

EDJ 2010/71295

Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 1ª, S 23-4-2010, rec. 704/2004

Pte: Frias Ponce, Emilio

Resumen

Se desestima el rec. de casación formulado contra la sentencia que desestimó las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados relativos al Impuesto de Sociedades, puesto que no cabe duda alguna acerca de que la actuación inspectora tuvo lugar, en el domicilio social y oficinas de la sociedad recurrente, que estaban vinculadas con la dirección de la empresa, y en los que se guardaba la documentación de la misma.

NORMATIVA ESTUDIADA

Ley 29/1998 de 13 julio 1998. Jurisdicción Contencioso-Administrativa art.102

CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española art.108

Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria art.50

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	3
FUNDAMENTOS DE DERECHO	4
FALLO	11
VOTO PARTICULAR	11

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

OBLIGACIÓN PERSONAL DE CONTRIBUIR

Domicilio fiscal

TRIBUTOS

SUJETO PASIVO

Domicilio fiscal:

De las personas jurídicas

Domicilio social

Centro de gestión administrativa y dirección del negocio

FICHA TÉCNICA

Favorable a: Contribuyente; Desfavorable a: Hacienda estatal

Procedimiento:Recurso de casación

Legislación

Aplica art.102 de Ley 29/1998 de 13 julio 1998. Jurisdicción Contencioso-Administrativa

Aplica art.108 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española

Aplica art.50 de Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

Cita Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria

Cita art.88.1 de Ley 29/1998 de 13 julio 1998. Jurisdicción Contencioso-Administrativa

Cita art.62 de Ley 30/1992 de 26 noviembre 1992. Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

Cita RD 939/1986 de 25 abril 1986. Reglamento General de la Inspección de los Tributos

Cita art.197 de LO 6/1985 de 1 julio 1985. Poder Judicial

Cita art.18, art.24, art.31.1 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española

Cita Ley 62/1978 de 26 diciembre 1978. Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona

Cita Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

Jurisprudencia

Cita en el mismo sentido STC Sala 1ª de 26 noviembre 2009 (J2009/275693)

Cita en el mismo sentido STS Sala 3ª de 25 junio 2009 (J2009/217547)

Cita en el mismo sentido STS Sala 3ª de 30 octubre 2008 (J2008/227800)

Cita en el mismo sentido STC Sala 2ª de 31 enero 2008 (J2008/5774)
Cita en el mismo sentido STC Sala 2ª de 17 julio 2006 (J2006/112592)
Cita en el mismo sentido STC Pleno de 16 febrero 2006 (J2006/6151)
Cita en el mismo sentido STS Sala 3ª de 13 diciembre 2002 (J2002/55865)
Cita en el mismo sentido STS Sala 3ª de 17 mayo 2001 (J2001/7572)
Cita en el mismo sentido STC Sala 2ª de 26 abril 1999 (J1999/6895)
Cita en el mismo sentido STC Sala 1ª de 26 febrero 1996 (J1996/441)
Cita en el mismo sentido STS Sala 3ª de 22 enero 1993 (J1993/382)
Cita en el mismo sentido STC Pleno de 26 abril 1990 (J1990/4435)
Cita en el mismo sentido STC Sala 2ª de 17 octubre 1985 (J1985/111)
Cita STC Sala 1ª de 29 mayo 2000 (J2000/13812)
Cita STC Sala 1ª de 17 enero 2000 (J2000/89)
Cita STC Sala 2ª de 27 septiembre 1999 (J1999/27091)
Cita STC Sala 1ª de 27 septiembre 1999 (J1999/27075)
Cita STC Sala 1ª de 12 abril 1999 (J1999/6882)
Cita STC Pleno de 5 abril 1999 (J1999/6871)
Cita STC Sala 2ª de 13 julio 1998 (J1998/10010)
Cita STC Sala 2ª de 15 junio 1998 (J1998/6491)
Cita STC Pleno de 2 abril 1998 (J1998/1494)
Cita STC Sala 1ª de 23 febrero 1995 (J1995/454)
Cita STC Pleno de 18 noviembre 1993 (J1993/10426)
Cita STC Pleno de 14 mayo 1992 (J1992/4796)
Cita STC Sala 2ª de 23 abril 1992 (J1992/3951)
Cita STC Sala 2ª de 18 julio 1991 (J1991/8069)
Cita STC Pleno de 4 julio 1991 (J1991/7286)
Cita ATC Sala 2ª de 16 marzo 1988 (J1988/10462)
Cita STC Sala 1ª de 12 abril 1988 (J1988/380)
Cita STC Sala 1ª de 23 septiembre 1987 (J1987/144)
Cita STC Sala 2ª de 17 febrero 1984 (J1984/22)

Bibliografía

Citada en "Nulidad de un acto firme revisado judicialmente. Foro abierto"

ANGEL AGUALLO AVILÉS
CARLOS LESMES SERRANO
CELSA PICO LORENZO
EDUARDO CALVO ROJAS
EDUARDO ESPIN TEMPLADO
EMILIO FRIAS PONCE
ENRIQUE LECUMBERRI MARTI
JESUS ERNESTO PECES MORATE
JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
JOSÉ DIAZ DELGADO
JOSÉ MANUEL SIEIRA MIGUEZ
JUAN CARLOS TRILLO ALONSO
JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
JUAN JOSÉ GONZALEZ RIVAS
LUIS MARÍA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
MANUEL CAMPOS SANCHEZ-BORDONA
MANUEL MARTIN TIMON
MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
MARÍA DEL PILAR TESO GAMELLA
MARÍA ISABEL PERELLO DOMENECH
MARIANO DE ORO-PULIDO LOPEZ
NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

OCTAVIO JUAN HERRERO PINA
PABLO MARÍA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
PEDRO JOSÉ YAGÜE GIL
RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO
RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE
RAMON TRILLO TORRES
RICARDO ENRIQUEZ SANCHO
SANTIAGO MARTINEZ-VARES GARCIA
SEGUNDO MENENDEZ PEREZ
SENTENCIA

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

Visto por el Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 704/2004, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 4 de diciembre de 2003, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 293/2001, promovido por Agrupación Bazar El Regalo, S.A., en concepto de sucesora procesal de Bazar El Regalo, S.A., relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1989 a 1992.

Ha comparecido, como parte recurrida, Agrupación Bazar El Regalo, S.A., representada por la Procuradora D^a Dionisia Vázquez Robles.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 10 de diciembre de 1998, la Oficina Nacional de Inspección en Cataluña incoó, a la entidad Bazar El Regalo, S.A., cuatro actas de disconformidad, por el concepto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1989 a 1992, en las que se hacía constar que se habían observado diversas anomalías sustanciales en la contabilidad de la empresa, lo que imposibilitaba a la Administración conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles, que obligaba a la determinación de las mismas en el régimen de estimación indirecta.

Por otra parte, ponía de manifiesto el actuario que la actividad principal de la empresa era la de comercio al por mayor de artículos de variable naturaleza como electrodomésticos, menaje, joyería y relojería, que posteriormente en su mayoría eran vendidos a sociedades que estaban vinculadas, y que en vista de las anomalías advertidas se decidió solicitar a la Unidad Z3 de Informática que colaborase para la obtención de información en el domicilio social de la sociedad, lo que se llevó a cabo con la autorización del Delegado Especial de la A.E.A.T. el día 27 de septiembre de 1994.

La propuesta de regularización determinó la práctica de las siguientes liquidaciones, en 31 de mayo de 1999, por el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la ONI:

Ejercicio 1989 cuota 52.259.551 ptas. intereses 47.919.144 ptas.

Ejercicio 1990 cuota 45.055.122 ptas. intereses 35.912.276 ptas.

Ejercicio 1991 cuota 44.407.071 ptas. intereses 30.054.811 ptas.

Ejercicio 1992 cuota 49.634.056 ptas. intereses 27.627.131 ptas.

Además, la Inspección tramitó expedientes sancionadores que finalizaron por acuerdos de 22 de diciembre de 1999, ascendiendo las sanciones impuestas a los siguientes importes:

Ejercicio 1989 57.485.506 ptas.

Ejercicio 1990 49.560.634 ptas.

Ejercicio 1991 48.847.778 ptas.

Ejercicio 1992 52.115.759 ptas.

SEGUNDO.- Promovidas reclamaciones económico-administrativas por la entidad contra las liquidaciones practicadas y contra los acuerdos de imposición de sanciones, el TEAC dictó resolución desestimatoria el 23 de mayo de 2003, todo ello después de la interposición del recurso contencioso-administrativo que había presentado la sociedad, ante la Audiencia Nacional, contra los actos presuntos del TEAC.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 4 de diciembre de 2003, dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D^a Dionisia Vázquez Robles, en nombre y representación de Agrupación Bazar el Regalo, S.A. contra la desestimación presunta por el TEAC de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por la Oficina Nacional de Inspección, referidos a la regularización fiscal del Impuesto de Sociedades (ejercicios 1989 a 1992) y contra los expedientes sancionadores correspondientes a los mismos ejercicios, debiendo anular los mismos y las liquidaciones a que se contraen, por su disconformidad a Derecho. Sin expresa imposición de costas".

TERCERO.- Contra la referida sentencia, el Abogado del Estado preparó recurso de casación, siendo formalizado, al amparo del art. 88.1d) de la Ley de la Jurisdicción, por infracción de los artículos 110 y 111 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 de 1963, 6, 20, 21, 36 y 39 del Reglamento de la Inspección de los Tributos de 1986, citándose igualmente el Auto del Tribunal Constitucional 171/1989, de 3 de abril.

Suplicó se dicte sentencia que anule la de instancia, confirmando el acto administrativo.

CUARTO.- Conferido traslado a la representación de Agrupación Bazar El Regalo, S.A., para el trámite de oposición, solicitó sentencia que declare inadmisibile el recurso, confirmando la sentencia recurrida, e imponiendo las costas a la recurrente.

QUINTO.- Señalada, para votación y fallo, la audiencia de 25 de noviembre de 2009, por providencia de fecha anterior, la Sección dejó sin efecto el referido señalamiento, acordando proponer al Excmo. Sr. Presidente de la Sala el conocimiento del recurso al Pleno de la Sala.

En fecha de 7 de enero de 2010 acordó el Excmo. Sr. Presidente de la Sala, en uso de las facultades que le otorga el artículo 197 de la Ley Orgánica del Poder Judicial EDL 1985/8754, someter el conocimiento del presente recurso de casación al Pleno de la Sala, señalándose el día 13 de abril de 2010 para la votación y fallo, fecha en la que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

" PRIMERO. - Se impugnan en el presente recurso contencioso administrativo las desestimaciones presuntas (posteriormente expresa del TEAC de 23-5-2003) de las reclamaciones interpuestas por Agrupación Bazar El Regalo S.A. contra los actos dictados por la Oficina Nacional de Inspección, delegación de Barcelona, relativos al Impuesto de Sociedades de los ejercicios 1989 a 1992 y contra los expedientes sancionadores correspondientes a este concepto impositivo.

SEGUNDO.- Las anteriores actuaciones administrativas tuvieron su origen en cuatro actas de disconformidad que el 10 de diciembre de 1998 la oficina nacional de Inspección de Barcelona incoó a la entidad Bazar El Regalo S.A. y en las que se hacía constar que se habían observado diversas anomalías sustanciales en la contabilidad de la empresa dentro de las cuales merece destacarse la existencia de unos inventarios durante los ejercicios 1988 y 1989 que no se ajustaban a los que se derivaban de las compras y ventas contabilizadas por la sociedad en los citados ejercicios. Igualmente se ha comprobado que la sociedad no tenía inventarios de existencias durante los ejercicios 1991-92 y 93 y como consecuencia de tal incumplimiento la Administración se ve imposibilitada de conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles, lo que obliga a la determinación de la base imponible dentro del régimen de estimación indirecta.

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

El 31 de mayo de 1999 el Inspector Jefe adjunto de la ONI dictó cuatro acuerdos de regularización tributaria confirmando los acuerdos de la Inspección si bien modificando el cálculo de los intereses. La deuda tributaria ascendía respectivamente a las siguientes cantidades: 100.178.695 ptas. 80.976.398 ptas. 74.461.882 ptas. y 77.261.187 ptas. respectivamente.

El 16 de noviembre de 1999 el Inspector jefe Adjunto a la ONI llevó a cabo una propuesta de sanción, aplicando una sanción del 110% (50% de sanción mínima + 35% por utilización de medios fraudulentos +25% por ocultación de datos a la Administración) por cada ejercicio comprobado proponiendo unas sanciones por importe de 57.485.506 ptas. (ejercicio 1989), 49.650.634 ptas. (ejercicio 1990), 48.847.778 (ejercicio 1991) y 52.115.759 ptas. (ejercicio 1992).

El 5 de febrero de 2000 la entidad Bazar El Regalo interpuso ante el Tribunal Central una reclamación por cada acto administrativo dictado por la Oficina Nacional de Inspección de Barcelona (ejercicios 1989-90-91 y 92) así como por cada acuerdo de imposición de sanción por los mismos ejercicios.

El 16 de marzo de 2001 Agrupación Bazar el Regalo S.A. en concepto de sucesora universal de Bazar El Regalo S.A. interpuso recurso contencioso administrativo acumuladamente contra los actos reclamados ante el Tribunal Económico Administrativo Central dictados por la Oficina Nacional de Inspección y contra los expedientes sancionadores correspondientes.

La actora funda su pretensión impugnatoria en el presente recurso contencioso administrativo en las siguientes cuestiones: 1º) Ilegalidad de la entrada y registro de la Unidad Inspectora de la ONI, de la Unidad Z-3 y de fuerza pública el día 27 de septiembre de 1994 en el domicilio social y dependencias administrativas de Bazar El Regalo S.A.; 2º) Prescripción respecto del expediente sancionador así como de las liquidaciones por interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras (aplicación del plazo de cuatro años); 3º) Improcedencia de la estimación indirecta; 4º) Nulidad de pleno derecho de todo lo actuado como consecuencia de los vicios denunciados por infracción del art. 62 de la Ley 30/1992 EDL 1992/17271 .

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la actora alegando que la entrada en el local fue debidamente autorizada por el órgano competente. La improcedencia de aplicación del plazo de cuatro años a la prescripción y la procedencia del régimen de estimación indirecta como se justifica sobradamente en las actuaciones e informes de la Inspección.

TERCERO.- Cuestión previa y primordial para el enjuiciamiento del presente litigio es el examen de la diligencia de entrada y registro practicada por la Inspección el 27 de septiembre de 1994, ya que como los propios inspectores han reconocido en la prueba testifical practicada, es en esta diligencia y concretamente de lo extraído del ordenador personal del Sr. Andrés, coordinador de las tiendas del grupo, en la que se basaron todos los informes y actas de las actuaciones inspectoras que dieron lugar a la regularización tributaria que desembocó en los acuerdos liquidatorios y sancionatorios.

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

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

La Resolución de 24 de marzo de 1.992 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en virtud de lo dispuesto en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de diciembre de 1.991 y en el R.D. 939/1.986, de 25 de Abril EDL 1986/10219 , establece en su número DOS las funciones, ámbito de actuación y estructura de la Oficina Nacional de Inspección, dependiente del Director del Departamento de Inspección Financiera y su apartado 2.1. establece que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria podrá acordar mediante Resolución, que las funciones señaladas en los apartados anteriores se extiendan a aquellos obligados tributarios en que concurra alguna de las siguientes circunstancias que allí se detallan.

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

El 20 de septiembre de 1.994, el Delegado Especial de la A.E.A.T. firmó la autorización para que diez actuarios de la ONI entraran en las instalaciones y locales de negocios sitas en la Avda. Virgen de Montserrat núm. 1 de Sant Joan Despi.

De lo expuesto se desprende: A) Que la entrada en los locales se verificó por actuarios de la ONI, siendo el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria el que acordó la adscripción a las oficinas de la ONI en Barcelona; B) El Tribunal Supremo en su Sentencia de 17 de mayo de 2001 EDJ 2001/7572 , ha señalado:

"SÉPTIMO.- Queda sólo por estudiar el primer motivo de casación. Se alega en él la infracción del artículo 18.2 de la C.E EDL 1978/3879 ., que consagra la inviolabilidad del domicilio; y ello porque (se dice) para levantar el acta que fue origen del expediente administrativo el Inspector Municipal entró en el domicilio de la actora, sin su consentimiento.

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

El artículo 18.2 de la C.E EDL 1978/3879 . dispone que "el domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de fragante delito".

A propósito de este derecho ha declarado el Tribunal Constitucional (Sentencia 136/2000, de 29 de mayo EDJ 2000/13812) que "la norma constitucional que proclama la inviolabilidad del domicilio y la consecuente interdicción de la entrada y registro en él (art. 18.2 CE EDL 1978/3879) no es sino una manifestación de la norma precedente que garantiza el derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18. CE EDL 1978/3879). Esta manifestación no se concibe como un derecho absoluto, sino que viene configurada con atención a otros derechos. Los límites al ámbito fundamental de la privacidad tienen un carácter rigurosamente taxativo (SSTC 22/1984, de 17 de Febrero, F. 3 EDJ 1984/22 , 160/1991, de 18 de Julio, F. 8 EDJ 1991/8069 , 341/1993, de 18 de Noviembre, F. 8 a EDJ 1993/10426)".

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

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

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

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

Y cuando el Tribunal de instancia dice, como una de las razones para apoyar su decisión, que "no consta que no se autorizase la inmisión necesaria para la inspección en la vivienda de la recurrente", está utilizando un argumento equivocado, porque no es la negativa lo que tiene que constar, sino el consentimiento. El artículo 18.2 de la CE EDL 1978/3879 . no consiente otra interpretación: la Administración necesita el consentimiento del titular, y no le basta el mero hecho de que no conste la negativa.

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

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

Pues bien; la infracción del artículo 18.2 de la CE EDL 1978/3879 . en el acto de la realización de la inspección de 31 de marzo de 1992 no comporta por sí sola y necesariamente la estimación del recurso contencioso administrativo.

Tal como el Tribunal Constitucional tiene declarado a propósito de las consecuencias de la prueba ilícita (en materia penal, pero que puede arrojar alguna luz en el caso que nos ocupa)"el otorgamiento del amparo con el efecto de nulidad de las resoluciones solicitadas,

no es consecuencia necesaria y directa, como sostiene el quejoso, de la apreciación de la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Pues, como ha recordado este Tribunal recientemente (SSTC 166/1999, de 27 de Septiembre, F. 4. EDJ 1999/27075 y 171/1999, de 27 de Septiembre, F. 4 EDJ 1999/27091), la declaración de lesión del derecho constitucional sustantivo no tiene como consecuencia automática la prohibición constitucional de valoración de toda prueba conectada de forma natural con las directamente obtenidas con vulneración de derechos constitucionales", (STC 8/2000, de 17 de enero EDJ 2000/89), de manera que "es posible que la prohibición de valoración de las pruebas originales no afecte a las derivadas, si entre ambas, en primer lugar, no existe relación natural, o si, en segundo lugar, no se da la conexión de antijuridicidad (SSTC 81/98 EDJ 1998/1494 , 121/98 EDJ 1998/6491 , 151/98 EDJ 1998/10010 , 49/99 EDJ 1999/6882 , 166/99, 171/99 EDJ 1999/6871 y 8/2000 EDJ 2000/89)".

TERCERO.- El art. 50 de la L.G.T EDL 1963/94 . señala que: "cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta".

El art. 64 del Real Decreto 939/86, de 25 de abril EDL 1986/10219 , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, añade: "El régimen de estimación indirecta de bases tributarias será subsidiario de los regímenes de determinación directa o estimación objetiva singular de bases, así como del régimen de determinación objetiva singular de cuotas en el I.V.A. y se aplicará cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de las cuotas o rendimientos por alguna de las siguientes causas:...c) Que el sujeto pasivo haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables".

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

Si como se ha dicho, la información obtenida de este ordenador fueron los únicos datos tenidos en cuenta por la Inspección para la determinación de la base imponible, si a ello se añade que el Sr. Andrés mostró su oposición en el curso de una inspección efectuada sin autorización judicial, en presencia exclusivamente de los empleados de la empresa Sr. Sabino y Sr. Victor Manuel, la primera de las cuales, así lo puso de relieve en esta sede judicial y sin autorización de los legales representantes de la misma, cuyo consentimiento era el único que podía suplir la falta de autorización judicial y que llegaron, según consta en el propia Acta de la Inspección a las 11 horas, cuando ya se había intervenido la documentación, sin que conste que "a posteriori" hubieran prestado el consentimiento, debe concluirse que la prueba ilícitamente obtenida, consistente en la documentación del Sr. Andrés, única en la que se basaron las actuaciones de la Inspección, precisamente por ser la única que permitió la actuación de ésta, determina al estar ilícitamente obtenida la anulación de las actuaciones inspectoras. No se trata, pues, de apreciar una infracción del art. 18 de la Constitución EDL 1978/3879 , que por si sola no comportaría la estimación del recurso, sino de que dicha infracción determina que la única prueba obtenida es ilícita, lo que exige la estimación del recurso interpuesto..

De todo lo anterior se deduce la estimación de la presente demanda con la consiguiente anulación de las resoluciones impugnadas."

SEGUNDO.- El Abogado del Estado aduce un único motivo de casación contra la sentencia dictada, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción, invocando como infringidos los artículos 110 y 111 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 y 6, 20, 21, 36 y 39 del Reglamento de la Inspección de Tributos, citando igualmente el Auto del Tribunal Constitucional 171/1989, de 3 de abril.

Rechaza, ante todo, la representación estatal, que resulte aplicable al caso de autos, la sentencia de esta Sala de 17 de mayo de 2001 EDJ 2001/7572 , a la que se refiere la de instancia, que priva de efectos a la prueba obtenida con violación del derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio, porque contempla un supuesto de una entrada en un domicilio particular de una persona física, sin mandato judicial y sin consentimiento del interesado.

A continuación, el Abogado del Estado recuerda que existe doctrina jurisprudencial que no extiende de una manera necesaria la eficacia del art. 18.2 de la Constitución EDL 1978/3879 a los domicilios de las personas jurídicas, citando en este sentido el Auto del TC 171/1989, de 3 de abril, que excluye la aplicación del art. 18.2 de la Constitución EDL 1978/3879 a las oficinas o almacenes de una sociedad, especialmente cuando la entrada la efectúan agentes de la autoridad en el ejercicio de sus funciones.

En todo caso, niega que la entrada en el domicilio de la sociedad se produjera contra la voluntad de ésta o de sus representantes legales, al deducirse sólo de las actuaciones que obran en el expediente la resistencia a la obtención de los datos del ordenador del Coordinador de las tiendas, una vez que la Inspección estaba actuando dentro de la empresa en el ejercicio de sus facultades.

En apoyo de la corrección del comportamiento de la Administración, señala que las actuaciones de la Inspección y de sus órganos correspondientes se podían desarrollar en el lugar donde el sujeto pasivo tuviese su domicilio, (art. 20 del Reglamento de la Inspección de 1986), y que los funcionarios de la Inspección que acudieron al domicilio tenían el carácter de agentes de la autoridad en el ejercicio de las funciones inspectoras, (art. 6) estando facultados para examinar la contabilidad principal y auxiliar, libros, facturas, correspondencia, documentos y demás justificantes concernientes a su actividad empresarial o profesional, incluidos los programas y archivos en soportes magnéticos, en el caso de utilización por la empresa de equipos electrónicos de proceso de datos (art. 36), lo cual era coherente con lo establecido en los arts. 110 y 111 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94.

Finaliza la fundamentación del motivo con la cita del art. 39 del citado Reglamento de la Inspección, que recogía la facultad de la Inspección de los tributos de entrar en las fincas y locales de negocios y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen

actividades o explotaciones, o donde existiese alguna prueba de los mismos, siempre que se juzgase conveniente para la práctica de las actuaciones.

En definitiva, considera que sólo si la entrada en el domicilio se refiere al domicilio particular de una persona física, se necesita el consentimiento expreso del interesado o mandato judicial, como así se precisa en los apartados 3 y 4 del art. 39, pero no cuando se trata del domicilio de una persona jurídica, al ser suficiente la autorización escrita del órgano competente de la Administración, en los casos que señala, (apartado 2), recordando además que el apartado 4 presume la conformidad del interesado para la entrada en un domicilio de la persona jurídica cuando se realicen las actividades de atención a los funcionarios de la Inspección.

TERCERO.- Con carácter previo, sin embargo, al haber alegado la parte recurrida la inadmisión del recurso, procede analizar esta objeción.

Mantiene dicha parte que el motivo invocado no se encuentra comprendido entre los que se relacionan en el artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, porque los preceptos que se dicen infringidos no tienen que ver con la sentencia, no resultando aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

Así, por lo que respecta a la invocación de los artículos 110 y 111 de la LGT EDL 1963/94, señala que están incluidos en el Capítulo III, Sección 2ª del Título III, que versa sobre "comprobación e investigación", regulando el primero los elementos que pueden ser objeto de pesquisa, y estableciendo el segundo la obligación de facilitar a la Administración todos los informes y antecedentes con trascendencia tributaria deducidos con otras personas.

Agrega, además, que se denuncia, asimismo, de forma genérica la infracción de determinados artículos del Reglamento General de Inspección, pero sin que se pueda deducir del texto del recurso cuales son los extremos concretos vulnerados, pues los preceptos comprenden desde la enumeración de los derechos y prerrogativas del personal inspector, el lugar de las actuaciones, los criterios para establecer el lugar de determinadas actuaciones de comprobación, las facultades de la Inspección de los Tributos en cuanto al examen de la documentación del interesado y, finalmente, la entrada y reconocimiento de fincas, tratándose, en todo caso, de normas reglamentarias que no pueden tener trascendencia casacional.

Recuerda que lo que se denunció en la instancia es que la Administración no cumplió los requisitos formales y sustanciales que para el acceso al domicilio de una persona jurídica le imponen las normas que, paradójicamente, atribuye infringidas en la sentencia de instancia, orillando su cumplimiento de una forma llamativa, sin tener en cuenta, tampoco, las correcciones jurisprudenciales del art. 39 del Reglamento, ni las sentencias del Tribunal Constitucional que perfilan la asimilación del domicilio social de las personas jurídicas al de las personas físicas, extendiendo a ellos la protección del art. 18.2 de la CE EDL 1978/3879 .

Por último, señala que se cita como infringido sólo un Auto del Tribunal Constitucional, lo que se considera insuficiente para fundamentar el recurso por infracción de la jurisprudencia, al exigir la doctrina de la Sala la invocación de dos o más sentencias de este Tribunal Supremo y no del Tribunal Constitucional.

No podemos aceptar la inadmisión que se postura.

CUARTO.- Ciertamente, ha de existir, como se alega, una perfecta correlación entre el precepto considerado infringido y el modo y medida en que haya podido vulnerarlo la sentencia, de tal suerte que no basta con una mera cita de preceptos, más o menos extensa, seguida de un cúmulo de argumentos que no guardan relación con la materia debatida.

Ahora bien, en este caso, todos los argumentos que se aducen se dirigen a sostener la validez de las pruebas obtenidas en la sede social de la empresa por la Inspección de Hacienda, al haber actuado en el ejercicio de las facultades de comprobación e investigación que le reconocen los artículos 110 y 111 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94, y desarrolladas en el Reglamento General de Inspección de Tributos, partiendo de la licitud de la entrada en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, por lo que la referencia que hace el Abogado del Estado a los preceptos que invoca como infringidos no son tan extraños como se pretende.

En todo caso, la razón de la discrepancia con la sentencia se desarrolla en términos que no inducen a confusión, sin que pueda aceptarse que las normas reglamentarias no resulten invocables en la casación contencioso-administrativa, por el ámbito en que se mueve la Jurisdicción, debiendo entenderse, finalmente, la referencia al Auto del Tribunal Constitucional que se cita como simple apoyo de la interpretación de la normativa que regula la materia de entrada y registro en el domicilio de personas jurídicas.

QUINTO.- Rechazada la inadmisibilidad postulada, procede entrar en el motivo de casación articulado.

Examinaremos, en primer lugar, si la Sala viene vinculada, por el efecto positivo de la cosa juzgada, como consideró la Sección Segunda, en sus sentencias de 30 de octubre de 2008, rec. de cas. 5900/2006 EDJ 2008/227800 , y 25 de junio de 2009, rec. de cas. 3783/2006 EDJ 2009/217547 , a la valoración de los hechos que realizó la Sección Séptima, en sentencia de fecha 13 de diciembre de 2002, rec. de cas. núm. 5888/1999 EDJ 2002/55865 , recaída en proceso especial de protección de derechos fundamentales, en relación con el acceso de la Inspección Tributaria en la sede social de la empresa el 27 de septiembre de 1994, apreciando la existencia de consentimiento espontáneo de un representante legal de la sociedad.

No se opone a ello la circunstancia de que el Abogado del Estado no invoque en su recurso de casación la existencia de la referida sentencia de 13 de diciembre de 2002 EDJ 2002/55865 , pues el efecto positivo de la cosa juzgada debe apreciarse de oficio, como viene manteniendo la Sala Primera de lo Civil; entre otras, sentencia de 30 de abril de 1994.

Hay que exponer como antecedente fácticos que Bazar el Regalo, S.A., el 9 de marzo de 1999, interpuso ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña recurso contencioso-administrativo, al amparo de la Ley 62/1978 EDL 1978/3875 , contra el acuerdo del Delegado Especial de la AEAT en Cataluña de 20 de septiembre de 1994, ordenando la entrada y registro, que fue declarado inadmisibile por extemporaneidad, en Auto de 21 de mayo de 1999.

Contra dicha resolución, la parte formuló recurso de casación, que fue resuelto por sentencia de la Sección Séptima de esta Sala de 13 de diciembre de 2002 EDJ 2002/55865 .

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

Sin embargo, invocando el principio de tutela judicial, confirma dicha Sección la extemporaneidad apreciada en la instancia al haber sido conocida y consentida la entrada desde 1994, señalando, además, después de examinar las diligencias practicadas, que el acceso de los Inspectores al domicilio de la entidad se realizó mediando consentimiento espontáneo de un representante, que dejaba sin contenido a la supuesta lesión del derecho fundamental reconocido en el art. 18.2 de la Constitución EDL 1978/3879 .

Pues bien, teniendo en cuenta que todas las consideraciones que hizo la Sección Séptima sobre el fondo tuvieron lugar después de confirmar la extemporaneidad apreciada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el trámite previo de admisión, sin que la parte pudiera presentar demanda ni solicitar el recibimiento del pleito a prueba, y que todo ello no tuvo traducción alguna en el fallo, el cual se limita a desestimar el recurso de casación, con la consiguiente declaración de firmeza del Auto de la Sala de instancia, hay que reconocer que la supuesta violación del art. 18.2 de la Constitución EDL 1978/3879 alegada no podía ser objeto de enjuiciamiento definitivo, al haber perdido su jurisdicción la Sala, por lo que las manifestaciones que contiene la sentencia constituían un puro obiter dicta, sin trascendencia alguna.

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

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

El Tribunal Constitucional, en la sentencia 208/2009 de 26 de noviembre EDJ 2009/275693 , que recuerda la doctrina sentada en otras anteriores, declara que el derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes, sólo es vulnerado cuando hay un desconocimiento de lo resuelto por sentencia firme, en el marco de procesos que examinan cuestiones que guardan con aquella una relación de estricta dependencia, debiendo proyectarse las resoluciones sobre el mismo objeto.

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

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

En este punto debe comenzarse por señalar ser cierto que la antigua Ley General Tributaria EDL 1963/94 de 1963 otorgaba en su art. 141 a los Inspectores de los Tributos la facultad de entrar en los lugares en que pretendieran ejercer su actividad de comprobación e investigación, distinguiendo entre locales de negocio y domicilio particular, para reservar sólo a éste último caso la protección propia de la inviolabilidad que recogió el texto constitucional, pues el apartado 2 del referido precepto señalaba que cuando el dueño o morador de la finca o edificio o la persona bajo cuya custodia se hallare el mismo se opusieran a la entrada de los Inspectores, no podrán llevar a cabo éstos su reconocimiento sin la previa autorización escrita del Delegado o Subdelegado de Hacienda; cuando se refiera al domicilio particular de cualquier español o extranjero será preciso la obtención del oportuno mandamiento judicial.

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

Sin embargo, la regulación contenida en la Ley 230/1963 EDL 1963/94 debe entenderse superada por la doctrina del Tribunal Constitucional dictada después de la promulgación de la Constitución.

En efecto, no cabe desconocer que dicho Tribunal, en la sentencia 137/1985, de 17 de octubre EDJ 1985/111 , extendió el derecho constitucional de inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas, al señalar que ausente de nuestro ordenamiento constitucional un precepto similar al que integra el art. 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn, según el cual los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales, en la medida en que, por su naturaleza, les resulten aplicables, lo que ha permitido que la jurisprudencia aplicativa de tal norma entendida que el derecho a la inviolabilidad del domicilio conviene también a las Entidades mercantiles, parece claro que nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que se ha reconocido en relación con otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el art. 24 de la misma CE EDL 1978/3879 , sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a las personas físicas como jurídicas.

Esta doctrina obligó a interpretar la normativa legal y reglamentaria de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, que impedía mantener la distinción efectuada en la Ley y en su Reglamento, como así lo consideró esta Sala, en sentencia de 22 de enero de 1993 EDJ 1993/382 , al conocer de la impugnación del art. 39 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril EDL 1986/10219 , que aprobó el Reglamento General de Inspección de Tributos, relativo a la entrada por la Inspección de Tributos en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos y lugares en que se desarrollasen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, y declarar nulo el apartado 3, excepto en su primer párrafo, por entender que debía estarse a efectos de lo que se entiende por domicilio fiscal, a lo que dispone el art. 45.1 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 , y en cuanto al tratamiento del domicilio de las personas jurídicas, a la doctrina del Tribunal Constitucional antes transcrita (sentencia del Tribunal Constitucional 137/1985 EDJ 1985/111).

Posteriormente, la sentencia 69/1999, de 26 de abril, del Tribunal Constitucional EDJ 1999/6895 aportó un matiz importante a su doctrina, al declarar que:

" 2. Respecto al concepto de domicilio y a los titulares del derecho a su inviolabilidad ha de tenerse presente que no todo local sobre cuyo acceso posee poder de disposición su titular debe ser considerado como domicilio a los fines de la protección que el art. 18.2 CE EDL 1978/3879 garantiza (SSTC 149/1991, fundamento jurídico 6º EDJ 1991/7286 y 76/1992, fundamento jurídico 3º b EDJ 1992/4796), así como, respecto a distintos locales, los AATC 272/1985, 349/1988 EDJ 1988/10462 , 171/1989, 198/1991, 58/1992 EDJ 1992/3951 , 223/1993 y 333/1993). Y la razón que impide esta extensión es que el derecho fundamental aquí considerado no puede confundirse con la protección de la propiedad de los inmuebles ni de otras titularidades reales u obligacionales relativas a dichos bienes que puedan otorgar una facultad de exclusión de los terceros.

De otra parte, tampoco existe una plena correlación entre el concepto legal de domicilio de las personas jurídicas en el presente caso el establecido por la legislación mercantil, con el del domicilio constitucionalmente protegido, ya que éste es un concepto «de mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico administrativo» (SSTC 22/1984 fundamentos 2º y 5º EDJ 1984/22 , 160/199, fundamento jurídico 8º EDJ 1991/8069 , y 50/1995, fundamento jurídico 5º EDJ 1995/454 , entre otras).

En lo que respecta a la titularidad del derecho que el art. 18.2 CE EDL 1978/3879 reconoce, necesariamente hemos de partir de la STC 137/1985 EDJ 1985/111 , ampliamente citada tanto en la demanda de amparo como en las alegaciones del Ministerio Fiscal. Decisión en la que hemos declarado que la Constitución, «al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente de las personas jurídicas» (en el mismo sentido, SSTC 144/1987 EDJ 1987/144 y 64/1988 EDJ 1988/380 . Si bien esta afirmación de principio se ha hecho no sin matizaciones relevantes, entre ellas la consideración de la «naturaleza y especialidad de fines» de dichas personas (STC 137/1985, fundamento jurídico 5º).

Tal afirmación no implica, pues, que el mencionado derecho fundamental tenga un contenido enteramente idéntico con el que se predica de las personas físicas. Basta reparar, en efecto, que, respecto a éstas, el domicilio constitucionalmente protegido, en cuanto morada o habitación de la persona, entraña una estrecha vinculación con su ámbito de intimidad, como hemos declarado desde la STC 22/1984, fundamento jurídico 5º EDJ 1984/22 (asimismo, SSTC 160/1991 EDJ 1991/8069 y 50/1995 EDJ 1995/454 , entre otras); pues lo que se protege no es sólo un espacio físico sino también lo que en él hay de emanación de una persona física y de su esfera privada (STC 22/1984 y ATC 171/1989), lo que indudablemente no concurre en el caso de las personas jurídicas. Aunque no es menos cierto, sin embargo, que éstas también son titulares de ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren una protección frente a la intromisión ajena.

Por tanto, cabe entender que el núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido es el domicilio en cuanto morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar. Si bien existen otros ámbitos que gozan de una intensidad menor de protección, como ocurre en el caso de las personas jurídicas, precisamente por faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, sólo predicable de las personas físicas. De suerte que, en atención a la naturaleza y la especificidad de los fines de los entes aquí considerados, ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros".

SÉPTIMO.- A la luz de la delimitación del ámbito espacial de protección domiciliaria efectuada por el Tribunal Constitucional, la conclusión a que se llega es que en el caso de las personas jurídicas, dada su peculiar naturaleza y finalidad, tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 de la Constitución EDL 1978/3879 los espacios que requieren de reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo, esto es, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado.

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

Por ello, hay que interpretar el artículo 141 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 de 28 de diciembre de 1963, que insistimos es el precepto legal aplicable "ratione temporis", en el sentido de que para el acceso de la Inspección a fincas, locales de negocio y demás establecimientos en que se desarrollan actividades sometidas a gravamen solo se requería autorización administrativa en caso de oposición; en cambio, tanto en el caso de domicilio particular de cualquier español o extranjero, como en el de los espacios físicos de

las personas jurídicas, que resultan constitucionalmente protegidos, la Administración Tributaria debía obtener el consentimiento del interesado o la oportuna autorización judicial, como ya señaló la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala 22 de enero de 1993 EDJ 1993/382, antes referida, y por tanto anterior al hecho acaecido en 27 de septiembre de 1994, advirtiendo de la necesidad de que la Administración se atuviera a la doctrina del Tribunal Constitucional recogida en la Sentencia 137/1985 EDJ 1985/111.

En la actualidad esta doctrina aparece claramente establecida en la nueva Ley General Tributaria EDL 2003/149899, artículos 113 y 142.2.

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

En efecto, en el informe de la Inspección se reconoce que "en el domicilio social y fiscal de la empresa se desarrollaba toda su actividad de comercio al por mayor ya que no tenía ningún otro local a su disposición (siendo además, éste alquilado a una empresa del GRUPO SUMINISTRADORA NEILER, S.A.), llevando toda la actividad administrativa y siendo el lugar donde se centralizaba la recepción de las mercancías de los proveedores, localizándose, además, allí el almacén de la empresa".

A lo anterior, ha de añadirse ahora que en las diligencias de Inspección números 26 y 27 consta la actuación inspectora en el domicilio social y en los despachos de la Jefe de Contabilidad, del Director Financiero y del Director Comercial, el traslado de la información de ordenadores situados en los mismos a cintas y disquetes, así como su precintado, sin perjuicio de la actuación posterior respecto de unas y otros.

Por otro lado, en las Diligencias previas 160/1999, tramitadas por el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción núm. 5 de San Feliú de Llobregat, como consecuencia del acuerdo de deducir el tanto de culpa por presunto delito contra la Hacienda Pública por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1993, el Jefe de la Unidad de Inspección, D. Florencio, en declaración prestada en 10 de marzo de 2000, al ser preguntado "si es de su conocimiento que para entrar en el domicilio de las personas jurídicas e incautar la documentación que se extrajo, era necesaria la correspondiente autorización judicial", manifestó que en septiembre de 1994 "decidió la superioridad que no era necesario". Posteriormente, en declaración prestada en 25 de abril de 2001, reconoció que la razón por la cual omitió pedir autorización judicial para entrada, registro y ocupación fue porque D^a Trinidad, Jefe del Departamento de Contabilidad, no le opuso ningún impedimento para que inspeccionara dentro de las oficinas y a la pregunta de "si sabe y le consta que D^a Trinidad, que aparece en el acta núm. 25 (diligencia) como jefe de contabilidad, no era sino una empleada con categoría profesional de Jefe de Sección y que el Sr. Victor Manuel era un asesor informático externo, ambos sin poder de representación de BAZAR EL REGALO, S.A.", contestó que "al declarante le dijeron que (a) la Sra Trinidad era jefe de contabilidad y que el Sr. Victor Manuel era asesor informático externo; en ningún momento verificó si alguno de ellos, o ambos ostentaban poder de representación de BAZAR EL REGALO, S.A.". Por último, también manifestó el declarante ser cierto que "la fuente exclusiva para determinar por la ONI las cifras de ventas de todas las tiendas y sociedades del grupo fue el fichero extraído del ordenador personal de D. Andrés el 27 de septiembre de 1994".

De lo expuesto con anterioridad se deduce claramente que en el domicilio social de la entidad BAZAR EL REGALO, S.A. existía almacén de recepción de mercancías, pero también las oficinas y despachos de la Jefe de Contabilidad y Directores Financiero y Comercial de la sociedad en los que se encontraban ordenadores, y especialmente el de D. Andrés, con información de las características especiales que concurren en el caso presente y que resultaba sensible para la empresa.

Por ello, hay que concluir que aunque la autorización del Delegado Especial de la AEAT en Cataluña se refería a la entrada "dentro de la jornada de trabajo en las instalaciones y locales de negocio de la entidad, en Av. Virgen de Montserrat núm. 1 Polígono Fuensanta de Sant Joan Despí", lo cierto es que los espacios en los que se desarrolló de forma efectiva la actuación inspectora fueron los de los despachos del domicilio social en el que encontraban datos informatizados que luego resultaron esenciales para la determinación de la base imponible a través del régimen de estimación indirecta, razón por la que estaban protegidos por el artículo 18.2 de la Constitución EDL 1978/3879 según la doctrina del Tribunal Constitucional antes expuesta.

Y entrando en juego el artículo 18.2 de la Constitución EDL 1978/3879 la consecuencia no es que la Administración Tributaria no pueda tener acceso a la información antes referida, sino la de que ha de hacerlo cumpliendo lo prevenido en el citado precepto respecto del domicilio, esto es: "Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito."

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

Por otra parte, cabe recordar que la sentencia 22/1984, de 17 de febrero EDJ 1984/22, declara que el consentimiento del interesado no siempre ha de ser expreso, de modo que debe entenderse prestado cuando, una vez informado éste del derecho que le asiste a negar la entrada, no realiza ningún acto del que se desprenda la oposición.

Ahora bien, y puesto que el recurso de casación no contiene un motivo concreto que afecte a la valoración de la prueba que realizó la Sala de instancia, y que determinó el fallo estimatorio, por haberse efectuado el registro por la Inspección de Hacienda, sin mandamiento judicial, en presencia exclusivamente de empleados de la empresa, y sin autorización de los legales representantes, que llegaron a las

11 horas cuando ya se había intervenido la documentación, no cabe entrar a conocer si concurrió o no este presupuesto, todo lo cual determina la desestimación del motivo de casación, con la consiguiente confirmación de la sentencia recurrida.

NOVENO.- Por lo expuesto procede desestimar el recurso de casación, sin que proceda hacer imposición de costas, ante lo que dispone el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional, por el cambio de criterio adoptado por la Sala.

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

FALLO

Que debemos desestimar el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia de 4 de diciembre de 2003, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sin costas.

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

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR emitido por el Excmo. Sr. Magistrado de la Sala, D. Rafael Fernandez Montalvo, como expresión de respetuosa discrepancia en relación con la sentencia pronunciada por la Sala el día 23 de abril de 2010, que resolvió el recurso de casación núm. 704/2004, al que se adhieren también los Excmos. Sres. Magistrados D. José Manuel Sieira Miguez, D. Segundo Menendez Perez, D. Nicolas Maurandi Guillen, D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, D. Eduardo Espin Templado, D^a Celsa Pico Lorenzo, D^a María del Pilar Teso Gamella y D^a María Isabel Perello Domenech.

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

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

Compartimos el criterio de la mayoría sobre la no vinculación, por el efecto positivo de la cosa juzgada, a lo declarado en la sentencia de la Sección séptima, de fecha 13 de diciembre de 2002 (rec. de cas. 5888/1999) EDJ 2002/55865, en relación con la prestación por persona idónea del consentimiento necesario para el acceso de los inspectores tributarios a los locales de la empresa. Sin embargo, la misma Sala, en su configuración como Sección segunda, interpretó los mismos hechos, en las sentencias de 30 de octubre de 2008 (rec. de casa. 5900/2006) EDJ 2008/227800 y de 25 de junio de 2009 (rec. de cas. 5888/1999) EDJ 2009/217547, y entendió que hubo consentimiento suficiente. Examinó la relación fáctica, considerando la diligencia núm. 25 levantada en San Juan de Espí, a las 13 horas del día 27 que figuraba en el expediente administrativo, y puso de relieve que la inspección fue recibida por D^a Trinidad, Jefe de contabilidad y por D. Victor Manuel, asesor externo de informática y que a las 11 horas hicieron acto de presencia D. Ismael, apoderado, y D. Urbano Esteban Pellón, abogado de Barcelona. Y se destacó en dichas sentencias que la empresa no puso ninguna traba a la actuación inspectora, sino más bien al contrario, colaboró con la misma facilitándole el acceso a todas sus dependencias, su documentación y sus archivos magnéticos. Esta diligencia está firmada por el representante de la empresa, con presencia del Asesor externo de informática, de un apoderado y de un abogado que trabajaba para la empresa.

Las mencionadas sentencias de la Sección segunda de la Sala, sin duda, tuvieron muy en cuenta la anterior de la Sección séptima. Pero, como lo prueba el auto de 26 de febrero de 2009, que resuelve el incidente de nulidad de actuaciones suscitado con respecto a la sentencia de 30 de octubre de 2008 EDJ 2008/227800, la Sección segunda, fundamentó sus fallos, no sólo en que no podía desconocer lo afirmado en la sentencia de 13 de diciembre de 2002 EDJ 2002/55865, sino en que, con independencia de que lo contemplado fuera un "obiter dicta", resultaba posible una integración de los hechos a partir del motivo de casación invocado por el Abogado del Estado a través del artículo 88.1.d) LJCA EDL 1998/44323, afirmando que "no era precisa autorización para la entrada en los locales y que en todo caso, se consintió la entrada". Por consiguiente, se ha efectuado ya por la Sección segunda una valoración plena de los hechos para la que sí resulta aplicable la exigencia de que los Tribunales (y el propio Tribunal) sigan y apliquen lo establecido en anteriores sentencias firmes (SSTC 30/1996 EDJ 1996/441, 50/2006 EDJ 2006/6151, 231/2006 EDJ 2006/112592 16/2008 EDJ 2008/5774 y 208/2009 EDJ 2009/275693).

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

El artículo 141 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 de 1963 -LGT/1963- (también el art. 142 de la vigente LGT EDL 1963/94 de 2003, de ahí la actualidad de la interpretación jurisprudencial del precepto que suscita la decisión del recurso) otorga a la inspección

tributaria, para el cumplimiento de las funciones que tenía y tiene encomendadas, conforme al artículo 109 LGT/1963 (actual 141 LGT/2003), la facultad de entrada y acceso a "fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen".

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

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

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

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

Según el criterio de la mayoría, la entrada en vigor de la Constitución afectó a dicho régimen; pero, a nuestro entender, en manera alguna supuso la desaparición de la distinción entre los mencionados niveles segundo y tercero de protección que se conservan en la vigente LGT/2003 y que encuentra su justificación en la propia doctrina del Tribunal Constitucional. Así, la fundamental STC 76/1990 EDJ 1990/4435 señala que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el artículo 31.1 CE EDL 1978/3879 configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. "Para los ciudadanos implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración Tributaria cuyo interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales y para los poderes públicos exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes. Para el efectivo cumplimiento del deber que impone el artículo 31.1 CE EDL 1978/3879 es, pues, imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración para evitar una distribución injusta de la carga fiscal pues la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, debiendo el legislador habilitar las potestades e instrumentos jurídicos necesarios para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias".

En todo caso, con respecto a las facultades de la Inspección tributaria, el régimen especial aplicable al domicilio deriva de la protección constitucional establecida en el artículo 18.2 CE EDL 1978/3879 . Así lo ha entendido este Tribunal y el propio legislador en la actual LGT/2003, que distingue la necesaria autorización judicial para entrar en el " domicilio constitucionalmente protegido" (art. 113) de las facultades de la Inspección de tributos contempladas en el artículo 142, entre las que se encuentra (art. 142.2) la entrada de los funcionarios "que desarrollen funciones de inspección de los tributos" en los mismos lugares a que aludía el artículo 141 LGT/1963 - estos es, fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen- y, además, en aquellos otros en los que "existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponderables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos".

En la búsqueda del concepto de domicilio constitucionalmente protegido, para el que únicamente se exige el mandamiento judicial, en caso de negativa u oposición del titular a la entrada de la Inspección, se inscribe la mencionada sentencia de este Alto Tribunal de 22 de enero de 1993 EDJ 1993/382 . En ella se resalta la importancia del domicilio y sus diversas acepciones, según se contemple desde las perspectivas civil o procesal, se invoca la sentencia del Tribunal Constitucional 137/1985, de 17 de octubre EDJ 1985/111 , señalando que "para el Tribunal Constitucional el domicilio de las personas jurídicas goza de análoga protección derivada del artículo 18. 2 de la Constitución EDL 1978/3879 , que el de las personas naturales". Y, después de desestimar la impugnación del artículo 39.1 RGIT/1986, estimar parcialmente la impugnación del art. 39.2 RGIT/1986 - en lo que se refiere a un inciso (entrada o reconocimiento que se intenten fuera del horario usual de funcionamiento o desarrollo de la actividad), quedando subsistente en lo demás -y anular el apartado 3 de dicho artículo- declara que "en cuanto al tratamiento del domicilio de las personas jurídicas (ha de estarse) a la doctrina del Tribunal Constitucional".

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

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

El Tribunal Constitucional (STC 22/1984 EDJ 1984/22) ha conectado la inviolabilidad del domicilio "de modo indisoluble" con el derecho a la intimidad. Sin bien, a pesar de ello y de que inicialmente consideró que las personas jurídicas no podían ser titulares del derecho a la intimidad, con la STC 137/1985 EDJ 1985/111 acepta que las personas jurídico-privadas sí tienen constitucionalmente garantizada la inviolabilidad del domicilio.

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

La insuficiencia de la formulación expuesta es, sólo en parte, corregida con la STC 69/1999 EDJ 1999/6895. Precisa que la intensidad de la protección, cuando se trata de personas jurídicas, es menor que la acordada a las personas físicas, al faltar en el ente colectivo una estrecha vinculación del domicilio con la intimidad personal y familiar.

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

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

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

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

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

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

Nos parece singularmente relevante que la LGT atribuya precisamente a la Inspección tributaria la facultad necesaria para el examen de la documentación mercantil y la contabilidad del obligado tributario, pudiendo examinar los documentos, libros, ficheros, bases de datos informatizadas o programas con trascendencia tributaria o que resultan necesarios para la exigencia de las obligaciones tributarias, sin que pueda invocarse frente a dicha facultad una reserva derivada de la intimidad empresarial. Conforme a las propias previsiones legales (arts. 109, 110 y 111 LGT/1963, y 142 LGT/2003), el obligado tributario tiene deberes de colaboración en el desarrollo de la actuación inspectora, que se desarrolla normalmente en el correspondiente local, despacho u oficina de aquél, para el examen de la contabilidad. El Tribunal Constitucional ha precisado que no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal esgrimible frente a la Administración tributaria, que haría virtualmente imposible la labor de comprobación y dejaría desprovisto de garantía y eficacia el deber tributario que consagra el reiterado artículo 31.1 CE EDL 1978/3879 (STC 76/1990 EDJ 1990/4435).

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

Rafael Fernandez Montalvo José Manuel Sieira Miguez

Segundo Menendez Perez Nicolas Maurandi Guillen

Pablo Lucas Murillo de la Cueva Eduardo Espin Templado

Celsa Pico Lorenzo María del Pilar Teso Gamella

María Isabel Perello Domenech

Publicación.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, junto con el voto particular, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079130012010100019