, L., “La tutela delle libertà fondamentali offerta dalle Corti Costituzionali europee: spunti comparatistici”, en la obra colectiva *Le garanzie giurisdizionale dei diritti fondamentali*. Scritti in memoria di Antonino de Stefano. Giuffrè, Milano, 1990, págs. 113-127.
- PALLEY, C., *The United Kingdom and human rights*. Stevens and Sons. London, 1991.
- PAPPERMAN, E., “Comentarios al artículo 13 GG”, en *Grundgesetz-kommentar*, de I. VON MÜNCH, I, Munich, 1981, págs. 54-568.
- PARDO FALCÓN, J., “Los derechos del artículo 18 de la Constitución española en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *REDC*, nº 34, 1992, págs. 141-178.
- PAREJO ALFONSO, L., “El contenido esencial de los derechos fundamentales en la jurisprudencia constitucional: a propósito de la STC de 8 de abril de 1981”, *REDC*, nº 3, 1981, págs. 169-190.
- *Estado Social y Administración Pública. Los postulados de la reforma administrativa*. Civitas, Madrid, 1983.
  - “Los valores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en el *Libro homenaje al profesor José Luis Villar Palasí*. Civitas, Madrid, 1989, págs. 923-975.
  - “La eficacia como principio jurídico de actuación de la Administración Pública”, *Documentación Administrativa*, nº 218-219, 1989, pág. 15 y ss.

- *Crisis y renovación en el Derecho Público*. CEC, Madrid, 1990.
- "Constitución y valores del ordenamiento", en la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución española*. Homenaje al Profesor E. García de Enterría. Vol. I. Civitas, Madrid, 1991, págs. 28-133.
- "El Derecho fundamental a la intimidad", en la obra dirigida por J. M. Sauca, *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Universidad Carlos III-BOE, Madrid, 1994, págs. 293-310.
- "El derecho fundamental a la intimidad y sus restricciones", en la obra colectiva *Perfiles del derecho constitucional a la vida privada y familiar*. CGPJ, Madrid, 1997, pág. 18 y ss.
- PECES-BARBA MARTÍNEZ, G., "Seguridad jurídica y solidaridad como valores de la Constitución Española", en la obra colectiva *Funciones y fines del Derecho, Estudios en Honor del Profesor Mariano Hurtado Bautista*. Universidad de Murcia, 1992, págs. 247-272.
- "Diritti e doveri fondamentali", *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, págs. 139-159.
- *Curso de Derechos Fundamentales. Teoría general*. Con la colaboración de De Asís Roig, R., Fernández Liesa, C. R. y Llamas Cascón, A., Universidad Carlos III-BOE. Madrid, 1995.
- PECES MORATE, J. E., "La ejecución administrativa y la inviolabilidad del domicilio", *RPJ*, nº 13, 1984, págs. 85-88.
- PECHLER, E., y VAN RIJN, A., "Taxpayers' protection in five member countries of the european union", *EC Tax Review*, 1977-2, pág. 116-120.
- PEDRAZA BOCHONS, J. V., "Competencia para las liquidaciones derivadas de actuaciones inspectoras", *Revista Valenciana d'Estudis Autònoms*, nº 1, 1985, págs. 189-204.
- "Ordenación temporal de las actuaciones de la Inspección de los tributos", *REDF*, nº 73, 1993, págs. 23-45.
- PEDRAZ PEÑALVA, E., y ORTEGA BENITO, V., "El principio de proporcionalidad y su configuración en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y literatura especializada alemanas", *RPJ*, nº 17, págs. 69-98.
- PEÑA VELASCO, G. de la, "La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo art. 123 LGT)", *Impuestos*, nº 1, 1996, pág. 7 y ss.
- PEPE, E., "Profili costituzionali delle ispezione tributarie e garanzie del contribuente", *Riv. Il Fisco*, 1990, pág. 826-833.
- PEREZAGUA CLAMAGIRAND, *La prueba en Derecho Tributario español*. IEF, Madrid, 1975.
- PÉREZ DE AYALA, J. L., "Potestad administrativa y relación tributaria", *RDFHP*, nº 79, 1969.
- "La potestad de imposición y la relación jurídica: las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en su moderna doctrina", *RDFHP*, nº 86, 1970.
- "La soggettività tributaria", en la obra colectiva dirigida por A. Amatucci, *Trattato di Diritto Tributario*. Vol. II. Cedam, Padova, 1994, pág. 371 y ss.
- PÉREZ LUÑO, A. E., "La interpretación de la Constitución", *Revista de las Cortes Generales*, nº 1, 1984.
- *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*. Tecnos, Madrid, 1991.
- "Dilemas actuales de la protección de la intimidad", en el volumen a cargo de J. M. Sauca, *Problemas actuales de los derechos fundamentales*. Universidad Carlos III-BOE. Madrid, 1994, págs. 311-337.

- "Derechos humanos y constitucionalismo en la actualidad: ¿continuidad o cambio de paradigma?", en la obra colectiva por él coordinada, *Derechos humanos y constitucionalismo en el tercer milenio*. Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 11-52.

PÉREZ ROYO, J., "La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el Estado Social", *REDC*, nº 10, 1984, págs. 157-181.

- *Tribunal Constitucional y división de poderes*. Tecnos, Madrid, 1988.

PÉREZ ROYO, F., "El principio de legalidad tributaria en la Constitución", *Estudios sobre el proyecto de Constitución*. CEC, Madrid, 1978.

- "Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional", en el volumen colectivo *Hacienda y Constitución*. IEF, Madrid, 1979, págs. 13-50

- "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria", *REDC*, nº 13, 1985.

- "El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación", *REDF*, nº 100, 1998, págs. 575-592.

PÉREZ ROYO, F., y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Aranzadi, Pamplona, 1996.

PESCATORE, P., en su estudio "Les droits de l'homme et l'intégration européenne", *Cahiers de Droit Européen*, nº 6, 1969, pág. 656 y ss.

- "The protection of Human Rights in the European Communities", *Common Market Law Review*, 1972, pág. 73 y ss.

PEZZINGA, A., "La visita nel procedimento di accertamento tributario", *Boll.Trib.d'inf.*, nº 13, 1987, págs. 1030-1032.

- "Cooperazione tra Stati in materia fiscale. Verifiche simultanee internazionali", *Riv. Il Fisco*, 1990, pág. 4984 y ss.

PEZZOTTI, F., "Gli accessi della polizia tributaria presso gli studi professionali", *Riv. Il Fisco*, nº 25, 1987, págs. 4048-4057.

PHILIP, L., "Le droit constitutionnel des finances publiques", *RFFP*, nº 7, 1984, pág. 130 y ss.

- "Réflexions, à partir d'un cas pratique, sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale", *RFFP*, nº 15, 1986, pág. 131 y ss.

- *Droit Fiscal Constitutionnel*. Economica, París, 1990.

PISTONE, A., *La giuridificazione tributaria in rapporto agli altri rami del diritto*. Cedam, Padova, 1994.

PITA GRANDAL, A. M., "La atribución de competencia sen materia de comprobación e investigación tributaria", *REDF*, nº 92, 1996, pág. 625 y ss.

- *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 1998.

PLAZA ARRIMADAS, L., "La inviolabilidad del domicilio", *REVL*, nº 216, 1982, pág. 687 y ss.

POLLARI, N. y GRAZIANO, G., "L'accesso negli studi professionali per fini fiscali", *Riv. Il Fisco*, nº 11, 1992, págs. 2915-2920.

PONT I CLEMENTE, J. F., "Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección Tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador", *RTT*, nº 27, 1994, pág. 80 y ss.

PONT MESTRES, M., "Examen de la Sentencia del Tribunal Constitucional, de 26 de abril de 1990, sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria", *RTT*, nº 9, 1990, pág. 11 y ss.

- "Comprobación e Investigación", *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*. IEF, Madrid, 1991, pág. 1411 y ss.

- "Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y de sus garantías ante la inspección", *RDFHP* nº 241, 1996, págs. 533-565.

PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J. F., *Análisis de la Ley 25/1995, de modificación parcial de la LGT*. Civitas, Madrid, 1995.

PORCARO, G., "Vizi oggettivi dell'attività istruttoria e spontaneità nella esibizione di documenti", *Rass.Trib.*, 1998, pág. 520 y ss

PRIETO SANCHIS, L., "El sistema de protección de los derechos fundamentales: el artículo 53 Constitución española", *Anuario de Derechos Humanos*, nº 2, 1983, pág. 405 y ss..

- "Los valores superiores del ordenamiento jurídico y el Tribunal Constitucional", *Revista Poder Judicial*, nº 11, 1984, pág. 86 y ss.

PUEYO MASÓ, J. A., "Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria. El RD de 12 de febrero de 1982", *HPE*, nº 75, 1982, pág. 156 y ss.

- "Comentario al art. 141 de la LGT", *Comentarios a la reforma de la LGT*. Edersa, Madrid, 1985, pág. 234 y ss.

PUHL, T., "Le procedure e i metodi di accertamento tributario alla luce dei principi costituzionali", *Relazione al Convegno su L'accertamento tributario nella Comunità Europea: l'esperienza della Repubblica Federale tedesca*, tenuto il 7 giugno 1991 presso la Facoltà di Giurisprudenza di Bologna. Giuffrè, Milano, 1997, págs. 1-28.

PUIG FERRIOL, L., "Cuestiones en torno al domicilio civil de las personas", *Revista de Derecho Privado*, 1978, págs. 235-252.

QUADRA-SALCEDO, "La ley en la Constitución: las leyes orgánicas", *REDA*, nº 24, 1980.

QUERALT JIMÉNEZ, J. J., "La inviolabilidad domiciliaria y los controles administrativos. Especial referencia a las empresas", *REDC*, nº 30, 1990, pág. 83 y ss.

- *Derecho Penal. Parte Especial*. Ed. J. M. Bosch, Barcelona, 1996.

QUEROL GARCÍA, M. T., *Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda*. Deusto, Bilbao, 1991.

QUINTANA LÓPEZ, T., "Un paso más hacia la delimitación de la inviolabilidad del domicilio en nuestro Derecho", *REALA*, nº 229, 1986, pág. 145 y ss.

- "La autorización judicial: garantía de la inviolabilidad de domicilio y límite de ejecución forzosa de los actos administrativos", *REVL*, nº 224, 1984, págs. 543-547.

RAMALLO MASSANET, J., "La elaboración corporativa del Derecho Tributario en América Latina", *REDF*, nº 33, 1982, pág. 53 y ss.

- "Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, nº 46, vol. XVII, pág. 7 y ss.

- "Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria", *CT*, nº 67, 1993, págs. 101-121.
- "Condicionamientos constitucionales de la codificación tributaria", en la obra compilada por González García, *Principios constitucionales tributarios*. Universidad Autónoma de Sinaloa-Universidad de Salamanca. México, 1993, pág. 47 y ss.
- "El derecho tributario en España desde el punto de vista académico", *CT*, nº 78, 1996, pág. 170 y ss.
- "1974/1998: la evolución doctrinal del Derecho financiero en España", *REDF*, nº 100, 1998, págs. 727-742.
- RENOUX, T, *Le Conseil Constitutionnel et l'autorité judiciaire*. Puam-Economica, coll. Droit public positif, París, 1984.
- RIGAUX, F., "L'élaboration d'un 'Right of privacy' par la jurisprudence américaine", *Revue Internationale de Droit Comparé*, nº 4, 1980.
- *La protection de la vie privée et des autres biens de la personnalité*. Bruylant-LGDJ, Bruxelles-Paris, 1990.
- RIVERO, J., "Les 'principes fondamentaux reconnus par les lois de la République': une nouvelle catégorie constitutionnelle", en *Recueil Dalloz Chronique*, 1972, pág. 265 y ss.
- *Le Conseil Constitutionnel et les libertés*. Economica-Puam, París, 1987.
- RODOTÀ, S., "La privacy tra individuo e collettività", *Pol.Dir.*, 1975, pág. 545 y ss.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. IEF, Madrid, 1976.
- "La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública", *Revista Sistema*, nº 53, 1983.
- "El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *REDC*, nº 36, 1992, págs. 9-68.
- Prólogo de la obra *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, de ZORNOZA PÉREZ, J. J., Civitas, Madrid, 1992.
- "Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en la obra colectiva *El sistema económico en la Constitución económica*. XV Jornadas de Estudio de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia. Vol. II. Madrid, 1994, págs. 1285-1348.
- "Constitución y Tribunal Constitucional", *REDA*, nº 91, 1996, págs. 367-384.
- "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", *REDF*, nº 100, 1998, págs. 593-626.
- "Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición", en la obra colectiva *Garantías constitucionales del contribuyente*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pág. 127 y ss.
- RODRÍGUEZ PANIAGUA, J. M., "Derecho constitucional y derechos humanos en la revolución norteamericana y en la francesa", *REDC*, nº 19, 1987, pág. 58 y ss.
- ROJO AJURIA, L., "La tutela civil del Derecho a la intimidad", *Anuario de Derecho Civil*, 1986, págs. 133-150.
- ROMANO, ANTONIO A., "Il riconoscimento costituzionale dei diritti (Alcune considerazioni sul sistema dei diritti fondamentali)", en la obra *I diritti fondamentali oggi*. Cedam, Padova, 1995, pág. 230 y ss.
- ROMBOLI, R., "Il significato essenziale della motivazione per le decisioni della Corte Costituzionale in tema di diritti di libertà pronunciate a seguito di bilanciamento tra valori costituzionali contrapposti", en *Libertà e*



*giurisprudenza costituzionale*. Seminario svoltosi a Ferrara, 21 giugno 1991. Giappichelli, Torino, 1992, págs. 206-220.

ROMERO MORENO, J. M., *Proceso y derechos fundamentales en la España del Siglo XIX*. CEC, Madrid, 1983.

ROSSI, E., "Brevi considerazioni in ordine al rapporto tra tutela dei diritti individuali e garanzia delle formazioni sociali alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Costituzionale", en *Libertà e giurisprudenza costituzionale*. Giappichelli, Torino, 1992, págs. 198-205.

ROZAS VALDÉS, J. M., "La inviolabilidad del domicilio en la Constitución española y los poderes de la Comisión en materia de verificación", *Noticias CEE*, nº 30, 1987, pág. 51 y ss.

RUBIO LLORENTE, F., y ARAGÓN REYES, M., "La jurisdicción constitucional", en *La Constitución Española de 1978*, estudios sistemáticos dirigidos por los profesores A. Predieri y E. García de Enterría. Madrid, 1980.

RUBIO LLORENTE, F. y otros, "La Constitución como fuente del Derecho", *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. I, IEF, Madrid, 1979, pág. 49 y ss.

- "La jurisdicción constitucional como forma de creación de Derecho", *REDC*, nº 22, 1988, págs. 5-51.

- *La forma del Poder*. CEC, Madrid, 1993.

- "Problemas de la interpretación constitucional", *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, nº 3 y 4, págs. 35-46.

RUIZ-JARABO, D., "Técnica jurídica de protección de los derechos humanos en la Comunidad Europea", *Revista de Instituciones Europeas*, 1990, pág. 151-182.

RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto Bancario y Hacienda Pública*. Civitas, Madrid, 1988.

RUIZ MIGUEL, C., *El derecho a la protección de la vida privada en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*. Civitas, Madrid, 1994.

- *La configuración constitucional del derecho a la intimidad*. Tecnos, Madrid, 1995.

- *La ejecución de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos: un estudio sobre la relación entre el derecho nacional y el internacional*. Tecnos, Madrid, 1997.

RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE, J. I., en el comentario al artículo 33 y 34 de la obra colectiva *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Francis Lefebvre, Madrid, 1998.

RUSSO, C., "Article 8, paragraphe 1", *La Convention Européene des Droits de l'Homme. Commentaire article par article*. Economica, París, 1995.

SACCHETTO, C., "L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche 'incrociate' internazionali", *Boll.Trib.d'inf.*, nº 7 y 8, 1990, págs. 487-501 y 563-570.

- "Indagini tributarie e legislazioni straniere sul segreto bancario", *Riv. Il Fisco*, nº 36, 1996, págs. 9296-9308.

SAINZ DE BUJANDA, F., "Estado de Derecho y Hacienda Pública", *HPE*, nº 47, 1951.

- "La gran paradoja de la LGT", *RDFHP*, nº 54, pág. 269 y ss.

- *Hacienda y Derecho*. IEP, Madrid, seis volúmenes, publicados entre 1955 a 1973.

- *Sistema de Derecho Financiero*, I. "Introducción", Vol. 2º, Madrid, 1985.

- *Notas de Derecho Financiero*, T. I., Vol. 3. Seminario de Derecho Financiero Universidad Complutense, Madrid, 1968-1977.

- "Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria", *CT*, nº 62, 1992, págs. 103-112.

- *Lecciones de Derecho Financiero*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, 1993.

SAINZ MORENO, F. y HERREO PADURA, M., *Constitución Española. Trabajos Parlamentarios*. 2ª ed., IV volúmenes. Madrid, 1989.

SAINZ MORENO, J., *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Civitas, Madrid, 1976.

SALAS HERNÁNDEZ, J., "La protección de los derechos fundamentales por los Tribunales ordinarios y por el Tribunal Constitucional", en la obra colectiva *Libro Homenaje al profesor José Luis Villar Palasí*. Civitas, Madrid, 1989, págs. 1183-1192

SALVINI, L., *La partecipazione dal privato all'accertamento*. Cedam, Padova, 1984 y en 1990.

- "Accesso e ispezione negli studi professionali", *Riv.Dir.Trib.*, 1992, I, pág. 26 y ss.

SÁNCHEZ GARCÍA, N., "Inspección. Lugar", *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, Libro homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda, vol. II, IEF, Madrid, 1991, pág. 1665 y ss.

SÁNCHEZ MORÓN, M., "Notas sobre la función administrativa en la Constitución española", *La Constitución española de 1978*. Estudio sistemático dirigido por A. PREDIERI y GARCÍA DE ENTERRÍA, Civitas, Madrid, 1980, pág. 618 y ss.

- "El Derecho a la tutela efectiva como límite a la ejecutividad de los actos administrativos (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 5ª, de 17 de Julio de 1982)", *REDA*, nº 35, 1982, pág. 669 y ss.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., "El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria (I y II)", *QF*, nº 4 y 5, 1995, y también en *RGD*, nº 615, 1995, págs. 12913-12983.

SÁNCHEZ RAMÍREZ, C., "La función investigadora de la Administración Tributaria", *GF*, nº 81, 1990, pág. 169 y ss.

SÁNCHEZ SERRANO, L., "En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos", *REDF*, nº 3, 1974.

- "Los españoles, ¿súbditos fiscales?", *Impuestos*, nº 7 y 8, 1992.

- *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*. Marcial Pons, Madrid, 1997.

SANTAMARIA, B., "La perquisizione in materia tributaria", *RDFSF*, 1973, pág. 464 y ss.

- "Attività ispettiva e tutela del contribuente", *Dir.Pra.Tri.*, 1980, II, pág. 657-672.

- "I poteri ispettivi della polizia tributaria", *Dir.Pra.Tri.*, 1981, II, págs. 968-982.

- "Accessi, ispezioni e verifiche" (Diritto tributario). *Enc.Giur. Treccani*, vol. I, Roma, 1988, págs. 1-5.

- *Le ispezioni tributarie*, 3ª ed. Giuffrè, Milano, 1993.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A., "Sobre el derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables", *REDC*, nº 15, 1985, pág. 159 y ss.

- "Las leyes orgánicas: Notas en torno a su naturaleza y procedimiento de elaboración", *Revista de Derecho Político de la UNED*, nº 4, 1979, pág. 39 y ss.

SANZ GANDASEGUI, F., "La ejecución de los actos administrativos que requieren entrada en domicilio", *Boletín Informativo del Ministerio de Justicia*, nº 1688, 1993, págs. 144-154.

SCHERMERS, H. G., "The New European Court of Human Rights", *Common Market Law Review*, nº 35, 1998, págs. 3 y ss.

SCHIAVOLIN, R., "Le 'richieste di informazioni' della polizia tributaria e la tutela cautelare del giudice amministrativo ordinario" *Riv. Il Fisco*, nº 33, 1988 págs. 5074-5080.

- "Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario", *RDFSF*, 1991, págs. 34-44.

- "Appunti sulla nuova disciplina delle indagini bancarie", *Riv.Dir.Trib.*, 1992-I.

- "Segreto (segreto bancario-diritto tributario)", *Enc.Giur. Treccani*, Vol. XXVIII, Roma, 1992. (Y en *Riv.Dir.Trib.*, 1993, I, pág. 1129).

- "Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria", *Riv.Dir.Trib.*, nº 9, 1994, I, pág. 913 y ss.

- voz "Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria", *Digesto delle discipline privatistiche, sez. Comm.*, vol. XI, 1995, pág. 193 y ss.

- "Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni", *Riv.Dir.Trib.*, nº 10, 1996, págs. 913-932.

SCHNEIDER, H. P., "Carattere e funzione dei diritti fondamentali nello Stato Costituzionale democratico", *Diritto e Società*, 1979, págs. 197-232.

- "Peculiaridad y función de los derechos fundamentales en el Estado constitucional democrático", *REP*, nº 7, 1979, págs. 7-35.

- "Principi costituzionali e problematica delle libertà nella Germania Federale", en la obra colectiva a cura de L. Elia, *La libertà personale*, UTET, Torino, 1977, págs. 47-84.

SCHUTTER, O., "La nouvelle Cour européenne des droits de l'homme", *Cahiers de Droit Européen*, nº 3-4, 1998, págs. 319 a 352.

SEMPERE RODRÍGUEZ, C., "Comentarios al artículo 18 Constitución Española", *Comentarios a las Leyes Políticas. La Constitución Española de 1978*, dirigidos por Alzaga Villaamil. Edersa, T. II, Madrid, 1987, págs. 425-465.

SERRANO ALBERCA, J. M., "Artículo 18.2 CE", en la obra dirigida por Garrido Falla, *Comentarios a la Constitución española*. Civitas, Madrid, 1985, pág. 365 y ss.

SERRANO ANTÓN, F., "Estrategia y desarrollo de los sistemas tributarios en la Unión Europea", *QF*, nº 9, 1998, págs. 49-54.

SCHICK, W., "Il procedimento nel diritto tributario", en la obra colectiva *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. Amatucci, vol. III. Cedam, Padova, 1994, págs. 69-87.

SILVESTRI, G., "Linguaggio della Costituzione e linguaggio giuridico: un rapporto complesso", *Quaderni Costituzionali*, nº 2, 1989, pág. 251 y ss.

SIMÓN ACOSTA, E., *El derecho financiero y la ciencia jurídica*. Studia Albortiana. Bologna, 1985.

- "La legge tributaria", en la obra colectiva dirigida por A. Amatucci, *Trattato di Diritto Tributario*. Cedam, Padova, 1994.

SOLER ROCH, M. T., "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *REDF*, nº 25, 1980.

- "Artículo 130", en la obra colectiva *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Vol. II. Edersa, Madrid, 1983.

- "Deberes Tributarios y Derechos Humanos", *RTT*, nº 30, 1995, pág. 101 y ss.

- "Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España", *REDF*, nº 97, 1998, págs. 7-23.

SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, J. J., "Libertad de expresión desde la teoría de los derechos fundamentales", *REDC*, nº 32, pág. 73 y ss.

- "Algunas cuestiones básicas de la teoría de los derechos fundamentales", *Revista de Estudios Políticos*, nº 71, 1991, pág. 88 y ss.

SOSA WAGNER, F., "Ejecución forzosa e inviolabilidad del domicilio", *REDA*, nº 14, 1977, pág. 481 y ss.

- "Aproximación al tema de las leyes orgánicas", *REDA*, nº 21, 1979, pág. 202 y ss.

SPAZIANTE, "Le verifiché fiscali simultanee", *Riv. Il Fisco*, 1997, nº 43, pág. 12746 y ss.

STASSANO, G., "Attuazione del contraddittorio e diritto del contribuente alla difesa in sede di attività investigative ed istruttorie (Accessi, ispezioni e verifiché) svolte dagli uffici IVA e dalla polizia tributaria", *Boll.Trib.d'inf.*, nº 21, 1973, págs. 1818-1823.

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE, proyecto de ley presentado por el Ministro delle Finanze al Consejo de Ministros el 8-8-1996. "Disposizioni di legge in materia di statuto del contribuente", *Tributi*, Giugno-Dicembre, 1996, págs. 982-986.

STEFANI, G., "La Costituzione fiscale e la tutela dei contribuenti italiani", *Boll.Trib.d'inf.*, nº 21, 1994, págs. 1547-1550.

STENDARDI, G. G., "Un insospettato riflesso dell'art. 14 della Costituzione", *Il Foro padano*, 1950, pág. 14 y ss.

STERN, K., *Derecho del Estado de la República Federal Alemana*. CEC, Madrid, 1987.

- "El sistema de los derechos fundamentales en la República Federal de Alemania", *Revista del CEC*, nº 1, 1988, págs. 261-277.

STESURI, A., "Il consenso tacito del contribuente negli accessi fiscali", *Riv. di Giu. Tri.*, nº 2, 1996, págs. 150-153.

STEVANATO, D., "I limiti soggettivi all'utilizzo ai fini fiscali di prove acquisite dalla Guardia di finanza nell'esercizio delle funzioni di polizia giudiziaria", *Rass.Trib.*, 1990, págs. 756-768.

- "Ancora sul valore probatorio del processo verbale di constatazione", *Rass.Trib.*, 1990-II, pág. 975-978.

- "Vizi dell'istruttoria e illegittimità dell'avviso di accertamento", *Rass.Trib.*, 1990, II, pág. 87 y ss.

STREET, H., "Le garanzie della libertà personale nel Regno Unito", en *La libertà personale*. A cura di L. Elia y M. Chiavario. Utet, Torino, 1977, págs. 85-136.

STUFANO, S., "Verifiche simultanee: gli accordi Italia-Usa e Italia-Austria", *Corriere Tributario*, 1995, pág. 3276 y ss.

SUAY RINCÓN, J., "La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador", *RAP*, nº 123, 1990,

TEDESCHI, V., "Domicilio, Residenza e Dimora", *Novissimo Dig.It., App.*, 1982, págs. 165-173.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *La reforma tributaria italiana*. IEF-MEH, Madrid, 1975.

- "Competencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria", en *El Tribunal Constitucional*. Vol. III. IEF, Madrid, 1981.

- "Incidencia de la Constitución de 1978 en las prerrogativas de la Administración de la Hacienda Pública", en el volumen colectivo *Hacienda y Constitución*. IEF, Madrid, 1979, pág. 585-609.

- "Procedimientos y métodos de comprobación tributaria a la luz de los principios constitucionales", en las Actas del Convegno di Studi *L'accertamento tributario nella Comunità Europea: l'esperienza Spagnola*, Università degli Studi di Bologna, 19 Giugno 1992.

- "La reforma de la gestión tributaria", *CT*, nº 68, 1993, págs. 81-93.

- "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios", *REDF*, nº 82, 1994, págs. 265-293.

- "Las funciones de los órganos de gestión tributaria. Algunas observaciones críticas", *QF*, nº 3, 1997, págs. 11-20.

- "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional", *REDF*, nº 100, 1998, págs. 691-725.

TIPKE, K., "La Ordenanza Tributaria alemana de 1977", *REDF*, nº 14, 1977, pág. 360 y ss

- TOMÁS Y VALIENTE, F., "La Constitución de 1978 y la Historia del constitucionalismo español", *Anuario de Historia del Derecho español*, 1980, pág. 722 y ss.

- "Jurisprudencia del Tribunal Constitucional español en materia de derechos fundamentales", en *Enunciazione e giustiziabilità dei diritti fondamentali nelle carte costituzionali europee. Profili storici e comparatistici*. Atti di un Convegno in onore di Francisco Tomás y Valiente, Messina, Marzo-1993. Giuffrè, Milano, 1994, págs. 123-145.

TORREL, R., *Contrôle Fiscal. Les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence*. Maxima, París, 1995.

TRAVERSO, C. E., "Riservatezza e diritto al rispetto della vita privata", *Rivista di Diritto Industriale*, 1963-II, págs. 27-43.

- *La libertà di domicilio nella Costituzione italiana*. Giuffrè, Milano, 1967.

- "La nozione di domicilio nell'articolo 14 della Costituzione", en la obra colectiva *Studi in onore di A. Amorth. Scritti di Diritto Costituzionale e altri*. Giuffrè, Milano, 1982, págs. 587-616.

TRAYTER JIMÉNEZ, J. M., "Las causas de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos", en la obra colectiva *Administración Pública y procedimiento administrativo. Comentarios a la Ley 30/1992*. Bosch, Barcelona, 1994, págs. 253-289.

UCKMAR, V., "Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el derecho tributario", *RDFHP*, nº 24, 1956, págs. 579-592.

- *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*. Cedam, Padova, 1959.

UCKMAR, V., y MARCHESELLI, A., "Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche", *Dir.Pra.Tri.*, P. I, nº 2, 1998, págs. 227-263.

VANONI, E., "Il problema della codificazione tributaria", *RDFSFS*, XIV, 1938.

- *L'unità del diritto ed il valore per il diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi*, en *Opere giuridiche*, I. Giuffrè, Milano, 1961, pág. 437 y ss.

VANZ, G., "Indagini fiscali irrituali e caratteri della 'spontanea' collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito", *Rass.Trib.*, nº 5, 1998, págs. 1387-1398.

VASSALLI, G., "La libertà personale nel sistema delle libertà costituzionali", en *Studi in onore di P. Calamandrei*, vol. V. Cedam, Padova, 1958, págs. 355-408.

VEDEL, "De l'arrêt Septfons à l'arrêt Barinstein", *JCP*, 1948, I, pág. 682 y ss.

VEGAS TORRES, J., "Autorización judicial para entrada en domicilio en procedimiento de recaudación de la Seguridad Social. Límites de la Ley de Presupuestos. Inconstitucionalidad del artículo 130 de la Ley General Tributaria", *REDT*, nº 61, 1993, págs. 789-799.

VELÁZQUEZ CUETO, F. A., "El Reglamento General de la Inspección de los Tributos: un examen de legalidad. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993)", *CT*, nº 66, 1993, pág. 121 y ss.

VELU, J., y ERGEC. *La Convention européenne des droits de l'homme*, Brussels, Bruylant, 1990.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., "Consideraciones sobre el hecho imponible", *RDFHP*, 1960, págs. 529-594.

- "Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento a la Hacienda Pública", *REDF*, nº 3, 1974, pág. 535 y ss.

- "Hacienda Pública y Administración Pública", *HPE*, nº 26, 1974.

VILLACORTA MANCEBO, L., "Aspectos de la reserva de ley en el sistema constitucional español", *Escritos jurídicos en memoria de Luis Mateo Rodríguez*. Universidad de Cantabria, 1993, págs. 519-576.

VIRGA, P., *Libertà giuridica e diritti fondamentali*. Giuffrè, Milano, 1947.

- "Ius excludendi alios' e libertà domiciliare", *Diritto e giurisprudenza*, 1950, págs. 220-223.

VOGEL, K., "La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional", *HPE*, nº 53, 1959.

- "L'influsso della giurisprudenza della Corte costituzionale nel diritto tributario vigente della Repubblica federale tedesca", *RDFSFS*, 1968, I, págs. 3-23.

VV. AA., *Cours Constitutionnelles européennes et droits fondamentaux*. Actes du seconde colloque d'Aix-en-provence 19-21 fevrier 1981, sous la directions de L. Favoreu, París, 1982.

WARREN, S. y BRANDEIS, L., "The right to privacy", *Harvard Law Review*, vol. 4, nº 5, 1890, págs. 193-220. Y la versión española traducida por Benigno PENDAS y Pilar BALSEGA con el título *El derecho a la intimidad*, Ed. Civitas, Madrid, 1995.

WILLIAMS, D., "Le procedure ed i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali", *RDFSFS*, marzo 1995-I, págs. 53-72. Relazione presentata al Convegno internazionale su *L'accertamento tributario nell'Unione europea: l'esperienza britannica*, Università di Bologna, 1994.

WISSELINK, A., "International exchange of tax information between European and other countries", *EC Tax Review*, 1997-2, págs. 108-115.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., en el prólogo a la obra de KRUSSE, H. W., *Derecho Tributario. Parte General*. Edersa, Madrid, 1978, pág. 16 y ss.

- "La protección jurídica del contribuyente y la CEE (II)", en la obra colectiva *Sistema fiscal español y armonización europea*. Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 263-297.

- "Introducción. Sistema tributario español", en la obra colectiva *Manual General de Derecho Financiero*. T. III. Comares, Granada, 1996.

- "Protección constitucional de la sujeción tributaria", en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 163-189.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., "La protección constitucional al domicilio en el ámbito tributario", *Ciss Com.*, nº 78, 1990.

ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A., LLOPIS GINER, F., DAGO ELORZA, I., *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación (Comentarios al Real Decreto 1684/1990)*. Ciss, Valencia, 1993.

ZAGREBELSKY, G., *El derecho dúctil. Ley, derecho y justicia*. Trotta, Madrid, 1997.

ZINGALI, G., Voz "Domicilio, residenza e dimora (Diritto Tributario)", *Nuovissimo Dig.It.*, IIV, Utet, Torino, 1960, pág. 203 y ss.

ZORNOZA PÉREZ, J. J., "El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales", *HPE*, nº 113, 1988, págs. 41-54.

- *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Civitas, Madrid, 1992.

