

La Inspección de los Tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: La Inspección en una encrucijada

José Luis Bosch Cholbi.

Doctor en Derecho.

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València. Miembro de AEDAF.

Resumen

El trabajo analiza la problemática jurídica que se anuda al ejercicio, por la Administración tributaria, de las potestades de entrada y registro en el domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales ante la protección constitucional del artículo 18 de la Constitución española; en especial, teniendo en cuenta los principales pronunciamientos jurisprudenciales.

Abstract

The paper analyses the legal problems associated with the exercise, by the tax Administration, of the power to enter and examine the domicile of individuals, legal persons and professional offices, in light of the provision in article 18 of the Spanish Constitution, and taking into account the jurisprudence on the matter.

Palabras clave

Domicilio, intimidad, inspección tributaria, entrada y registro domiciliario.

Keywords

Domicile, privacy, tax audits, entry in the domicile.

Sumario

A. Introducción

B. Previsiones del Art. 142 LGT sobre la entrada y registro en el domicilio y del Art. 172 RGGI sobre la entrada y reconocimiento

B.1. Entrada para el ejercicio de las “Actuaciones Inspectoras”

B.2. “Cuando sea necesario” –Art. 142 LGT- o “Cuando aquellas así lo requieran” –Art. 172 RGGI-: Necesidad de la entrada en el domicilio. Aplicación del Principio de Proporcionalidad

B.3. Entrada en el domicilio constitucionalmente protegido

B.3.1. El domicilio es inviolable

B.3.2. El bien jurídico protegido

B.3.3. La protección del domicilio de las personas físicas. Alcance

B.3.4. La protección del domicilio de las personas jurídicas y de los entes sin personalidad jurídica. Evolución jurisprudencial

B.3.5. La protección de los lugares destinados al ejercicio de actividades económicas o profesionales

B.4. La inviolabilidad del domicilio y los Artículos 142.2 Y 151.3 LGT: La inspección de tributos en una encrucijada

C. Análisis de las previsiones del Art. 113 LGT

C.1. Entrada, registro o reconocimiento –Arts. 113 LGT y Art. 172 RGGI-

C.2. Consentimiento del Obligado Tributario. La revocación del consentimiento y la criticable adopción de medidas cautelares

C.3. La autorización judicial a la entrada o registro domiciliario

D. Conclusiones

A. Introducción

Atendida la solicitud efectuada por AEDAF, este informe se ceñirá a analizar el estado normativo, doctrinal y jurisprudencial de las que consideramos principales cuestiones prácticas que presenta actualmente la protección constitucional del domicilio ante las actuaciones de los órganos de inspección de la Administración Tributaria española.

Para ello, es necesario comenzar reflejando la trascendencia, dogmática y práctica, del tema que es objeto de análisis.

La Administración tributaria resulta apoderada legalmente para llevar a cabo actuaciones inspectoras en fincas, locales, oficinas, establecimientos mercantiles, despachos profesionales o el domicilio constitucionalmente protegido

Por una parte, la protección del domicilio como derecho –calificado como “fundamental” en nuestra CE–, resulta establecida tanto:

- en la **Constitución española**, art. 18.2;
- en la **Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948**¹, art. 12;
- en el **Convenio Europeo de Derechos Humanos**² de 1950, art. 8;
- en la **Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea**, de 7 de diciembre de 2000, art. 7³, cuyo contenido se ha incorporado al Tratado por el que se establece una Constitución europea;

1 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

2 Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. 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 evidente que la protección que el Convenio concede a este derecho es menor que la que la otorga la Constitución Española, pues las causas de excepción de este derecho en el Convenio quedan en manos del legislador ordinario y de la aplicación del principio de proporcionalidad.

3 “Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones”

- Y es también recogido en las Constituciones de nuestro entorno jurídico, aunque con sustanciales diferencias: art. 14 Constitución italiana⁴, art. 13 C. Alemana –reformado en 1998⁵.

Las consecuencias jurídicas que despliega tan especial regulación se traducen en varias circunstancias, nada desdeñables:

1. **en primer lugar, como derecho fundamental**, tiene diversos **mecanismos de protección y garantía** dada su **posición preferente** -vis expansiva- en el conjunto del ordenamiento jurídico. No en vano, **vincula** a todos los poderes públicos, su **desarrollo** únicamente puede ser efectuado por una Ley Orgánica, la cual debe respetar, en todo caso, su **contenido esencial**.

En este sentido, hemos de tener en cuenta que **no** se ha dictado **Ley orgánica específica** que lo desarrolle. Y que **no puede desarrollarlo la LGT**, al tener la condición de **Ley ordinaria**. De hecho, éste fue el motivo por el que se abandonó la anterior modificación del art. 141 LGT en la reforma por la Ley 25/1995, aunque en la Exposición de Motivos de dicha Ley 25/1995 conste como reformado.

En este punto, es sustancial la diferencia que presenta la regulación constitucional y legal de este derecho con la existente en **Italia**, donde la Constitución permite expresamente que dicho derecho sea regulado por una Ley especial cuando concurren motivos fiscales, entre otros.

Por su parte, el **Convenio Europeo de Derechos Humanos** también exige regulación legal; que ha de ser suficiente, según el TEDH.

4 "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".

5 En el Artículo 13 de la Ley Fundamental de Bonn de 1949, tras la modificación de 6 de marzo de 1998, muy criticada doctrinalmente, establece que: 1.- El domicilio es inviolable. 2.- 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 inculcado 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 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.

2. En segundo lugar, se trata de un derecho fundamental protegido por el recurso contencioso-administrativo, especial y preferente, de protección de derechos fundamentales y por el Recurso de Amparo (eficacia últimamente menguada por los requisitos exigidos de justificar la relevancia constitucional).

Esta carencia de regulación legal que lo desarrolle, y la posibilidad de acceso especial y preferente a los Tribunales de Justicia e, incluso, al Tribunal Constitucional determina que su **contenido haya sido objeto de creación jurisprudencial** –lo que trae, de consuno, una **enorme casuística**–; sin olvidar la importancia que destila la doctrina del TEDH, al ser canon interpretativo válido⁶, no reducida a mera erudición. Esta situación es apreciada claramente por la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana nº 866/2010, de 13 de julio de 2010, Rec. n.º 49/2010, la cual se hace eco de que “lo propio conforme al art. 53.1 CE sería que los requisitos de la autorización se disciplinaran por ley. Tal acontecimiento, sin embargo, no se ha dado todavía en nuestro Ordenamiento; son los propios jueces –con la vista puesta en el Tribunal Constitucional– los que hasta ahora se encargan de desgranar tales requisitos interpretando directamente la Constitución”.

En este sentido, no está de más recalcar –como después podremos analizar, la importancia que destilan, para los Tribunales de Justicia internos y para los contribuyentes que apelen a su doctrina, los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos; sobre todo, en relación con la protección del domicilio de personas jurídicas y despachos y locales profesionales.

A su vez, es necesario destacar también la doctrina del **TJCE**, pues con sus interpretaciones viene a configurar unos principios generales de Derecho comunitario inspirándose en los Textos Constitucionales de los Estados miembros y en los Tratados Internacionales. Hasta hace poco, se producía una interpretación divergente de su aplicabilidad a las personas jurídicas entre la doctrina del TEDH y del TJCE. Ahora, la jurisprudencia comunitaria reconoce al TEDH la posición que tiene en la interpretación del CEDH y su incidencia en el ordenamiento comunitario.

Por otra parte, la necesidad de conseguir la efectividad del **deber de contribuir a la Hacienda Pública** se tiene que lograr mediante el **ejercicio de las potestades administrativas** legalmente atribuidas a la Administración Tributaria. Entre ellas, el **artículo 142 LGT**⁷, con remisión al **art. 113 LGT**⁸, desarrollado en los **artículos 172 del RD 1062/2007 y ss.**, atribuye a la Administración tributaria la **potestad de entrar y practicar registros en domicilios y otros lugares**. Como puso de relieve la STC 50/1995, de 23 de febrero: “el interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda pública es vital en una

6 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)”.

7 Art. 142 LGT: Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley.

8 Art. 113 LGT: Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.

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.º 1 y 2), a la luz del cual 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, Sentencia 22 abril 1992)”.

Dado que muchas de esas entradas y registros dan lugar a discusiones con los obligados tributarios, al tratar de resolver los recursos que se interpongan, los Tribunales realizarán una tarea de **compaginación** (bilanciamento, en la doctrina italiana) entre el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Lo que también ha sido apreciado por el TEDH, Sentencia 29 de abril de 1999, Chassagnou y otros c. Francia, en la que se pone de relieve que, cuando las limitaciones a los derechos fundamentales devienen necesarias, hay que exigir el justo equilibrio entre los imperativos de interés general y los derechos fundamentales.

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. 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.

Entrada y registro en un domicilio de las que se predica su **instrumentalidad**, pues tienen como **finalidad ejercitar otras potestades**, por ejemplo, las del **art. 142.1 LGT**: examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, inspección de bienes, elementos, explotaciones y otros antecedentes o información necesaria para la exigencia de las obligaciones tributarias.

Los **lugares** donde, **indistintamente**, pueden llevarse a cabo esas actuaciones inspectoras son muy variados, y resultan fijados por el **art. 151.1 LGT**:

- lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina
- lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas
- lugar donde exista alguna prueba, aunque parcial, del hecho imponible
- en las oficinas de la Administración tributaria si los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

Por tanto, la Administración tributaria resulta apoderada legalmente para llevar a cabo actuaciones inspectoras en fincas, locales, oficinas, establecimientos mercantiles, despachos profesionales o el domicilio constitucionalmente protegido.

Sin perder de vista que, incluso, el **art. 151.3 LGT** especifica la **cautela** de que los libros y demás documentación del art. 142.1 LGT deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que consienta su examen en las oficinas públicas.

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

También en **fase de recaudación tributaria**, se ha previsto dicha entrada domiciliaria en los artículos 162 LGT y art. 10.1 del RD 520/2005. Y en un **procedimiento de comprobación limitada**, cuando proceda según la legislación aduanera o en los casos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, art. 136.4 LGT.

Por último, reflejar que en la Instrucción 1/2011, de 8 de febrero, del Director de Inspección de la AEAT, desaparece la medida de coeficientes negativos que en 2010 rebajan las cuantías del bonus de productividad que podían llegar a un 20% del sueldo si se incumplía la exigencia de realizar actuaciones en domicilios e instalaciones del contribuyente.

B. Previsiones del Art. 142 LGT sobre la entrada y registro en el domicilio y del Art. 172 RGGI sobre la entrada y reconocimiento.

Art. 142 LGT: 2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos impositivos o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Quando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley.

- **Art. 172 RGGI:** 1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquellas así lo requieran.

B.1. Entrada para el ejercicio de las “Actuaciones Inspectoras”.

En este punto, cabe plantearse la duda sobre si se limita dicha facultad de entrada en el domicilio solo cuando se realicen tareas de comprobación e investigación, *o también cuando se lleven a cabo actuaciones de obtención directa de información o de valoración*:

Con la **anterior normativa**, a raíz de la STS de 22 de enero de 1993, vino a extenderse a la totalidad de las actuaciones realizadas por la Inspección.

La **tramitación parlamentaria** de este precepto pone de manifiesto que se sustituyó la expresión “actuaciones de comprobación e investigación” por “actuaciones inspectoras” para que “la facultad recogida en este apartado fuera posible en todas las actuaciones que realice la Inspección”.

Por su parte, el **art. 172 RGGI** atribuye esta potestad a los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración Tributaria que desarrolle actuaciones inspectoras. Lo que, además, es congruente con la **ubicación sistemática del art. 142 LGT** en el Capítulo IV del Título III LGT “Actuaciones y procedimiento de inspección”.

El art. 30.3 del RGGI establece que las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria

En relación con el **inicio de las actuaciones inspectoras mediante personación in situ**, hay que tener en cuenta que el **artículo 151.2 LGT** establece que: “La inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales”.

No dice expresamente en el domicilio, por lo que, **en principio, no podrá iniciarse la inspección, sin previa comunicación, en domicilio de persona física o jurídica constitucionalmente protegido**. Esta conclusión resulta especialmente relevante pues, como analizaremos, puede que algunos lugares de esas empresas, oficinas, dependencias, instalaciones del obligado tributario puedan tener la condición de domicilio constitucionalmente protegido de modo que la inspección no pueda iniciarse con la entrada en dichos lugares.

Matización que alcanza al **artículo 173.2 RGGI** cuando establece que, en caso de que el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes, o, en su defecto, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes, pues si se trata de lugares

que tienen la consideración de domicilio constitucionalmente protegido, únicamente podrá autorizarlo el titular del derecho que se protege.

B.2. “Cuando sea necesario” –Art. 142 LGT- o “Cuando aquellas así lo requieran” –Art. 172 RGGI-: Necesidad de la entrada en el domicilio. Aplicación del principio de proporcionalidad

La normativa anterior –art. 39 RGIT- aludía a “siempre que lo juzgue conveniente”; previsión que era unánimemente criticada por excesiva discrecionalidad.

Actualmente, se hace referencia, en los **artículos 113 y 142 LGT** a que podrán realizarse esas entradas o registros cuando sean “necesarias” para las actuaciones inspectoras.

Por su parte, el **art. 172 RGGI**, con más laxitud, permite dicha entrada cuando aquellas así lo requieran. (También en art. 169.4 LGT: al referirse a la entrada para embargo, establece que se procederá en último lugar).

En todo caso, ello supone reconocer la **instrumentalidad** como paso previo para llevar a cabo otras potestades por los órganos de la inspección.

Además, esta alusión normativa implica recoger una exigencia, la de **necesidad**, en cuanto que aplicación del **principio de proporcionalidad**, que también está plasmada en el **art. 8 del CEDH y en el art. 7 y 52 de la Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea**⁹. Y también el TEDH lo interpreta como “exigencia social imperiosa”. De hecho, este Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha interpretado, en las Sentencias de 9 de octubre de 2003 (caso Slivenko) y de 20 de junio de 2000 (caso Foxley) que el concepto de necesidad recogido en el art. 8 del CEDH implica que una injerencia en dicho derecho debe responder a una “exigencia social imperiosa”, y que la medida tomada “debe ser proporcionada a la legítima finalidad perseguida”.

Ahora bien, ¿**cuándo** una entrada o registro **es necesaria**? La contestación a esta cuestión reclama tener en cuenta la virtualidad jurídica del **principio de proporcionalidad** en la aplicación de los tributos –art. 3 LGT-, en su triple vertiente:

- Idoneidad.
- **Necesidad** (interpretarse como **indispensable o imprescindible**)
- Proporcional en sentido estricto.

Como ha recalcado la STSJ Cataluña nº 512/2006, de 1 de junio, Rec. nº 654/2005, “cuando los fines de la ejecución administrativa pueden igualmente alcanzarse sin entrar en el domicilio, la entrada no

9 “Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Sólo se podrán introducir limitaciones, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás. Precepto incorporado en el Tratado como art. II-112.1

Será domicilio cualquier espacio físico delimitado en el que la persona, con habitualidad o no, desenvuelve su 'privacidad', independientemente de que sea su titular dominical o no

debe autorizarse por no existir «necesidad justificada de penetrar» en aquél. También se requiere que la entrada solicitada ha de ser efectivamente necesaria por la actividad de ejecución, esto es, ha de ser apta o idónea para el fin pretendido”,

De este modo, consideramos que la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario solo

podrá reputarse necesaria cuando esta medida sea ya la última de las posibles para alcanzar el fin perseguido (Álvarez Martínez, pág. 59). Solución que se manifestaría coherente con el hecho de que la iniciación de un procedimiento no se pueda llevar a cabo con una entrada domiciliaria.

La injerencia resulta supeditada, en todo caso, a la **demonstración** por parte del órgano inspector de la necesidad justificada de la entrada o registro domiciliario; es decir, que quede **probado por la Administración que no existía otra medida más moderada para alcanzar el fin propuesto con idéntica eficacia** –STS 14 de mayo de 2001-. Llegando a afirmar, Álvarez Martínez, en opinión que compartimos, que el recurso a las invasiones domiciliarias únicamente será factible cuando, para el desarrollo de la concreta actuación inspectora, hayan resultado **infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas; debe ser la última medida de las posibles**.

Por eso, resulta coherente con tal exigencia que se deje **constancia de dichas circunstancias** en la diligencia de entrada o registro, y, en su caso, en la autorización judicial.

Ejemplos:

- STSJ Cataluña de 13 de diciembre de 2003: “no resulta proporcional la medida de entrada y registro con tales extremos, alguno de los cuales, como el relativo a no tributar por los IAEs que les corresponden, jamás podrá dar lugar a acordar no ya la entrada en el local para inspeccionar la actividad, sino el registro de toda su documentación y soportes informáticos, constitucionalmente protegidos”.
- SAP Madrid 12 de marzo de 1998: “la necesidad, en este caso, implica que sólo cabe acudir a la medida si es realmente *imprescindible tanto de la perspectiva de la probable utilidad, como de la cualidad de insustituible*, porque si no es probable que se obtengan datos esenciales, o si éstos se pueden lograr por otros medios menos gravosos, estaría vetada la intervención (STC 31 enero 1985, SSTS 24 de junio y 18 de julio de 1996)”.

Es evidente que no se puede proporcionar una solución genéricamente aplicable, sino que se producirá un casuismo que exigirá tener en cuenta, en cada caso, la potestad ejercitada, la finalidad perseguida, el caso particular y las circunstancias concurrentes en el mismo que, al fin y al cabo, deben ser reflejadas por el Inspector en el correspondiente acto administrativo.

B.3. Entrada en el domicilio constitucionalmente protegido

Como recalcó la **STC 137/1985**, “no todo local sobre cuyo acceso posee poder de disposición su titular debe ser considerado como domicilio a fines de la protección que el artículo 18.2 garantiza”.

La **Constitución** no establece un **concepto** de domicilio. Ha tenido que ir siendo pergeñado jurisprudencialmente. La consecuencia es evidente: con ello se provoca un casuismo desmedido, que no favorece la seguridad jurídica.

B.3.1. El domicilio es inviolable

El domicilio determina la sede jurídica de una persona, sirve, junto con el nombre, para identificar y localizar a la persona, como punto de conexión para las relaciones jurídicas -pues fija el lugar para el cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de derechos-, y, en las sociedades mercantiles, determina la competencia procesal y registral.

El artículo 18 CE califica el domicilio como “invulnerable”, lo cual puede ser interpretado como que no puede entrarse en él, ni realizar registro previa entrada, ni puede molestarle su disfrute, ni impedirse el acceso -lo cual destila una trascendencia acentuada a la hora de adoptar medidas cautelares, como seguidamente analizaremos-.

Ahora bien, ¿qué es un domicilio?

La **STC 22/1984, de 17 de febrero**, f.j.5º, considera que es: “un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima. Por ello, 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 la esfera privada de ella*” (...) “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*”.

Idea recalcada por la **STC 94/1999, de 31 de mayo**, la cual considera que el concepto constitucional de domicilio “*es más amplio que el concepto jurídico-privado o jurídico-administrativo*, ambos funcionales a otros fines distintos de la protección de la intimidad y la vida privada, y *no admite concepciones reduccionistas*, como la analizada, que lo equiparan al concepto jurídico-penal de morada habitual o habitación”.

En idéntico sentido, la **STC 10/2002, de 17 de enero** afirma que “ el propio carácter instrumental de la protección constitucional del domicilio respecto de la protección de la intimidad personal y familiar exige que, con independencia de la configuración física del espacio, *sus signos externos revelen la clara voluntad de su titular de excluir dicho espacio y la actividad en él desarrollada del conocimiento e intromisiones de terceros*”. Y en el FJ 6º declara el Tribunal Constitucional que “ hemos advertido sobre la *irrelevancia a efectos constitucionales de la intensidad, periodicidad, o habitualidad del uso privado del espacio* si, a partir de otros datos como su *situación, destino natural, configuración física, u objetos* hallados en él hallados, puede inferirse el efectivo desarrollo de vida privada en el mismo..”.

A tenor de la doctrina del Tribunal Constitucional extractada podemos extraer sus características: será domicilio cualquier espacio físico delimitado en el que la persona, con habitualidad o no, desenvuelve su 'privacidad', independientemente de que sea su titular dominical o no.

Como comprobaremos, el destino objetivo del domicilio, sea el de vivienda o el de ejercicio profesional, no es un factor determinante para decidir si dicho lugar está protegido por el art. 18.2 CE o no, pues habrá que analizar si en él se desarrolla la libertad y 'privacidad' del sujeto que lo ocupa (Benavides Velasco; en sentido contrario, Figueroa Navarro).

B.3.2. El bien jurídico protegido

En este punto, es notoria la ambigüedad de la doctrina del TC. En unos casos, el Tribunal Constitucional considera que con este derecho se protege la intimidad; en otros casos, que se protege a la vida privada -concepto más amplio que la intimidad- y, en otros, habla de privacidad -anglicismo del término inglés *privacy*, que se refiere a lugares en los que desarrollar la actividad sin intromisiones ajenas; STC 17 enero 2002 y 16 diciembre 1997-.

Concretamente:

- Las SSTC 160/1991 de 18 de julio, 50/1995, de 23 de febrero, 126/1995, de 25 de julio, consideran como fundamento de la inviolabilidad domiciliaria la **intimidad**.
- Las SSTC 22/1984, de 17 de febrero y 110/1984, de 26 de noviembre, estiman que se protege **la vida privada**. Con anterioridad, el Auto 257/1985, de 17 de abril había considerado que las personas jurídicas y las sociedades mercantiles no pueden ser titulares del derecho a la intimidad -aunque sin relacionarlo con el derecho del art. 18.2 CE-.
- La STC 137/1985 extiende la protección al domicilio de las **personas jurídicas**, pero no se adentra en concretar cuál es el interés tutelado cuando se le atribuye a la persona jurídica dicho derecho, y, según sostiene Gómez Orea, así lo hizo para dejar la decisión abierta ante futuros casos que presentaran peculiaridades.
- Por su parte, la STC 69/1999, de 26 de abril, reconoce que en las **personas jurídicas no se protege la intimidad**, pero, aun así, les otorga protección aunque, como veremos, ello se refleja en que la delimitación de los concretos espacios o ámbitos que se preservan es menos extensa en el caso de las personas jurídicas.

B.3.3. La protección del domicilio de las personas físicas. Alcance

El derecho a la inviolabilidad del domicilio de las personas físicas se relaciona directamente con su ámbito de intimidad, personal y familiar, en relación directa, aunque no exclusivamente, con la morada o habitación de la persona, lo que, evidentemente, no puede resultar extrapolable a las personas jurídicas.

Podríamos señalar **4 elementos distintivos o rasgos definidores**:

- a. espacio físico delimitado o acotado -no necesariamente cerrado-

- | | |
|--|--|
| <p>b. sea vivienda habitual u ocupada de manera ocasional o transitoria -STS 15 de febrero de 1997 (Ar. 1997/1178), y STS de 14 de enero de 1992 (Ar. 1992, 154), las habitaciones de hoteles; también pensiones, chalets, etc.- . STEDH 24 de noviembre de 1986 consideró domicilio un lugar que hacía 19 años que no se ocupaba-.</p> <p>c. compatible con la idea de intimidad o privacidad. Así, la STS de 31 de enero de 1995 (Ar. 1995, 268) considera que no es domicilio un lugar abandonado donde no existen signos de habitabilidad ni ejercicio de vida privada.</p> <p>d. destinado a vivienda (o al ejercicio de una actividad profesional o empresarial), independientemente de su configuración física -sea bien mueble o inmueble; sí resultaría protegida una autocaravana; no, si se trata de un vehículo solo de transporte-, su mejor o peor condición, sus características y los enseres u objetos que en ella se encuentren.</p> | <p>La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario solo podrá reputarse necesaria cuando esta medida sea ya la última de las posibles para alcanzar el fin perseguido</p> |
|--|--|

Ello nos aboca, obviamente, a un examen casuístico, del que cabe extraer, como conclusión común, la existencia de discrepancias entre la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo.

Según el Tribunal Supremo, no se consideran domicilio los trasteros -STS 8 de julio de 1994 (Ar. 1994/6283), y 18 de julio de 1999 (Ar. 1999/1004); sí que lo considera STC 27 de septiembre de 1999-, los almacenes -STS 3 de octubre de 1997 (Ar. 1997/5170)-, meras fábricas -STS 18 de febrero de 2005 y 20 de junio de 2003-, talleres de trabajo -STS 30 abril 1999-, naves industriales o ganaderas -STS 18 de febrero de 2005- o las cocinas de los bares, cafés u otros lugares de esparcimiento abiertos al público -STS 11 de febrero de 2000 (Ar. 2000/5758), 18 de noviembre de 2005-; garajes -STS 19 de febrero de 1998; sí protegidos, STC 27 de septiembre de 1999; quizá no protegidos garajes comunitarios o colectivos, y sí protegidos si están anexos a una vivienda e integrados en ella-.

Por tanto, no puede identificarse cualquier lugar cerrado cuyo acceso dependa del consentimiento de su titular como domicilio constitucionalmente protegido. En ellos, según el art. 142 LGT y 172 RGGI, la autorización para la entrada y reconocimiento será únicamente la de la autoridad administrativa determinada reglamentariamente.

Después analizaremos si se consideran domicilio los locales comerciales de una persona física o despachos profesionales.

En todo caso, es evidente que el domicilio constitucionalmente protegido no se reduce únicamente al concretado, para las personas físicas, por el art. 40 del Código Civil (lugar de residencia habitual de una persona física) ni al establecido por el art. 48 LGT para las personas físicas que no desarrollan actividades económicas: el lugar donde tengan su residencia habitual.

Cuestión distinta es saber -lo que después analizaremos- si se corresponde, o no, con el domicilio fijado en el art. 48 LGT:

- en relación con personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas: es domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas.
- En relación con personas jurídicas: su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

Pero el TC también ha dicho que tampoco cabe adoptar concepciones reduccionistas que lo identifiquen con el concepto jurídico-penal de morada habitual o habitación.

B.3.4. La protección del domicilio de las personas jurídicas y de los entes sin personalidad jurídica. Evolución jurisprudencial.

Ante esta cuestión, surge el primer interrogante: ¿son **titulares de derechos fundamentales las personas jurídicas**?

Es evidente el **silencio de la Constitución española**, no sólo en relación con este derecho fundamental, sino en general. En ningún precepto alude, siquiera tangencialmente, a la posible titularidad de derechos fundamentales por personas jurídicas.

Es destacable la diferencia con la **Constitución alemana**, la cual lo establece en el art. 19.3 LGT, y así también se desprende del art. 2 de la Constitución **italiana**.

Por tanto, una vez más, ha tenido que ser el Tribunal Constitucional el que haya tenido que afrontar esta problemática. Así, el TC, en Sentencia 23/1989, de 14 de marzo, consideró que rigen también para ellas *“en la medida en que, por su naturaleza, les resulten aplicables”*. Por tanto, según la STC 139/1995, de 26 de septiembre, la titularidad *se hace depender de la naturaleza del derecho, que es delimitada y concretada en función de cada derecho fundamental, y de la forma y los fines concretos de la persona jurídica*.

En nuestro caso concreto, y por lo que hace al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, es necesario atender a la doctrina del **TEDH, del TC** y a su interpretación por la **STS de 23 de abril de 2010**, del Pleno, con 1 voto particular suscrito por 9 magistrados, y posteriores.

Doctrinalmente, se ha afirmado (Casás Vallés) que, como las personas jurídicas no tienen derecho a la intimidad, es más necesaria la aplicación del derecho a la inviolabilidad domiciliaria, pues no tienen otra protección para su vida privada o su interés profesional (Gómez Orea) que la del domicilio y el secreto de su correspondencia. Cuestión distinta es atender a las decisiones jurisprudenciales sobre esta problemática, para lo que resulta clarificador adoptar un criterio cronológico, que permite apreciar la evolución jurisprudencial experimentada por los diversos Tribunales de Justicia.

Evolución jurisprudencial

- Por primera vez, en la **STJCE National Panasonic Limited c. Comisión, de 26 de junio de 1980** (As. 136/1979), este Tribunal analiza el derecho a la inviolabilidad del domicilio y su extensión

a los locales empresariales por actuaciones administrativas de investigación. Sin rechazar la aplicabilidad de dicho derecho a las personas jurídicas, **su razonamiento solo atendía a la legitimidad del fin de las medidas previstas en la normativa comunitaria**. Esta doctrina será rechazada por posteriores pronunciamientos del TJCE. Esta Sentencia reconoció que el art. 8 del CEDH formaba parte integrante del Derecho comunitario.

- En este momento, **en España**, cuando estaba comenzando a andar el Tribunal Constitucional, se dicta un **Auto del TS de 17 de febrero de 1981**, Ar. 1981/4808, el cual considera que entrar en unos locales comerciales no implica vulneración del art. 18 CE, pues no son domicilios habituales de sus titulares, sino lugares donde ejercía una actividad mercantil. Con idéntica orientación, la **STS de 10 de diciembre de 1981** considera que no se deben incluir a los establecimientos comerciales en el concepto de domicilio constitucionalmente protegido.
- Al poco tiempo, ya se pronunció el **Tribunal Constitucional**, en la **Sentencia 22/1984**, donde vincula el derecho a la inviolabilidad del domicilio con el derecho a la intimidad, pero sin pronunciarse sobre su aplicabilidad a las personas jurídicas.
- Por primera vez, diez años después, el **Tribunal Constitucional** se pronuncia sobre la **aplicabilidad de este derecho a las personas jurídicas** en la **Sentencia 137/1985, de 17 de octubre** -con afirmaciones recogidas posteriormente en las **SSTC 144/1987 y 64/1988**-, donde, abiertamente, considera 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” siempre que las exigencias de libertad del domicilio no sean incompatibles con la naturaleza y la especialidad de fines del ente colectivo.

Como se aprecia, dicho pronunciamiento del Tribunal Constitucional no razona cuál es esa naturaleza del derecho, ni cuáles son los motivos que permiten justificar esa aplicabilidad. Pero a esa “afirmación de principio” -según la STC 69/1999- acuden, recurrentemente, las posteriores Sentencias del mismo Tribunal, cfr. la 144/1987 y la 64/1988.

El *fundamento* de la protección de este derecho no es situado por el TC en la intimidad, sino en la vida privada, pues llega a afirmar que “el derecho a la intimidad es un derecho sin estimable concomitancia alguna con el problema que aquí se afronta”.

Esta STC 137/1985 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-. Pulido Quecedo mantiene que sí se les protege en Alemania, Italia o Austria; no se les protege en Francia, Irlanda o Países Bajos.

Como conclusión, afirma la STC 137/1985, f.j. tercero, “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”.

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. 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, 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*”.

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 presenta¹⁰. Subrayemos esa alusión a la “libertad de domicilio”, que no encuentra fácil intelección en nuestro ordenamiento constitucional, 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 -v.gr. personas jurídicas- porque están destinadas al desarrollo de la personalidad del individuo.

- Poco a poco, Sentencia a Sentencia, se fueron delimitando qué lugares se consideraban domicilio a efectos constitucionales.

10 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’.

- Así, la **STS de 7 de julio de 1986**, Ar. 4197, sostiene que no son domicilio constitucionalmente un recinto destinado a la estabulación de ganado y local comercial que no es morada de persona alguna.
- Más acorde con la doctrina del TC, la **STS de 5 de noviembre de 1986**, Ar. 1986/6803, extiende la protección del domicilio a los locales de negocio donde el sujeto desenvuelve sus actividades, por ser una prolongación de la personalidad y ser la condición espacial que resguarda la libertad y seguridad personal.
- Por su parte, la **STS de 2 de julio de 1991**, Ar. 6328, mantiene que no lo es un almacén, alejado de la verdadera vivienda, como lugar para la guarda y depósito de vehículos materiales y utensilios. La STS 23 de septiembre de 1997, Ar. 6478, en relación con un establecimiento comercial.
- Al poco tiempo de la STC 137/1985, se produce una importante decisión del TEDH. Así, la Sentencia del TEDH Chappell c. Reino Unido, de 30 de marzo de 1989 (Dda. nº 10461/1983), en relación con la entrada en un domicilio de una persona física en el que, a la vez, se encontraba la sede de una sociedad donde se intercambiaban cintas de video, sin que, en ningún momento, ni la Comisión ni el Tribunal Europeo pusieran pega alguna a extender a dicho local la protección del art. 8 CEDH si se hubieran respetado las exigencias de dicho precepto. Sin embargo, el TEDH no se pronuncia acerca de la necesidad de una autorización judicial previa, ni delimita el alcance objetivo de este derecho; es más, en esta 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-.
- El **TC español** seguía con su tarea de delimitar el alcance de la protección domiciliaria dados los genéricos términos en que se había pronunciado, y, así, en el **Auto del TC 171/1989, de 3 de abril**, no extiende esta garantía constitucional a los locales comerciales, almacenes, fábricas y oficinas que por su afectación tengan un destino o sirvan a cometidos incompatibles con la idea de privacidad¹¹.
- En este momento, se produce un giro trascendental en la jurisprudencia del TJCE, y, apartándose de la doctrina de la Sentencia Nacional Panasonic, la **Sentencia TJCE Hoechst AG c. Comisión, de 21 de septiembre de 1989** (As. Ac. 56/1987 y 227/1988) **rechaza expresamente la aplicabilidad de este derecho a los locales comerciales e industriales**.

Doctrina ratificada, a los pocos meses, por las **Sentencias TJCE Dow Chemical Ibérica y otros C. Comisión de 17 de octubre de 1989** (As. Ac. 97/1987, 98/1987 y 99/1987) y **Sentencia Dow Benelux NV c. Comisión, de 17 de octubre de 1989** (As. 85/1987), en las que el TJCE considera que, en tanto que el reconocimiento de este derecho respecto al domicilio particular de las

11 El Auto 171/1989 señaló que: el actor no denuncia una invasión de su domicilio, sino de las oficinas y almacén de una sociedad de la que es representante legal y sabido es que lo que protege el art. 18.2 CE es el domicilio inviolable, es decir, el espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima, protegiéndose no sólo el espacio físico en sí mismo considerado, sino también lo que en él hay de emanación de la persona y de esfera privada de ella, lo que, como es obvio, no es predicable respecto de los locales en que se produjo la entrada y registro por parte de los agentes de la autoridad”.

personas físicas viene impuesto en el ordenamiento jurídico comunitario como principio común a los Derechos de los Estados miembros, “no sucede así en lo que se refiere a las empresas, pues los sistemas jurídicos de los Estados miembros presentan divergencias no desdeñables en lo relativo a la naturaleza y el grado de protección de los locales empresariales frente a las intervenciones de las autoridades públicas”.

Estas Sentencias consideran que el objeto de protección del art. 8 CEDH “abarca el ámbito de desenvolvimiento de la libertad personal del hombre y no puede por tanto extenderse a los locales empresariales”, lo que resultaría respaldado por la “inexistencia de jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre esta cuestión”; afirmación en exceso tajante a tenor de la doctrina Chappell, como hemos visto.

Por tanto, en estas Sentencias no se reconoce el derecho a la inviolabilidad del domicilio a una persona jurídica, aunque sí una protección frente a las intervenciones arbitrarias o desproporcionadas, considerándolo un principio general del Derecho comunitario igual que los derechos fundamentales.

- En España, el **Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo** seguían pronunciándose sobre casos concretos que se les presentaban.

Así, la **STC 149/1991** afirmó que no puede incluirse sin más la expresión “terrenos de propiedad privada” dentro del campo semántico del domicilio, pero tampoco es aceptable, sin más, la proposición inversa. Idea reiterada por la **STC 228/1997**, en la cual se sostiene 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- tengan un destino o sirvan a cometidos incompatibles con la idea de privacidad”.

La **STS de 9 de octubre de 1991**, Ar. 7701, consideró que la norma que enjuiciaba no vulneraba el art. 18.2 CE porque éste “se refiere al domicilio, mientras que los artículos del Real Decreto que se cuestionan se refieren a la entrada en establecimientos, centros de trabajo o locales donde se desarrollen actividades laborales”.

La **Providencia del TC de 30 de marzo de 1992** afirmó que: “la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio no pudo tener lugar, ya que no fue en el domicilio de la actora donde entraron los agentes policiales para inspeccionar e intervenir el material videográfico, sino en un establecimiento público dedicado a actividades de videoclub”.

- Por otra parte, el **TEDH** se muestra, en varios pronunciamientos, abiertamente decidido a proteger también otros locales, no ceñidos estrictamente a la vivienda, en una *interpretación amplia de dicho derecho*.

Así, la **STEDH Niemietz c. Alemania, de 16 de diciembre de 1992** (Dda. nº 13710/1988) se adentra expresamente en el análisis de esta problemática.

Esta Sentencia extiende la protección de este derecho a ciertos locales donde se desarrollan actividades profesionales y comerciales, incluidos los despachos de abogados, pues implican, en un grado más o menos elevado, elementos de confidencialidad.

El Tribunal realiza *una interpretación amplia y extensiva tanto de la vida privada como del domicilio*. Entiende que no siempre se puede separar lo que en un individuo se refiere al ámbito profesional de lo que queda fuera de él, con el peligro de que, en supuestos donde la distinción entre esos ámbitos no fuera nítida, se produjera un trato desigual. **Abarca, también, a los locales de las personas jurídicas.** Igual que sucedería pocos años después en España, con la STC 50/1995, el TEDH considera que el mandamiento de registro estaba redactado en términos tan amplios, pues se refería a la búsqueda e incautación de documentos, sin limitación alguna, que se apreciaba falta de proporcionalidad entre la medida adoptada y el objetivo perseguido. El TEDH considera que el registro invadió el secreto profesional al invadir el despacho profesional de un abogado de un modo desproporcionado. Esta doctrina ha sido reiterada en las posteriores Sentencias.

Reafirma la protección domiciliaria a **locales comerciales y profesionales** en las **Sentencias TEDH Mialhe c. Francia de 25 de febrero de 1993** (Dda. nº 12661/1987, local comercial con labores de consulado y donde recibía correspondencia privada), y **Sentencia Crémieux c. Francia de 25 de febrero de 1993** (Dda. nº 11471/1993, era un local comercial), así como en la **Sentencia Funke c. Francia de 25 de febrero de 1993** (Dda. nº 10828/1984, era un domicilio familiar).

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 enjuiciado 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 las injerencias en los derechos del recurrente fueran estrictamente proporcionados al fin legítimo perseguido”¹².

- En el **ámbito interno**, se sucedían pronunciamientos en los que, a pesar de la existencia de la STC 137/1985, se apreciaba una **falta de claridad en la solución jurídica**.

Así, la STS 6 de julio de 1995, Ar. 1995/5387, considerando que el registro en un despacho

12 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 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 cumplían 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”.

profesional sin autorización judicial era válido pues “no era domicilio del acusado ni de nadie, sino una oficina y despachos abiertos al público”.

La STC 228/1997, de 16 de diciembre, excluye que cualquier recinto cerrado (como almacenes, fábricas, oficinas y locales comerciales) puedan considerarse domicilio a estos efectos si tienen “un destino o sirven a cometidos incompatibles con la idea de privacidad”.

- Existiendo ya la doctrina Niemietz del TEDH –a la que apelaron los demandantes-, sin embargo, **la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la CE, de 20 de abril de 1999, Limburges Vinyl Maatschappij Nv y otros c. Comisión**, considera que en el Derecho comunitario son aplicables, de forma directa, exclusivamente aquellos derechos que sean manifestación de los principios generales del Derecho, de modo que los derechos relativos al domicilio se configuran en los términos que ha determinado el TJCE, sin que le afecte la evolución de la jurisprudencia del TEDH sobre la materia. Por tanto, existía el riesgo de una confrontación directa entre jurisdicciones.
- En la **STC 69/1999, de 26 de abril** se reitera la protección constitucional ya fijada -aunque muy lacónicamente- con anterioridad a las personas jurídicas, justificándolo en que: “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”.

Sin embargo, realiza sendas **matizaciones** fundamentales para diferenciarlo de la protección del domicilio de personas físicas, manteniendo una especie de doctrina intermedia entre la exclusión y la equiparación con el de las personas físicas:

- se protegen “ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren de una protección frente a la intromisión ajena”,
- y considera que los domicilios de las sociedades mercantiles “gozan de una intensidad menor de protección”.

Entonces, cabe preguntarse: **¿Qué ciertos espacios se protegen?**

“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”.

Se protegen:

- 1) los **lugares** desde donde se **dirige** la sociedad o desde donde se dirigen los establecimientos que de ella dependen.

Por tanto, no coincide exactamente con el domicilio fiscal de una persona jurídica (entendido como el lugar donde esté centralizada la dirección y gestión administrativa del negocio, pues solo alude a dirección y no a lugar desde donde se gestione), pero también lo extiende a los

lugares desde donde se dirijan establecimientos o locales dependientes de dicha sociedad. Así, estimamos que la noción de domicilio social de las personas jurídicas que apunta la STC 69/1999, de 26 de abril, es más amplia que la noción legal del mismo que se deriva del art. 41 CC y la LGT, art. 48.1.b, que lo restringen al lugar donde se ejerzan las principales funciones de la entidad, o donde esté centralizada efectivamente la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

- 2) Y, además, los lugares donde se **custodien documentos o soportes de la vida diaria de la sociedad o del establecimiento** que no deban ser conocidos por terceros.

Es evidente que existe una **falta de concreción** sobre qué documentos o soportes de la vida diaria de esa empresa o de sus sedes hay que entender protegidos, pero **lo serán todos aquellos que no deban ser conocidos por terceros y que, obviamente, tengan que ver con la dirección, gestión o funcionamiento de la sociedad**¹³.

Siendo ello así, **resultarían identificables como documentos o soportes de la vida diaria de una sociedad que permiten concluir que el lugar donde se hallen tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido los que, al fin y a la postre, enumera el artículo 171 RGGI como documentos que pueden ser examinados por la Inspección**: Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo; Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables; Libros registro establecidos por las normas tributarias; Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios; Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria. Así se ha puesto de relieve en la Sentencia del TS de 23 de abril de 2010.

El casuismo puede dar lugar a que, como ocurrió en la STC 69/1999, de 26 de abril, no se pueda decidir en ese caso concreto porque desconocía si el lugar se hallaba abierto al público o no: “en el presente caso no resulta posible determinar si nos encontramos ante un domicilio constitucionalmente protegido, pues en las actuaciones judiciales recibidas no existen elementos suficientes que permitan llegar con certeza a una conclusión sobre este extremo”.

Esa necesidad de compatibilidad con la idea de privacidad estimamos que **excluiría a los almacenes, meras fábricas o talleres de trabajo, naves industriales o ganaderas, bares, cafés u otros lugares abiertos al público**.

Al efecto, la **STS de 18 de junio de 1999**, Ar. 1999/11282, el registro en un sótano de un bar no afecta a este derecho, pues “un sótano utilizado para guardar efectos, en la parte inferior de un bar, sin conexión directa con él, no es domicilio ni en él se desarrollan ámbitos de la vida privada o intimidad”.

13 Podría llegar a pensarse que también resultarían protegidos los centros de producción ajenos a la dirección del negocio si en ellos se custodian documentos importantes para su gestión estrategia comercial, fórmulas, diseños de envases, etc. que deben también ser protegidos (Feltre Rambaud).

Resultarían identificables como documentos o soportes de la vida diaria de una sociedad que permiten concluir que el lugar donde se hallen tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido los que, al fin y a la postre, enumera el artículo 171 RGGI como documentos que pueden ser examinados por la Inspección

Con esta misma orientación, la **STC 283/2000, 27 de noviembre**, no considera domicilio constitucionalmente protegido al local destinado a bar y almacén.

- Además, la citada Sentencia también hacía referencia a que dichos espacios, sin embargo, “gozan de una **intensidad menor de protección**”.

Álvarez Martínez cree que esa referencia atañe a un menor alcance y grado de intensidad en las personas jurídicas que se refleja, en lo sustancial, en la perspectiva objetiva de este derecho; esto es, en la delimitación de los ámbitos o lugares concretos que estén bajo la cobertura constitucional.

Por su parte, Marco Marco sostiene que la diferente intensidad de protección se tiene que reflejar en que las exigencias de lo que debe constar en las autorizaciones judiciales de entrada domiciliaria, que “no tiene por qué ser las mismas en unos y otros casos, pues tampoco tiene la misma calidad el bien jurídico protegido, es decir, el domicilio”, recogiendo, así, la orientación de la STC 69/1999 en relación con que esa menor intensidad de protección se debe reflejar en el análisis de la proporcionalidad que realice, en su caso, la autorización judicial. De esta opinión comulga la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana nº 866/2010, de 13 de julio de 2010, Rec. n.º 49/2010, al considerar que “esta distinción (entre domicilio de personas físicas y el de las jurídicas) se traduce en la menor intensidad del control judicial necesario cuando la entrada y registros de los domicilios de las personas jurídicas, puesto que, en general, cabe predicar en tales casos una menor afectación de los derechos de libertad de los ciudadanos”.

Sin embargo, no estamos de acuerdo con la STC 69/1999, de 26 de abril que sostiene que como las personas jurídicas no son titulares del derecho a la intimidad del art. 18.1 CE (como había declarado el ATC 257/1985, de 17 de abril) dispondrán de una protección constitucional de intensidad menor, de modo que el ámbito espacial de protección será distinto y el control de proporcionalidad que efectuará la autoridad judicial al autorizar la entrada o registro no tendrá que ser tan estricto como en el caso de las personas físicas -por ejemplo, que no concrete el día en que la entrada se realizará, aunque sí la identificación del local afectado y expresado la causa de la autorización y el objeto de la entrada, como sucedió en la STC 69/1999, de 26 de abril-. Consideramos que, en tanto que derecho fundamental, debe estar tutelado efectivamente por las vías judiciales ordinarias y, subsidiariamente, por el recurso de amparo ante el TC (Gómez Amigo), de modo que la protección debe ser exactamente la misma, aunque el ámbito espacial al que alcance, en un caso y otro, sea distinto.

- El **TEDH**, en la **Sentencia caso Société Colas Est y otros c. Francia, de 16 de abril de 2002** (Dda. 37971/1997), apelando a que el Convenio es un instrumento vivo que hay que interpretar a la vista de las condiciones de vida actuales, considera que las excepciones al derecho a la

inviolabilidad del domicilio han de ser interpretadas limitativamente de modo que:

- “en la prolongación de la interpretación dinámica del Convenio, **el Tribunal considera que ya es hora de reconocer, en determinadas circunstancias, que los derechos garantizados desde el punto de vista del art. 8 del Convenio pueden ser interpretados para dar cabida a una sociedad, el derecho al respeto de su sede social, su agencia o sus locales profesionales**”.
- Apuntando, también, la matización en estos casos de que: “suponiendo que el derecho a la intromisión pueda ir más allá en los supuestos de locales comerciales de una persona jurídica”.

En este caso, **el TEDH**, a diferencia de anteriores pronunciamientos, analiza su aplicabilidad a personas jurídicas, **recordando que el término domicilio tiene una connotación más amplia que la palabra home, pudiendo englobar por ejemplo, el despacho de un miembro de una profesión liberal –cita Niemietz-, e, incluso, un local donde se desarrollen actividades comerciales –cita Chapell-**.

Estas dos matizaciones hacen que la doctrina del TC español guarde sintonía con la elaboración del TEDH. Idéntica conclusión se ha mantenido, doctrinalmente, en España por el hecho de que la CE haga referencia a domicilio y no a vivienda, manteniendo que la protección se extendería también al dueño de una empresa o comercio así como a las personas jurídicas (García Macho, Casas Vallés).

Solución del **TEDH** también en la **Sentencia del Caso Van Rossem de 9 de diciembre de 2004** y en la **Sentencia del Caso Petri Sallinen de 27 de septiembre de 2005**.

Así pues, **es decisiva esta orientación del TEDH donde se pone de relieve que:**

- **este derecho alcanza a las sociedades, protegiendo su sede social, y también sus agencias y locales profesionales**
- **y también se protegen los locales comerciales y las oficinas de las sociedades.**
- Es dado destacar que esta *doctrina del TEDH estaba en contradicción con la del TJCE sobre esta materia en esos momentos*, hasta que, aunque en la **Sentencia TJCE LMV, DSM NV y DSM Kunststoffen BV y otros, de 15 de octubre de 2002**, el Tribunal evita pronunciarse sobre el problema de la aplicabilidad de la doctrina del TEDH, sí que afronta esta contradicción en la **Sentencia Roquette Frères, S.A. de 22 de octubre de 2002, As. C-94/2000**, a raíz de una cuestión prejudicial, en la que asume que “hay que tener en cuenta la jurisprudencia del TEDH posterior a la Sentencia Hoechst Comisión”, reconociendo que, de ella, se desprende que la protección del domicilio del art. 8 CEDH puede ampliarse, “en determinadas circunstancias, a los locales comerciales”, pudiendo ser más incisivas las injerencias autorizadas en estos casos que en otros.

La diferencia que se percibe a la hora de poner en práctica la protección de este derecho es, según López Basagueren, que, mientras que el TJCE realiza un análisis más finalista de las medidas adoptadas, teniendo en cuenta, sobre todo, si concurre un fin legítimo de la intromisión, el TEDH es más garantista, analizando las garantías formales de las actuaciones, si son adecuadas y suficientes, y si se aprecia el requisito de su necesidad; es decir, las exigencias del principio de proporcionalidad entre las medidas adoptadas y los fines protegidos. Y el TEDH considera que si la apreciación sobre la concurrencia de estos requisitos en las medidas a adoptar se deja autónomamente en manos de la autoridad administrativa que los va a ejecutar, ello comporta problemas de legitimidad, aunque no establece explícitamente la exigencia de autorización judicial previa.

Asentada de este modo la doctrina del TEDH, del TJCE y del TC, éste último continúa delimitando, casuísticamente, en qué casos sí que se considera protegido un determinado lugar como domicilio y cuándo no. Así, en el **Auto TC 290/2004, de 19 de julio**, considera que la entrada en una nave abierta al público, sita en un polígono industrial, no vulnera este derecho, porque “no se trata de un lugar donde se realiza una actividad íntima de la persona, ni reúne las características ni los medios para ello”.

Acogiendo esta distinción, la **STS de 22 de marzo de 2004, Ar. 2004/3414**, diferencia entre la sede de la persona jurídica, con protección constitucional, de aquellas otras dependencias que, “constituyan o no sede social que, por su disposición a la entrada de público, deben considerarse, a diferencia de la persona física, desposeídas de semejante protección”.

No se puede considerar violado si se trata de un local comercial abierto al público, pero tampoco en otros locales sujetos a autorización donde se realice una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no esté vinculada con la dirección de la sociedad o de un establecimiento de la misma, ni sirva a la custodia de su documentación. Y en aquellos locales o establecimiento parcialmente abiertos al público pero que contienen documentación propia de la empresa o la entidad. Fernández Ramos considera que solo por el hecho de que existan documentos privados de la empresa no se verían protegidos constitucionalmente pues la potestad de acceso no comporta la potestad de registro y retención de documentos.

Obviamente, consideramos acertada la orientación del TEDH y del TC, que no asume una interpretación extensiva del concepto de domicilio que lo identificaría con cualquier local, instalación o establecimiento que no estuviera abierto al público, haciendo coincidir la noción de domicilio con la de recinto cerrado, en cuyo caso, impedir la entrada a los agentes de la autoridad en el ejercicio de sus legítimas funciones, pero permitir el acceso a los clientes y demás personas sería un abuso de derecho (Fernández Ramos).

Por su parte, la **STEDH Prokopovitch c. Rusia**, 18 de noviembre de 2004, considera que decidir si una vivienda particular constituye un domicilio protegido por el art. 8 CEDH dependerá de las circunstancias de hecho, principalmente la existencia de vínculos suficientes y continuos con un lugar determinado.

Y la **STEDH de 30 de septiembre de 2008, Isaldak c. Turquía**, considera que el concepto de domicilio del artículo 8 CEDH es un concepto autónomo, que no depende de la calificación del

mismo en Derecho interno. Y, concretamente, considera aplicable la protección a un **taller dedicado a ferretería con uso también de vivienda**. El Tribunal señala que, sea cual fuere la accesibilidad del taller al público, si es el lugar de trabajo, se aplica el art. 8 CEDH de cualquier manera.

También la **Sentencia de 21 de enero de 2010. Caso Xavier da Silveira c. Francia** (TEDH 2010\15), considera que se había violado el derecho protegido por el art. 8 del CEDH al realizarse un registro en un **despacho profesional de un abogado** que ejercía la profesión en Francia ocasionalmente, afirmando que los registros o las visitas domiciliarias afectan al domicilio o al despacho de un abogado que ejerce legalmente su profesión, deben imperativamente ir acompañados de «garantías especiales de proceso», que es el caso cuando se ejecutan en presencia del Decano del Colegio de abogados

- En esta tesitura, se producen unos pronunciamientos del Tribunal Supremo que acogen la orientación de las Sentencias previas de la Audiencia Nacional, aunque, es de notar, que en ellos se formula un voto particular, firmado por otros 8 magistrados.

Así, las **Sentencias del TS de Pleno de 23 y 24 de abril de 2010**, que resolvieron los Recursos de Casación nº 704/2004 (RJ 2010, 3636), 4572/2004 (RJ 2010, 3638), 4888/2006 (RJ 2010, 3639), 5910/2006 (RJ 2010, 3636), 6615/2003 (RJ 2010, 3637) y 3791/2006 (RJ 2010, 3640). Doctrina reiterada en **cuatro Sentencias del TS de 30 de septiembre de 2010**, Recurso de Casación nº 364/2007 (RJ 2010, 7097), 1392/2007 (RJ 2010, 7098), 169/07 (RJ 2010, 7096) y 369/07 (RJ 2010, 6907), así como en la **STS de 22 de noviembre de 2010**, Recurso de Casación nº 408/2007 (RJ 2011\1018).

En ellas, el Tribunal Supremo acoge la orientación del Tribunal Constitucional, y concreta específicamente la delimitación del ámbito espacial de protección domiciliar de las personas jurídicas, fijándolo en aquellos 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 esté vinculada con la dirección de la sociedad ni sirva a la custodia de su documentación. *Tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares (...).*”

En el caso enjuiciado, el lugar era el domicilio social y fiscal de la empresa, donde se desarrollaba toda su actividad de comercio al por mayor ya que no tenía ningún otro local a su disposición, se llevaba en él 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, estando los despachos del jefe de

contabilidad, director financiero y el director comercial y allí se encontraban los datos informatizados que luego resultaron esenciales para la determinación de la base imponible a través del régimen de estimación indirecta.

Así pues, respecto de los locales, oficinas, despachos o dependencias administrativas donde se lleve a cabo la actividad económica pero, a su vez, se realicen tareas de gestión o dirección de la entidad o se almacene parte de la documentación referente a tal entidad, sea la sede social o no, también resultarían protegidos por el art. 18 CE, según se desprende de la doctrina del TEDH, del TC y del TS.

Quedarían excluidos los lugares donde se ubican instalaciones de la persona jurídica eminentemente productivas y ajenas a las ideas de gestión o administración, como fábricas, talleres y almacenes.

Hay que destacar que, quizás, en un futuro se modifique la orientación del TS –lo que iría en contra de la doctrina del TC–, pues en dicha Sentencia se emitió un **VOTO PARTICULAR** por 1 magistrado al que se adhieren 8 magistrados de la Sala. En él, no se considera domicilio protegido constitucionalmente el lugar donde accedieron los inspectores tributarios.

Este voto particular se hace eco de la difícil tesitura en que queda la Inspección, con el alcance espacial fijado por el TC y el TS, al tener que poner en práctica la genérica facultad de entrada y registro.

En él se afirma:

“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 (...)

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

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

Pues bien, a nuestro entender, el local al que tuvo acceso la inspección tributaria no merece el carácter de domicilio constitucionalmente protegible. A pesar de la calificación del Tribunal de instancia, **de las**

actuaciones procesales sólo resulta que albergaba la documentación contable y que en él se desarrollaba una cierta actividad laboral relacionada con aquella, pero no que en él se adoptaran las decisiones fundamentales relacionadas con la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenecieran a la estricta reserva de la persona jurídica.

(...) tomando en consideración los mismos datos fácticos, realizamos una calificación jurídica diferente, sustituyendo la de domicilio constitucionalmente protegible, que lleva a apreciar la necesidad de mandamiento judicial, por la que se considera pertinente de **simple local de la empresa depositario de la contabilidad precisa para la actividad inspectora, para cuya entrada bastaba, si no hubiera mediado consentimiento del apoderado de la empresa, la reglamentaria autorización administrativa expedida, en este caso por el Delegado competente de la AEAT.**

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

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

Con la misma orientación, la **STS de la Sala de lo Penal, de 27 de diciembre de 2010**, Rec. 1033/2010, afirma que: "8.- Es conocido el debate jurisprudencial sobre el concepto estricto de domicilio reducido a la morada como espacio de privacidad en la que la persona física realiza su desarrollo vital y el mandato de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que extiende este concepto del domicilio al de las personas jurídicas. **La interpretación debe ser la más favorable a la ampliación del derecho a los domicilios o sedes sociales en los que la persona jurídica desarrolla sus actividades y toma las decisiones que después se consignan en documentos que pueden ser reservados a la intromisión ajena, incluso por razones de secreto industrial o intelectual o por resguardar su competitividad.** Aunque la jurisprudencia de esta Sala ha sido restrictiva hasta el momento presente quizá la anunciada responsabilidad penal de las personas jurídicas aconseje revisar la postura actual".

¿Qué puede entenderse por documentos o soportes de la vida diaria de una sociedad o de una persona física que desarrolle actividad económica, empresarial o profesional?

Por tanto, debe discernirse qué documentos deben incluirse en esa mención. Tarea que no resultará 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. Parece que el Tribunal Supremo ha adoptado una interpretación amplia en las Sentencias de 23 de abril de 2010, incluyendo tanto la contabilidad como las declaraciones y los soportes informáticos de una empresa -que se encontraban en los lugares donde había accedido la Inspección-.

No puede olvidarse que el **artículo 141 LGT** atribuye la facultad administrativa a la inspección de los tributos de examinar documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

Idea que es reiterada en el **artículo 171 del RGGI**, cuando alude a que para realizar las actuaciones inspectoras podrán examinarse, directamente u obteniéndose copia, entre otros, de las Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo; de la contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables; de los libros registro establecidos por las normas tributarias; de las facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios; y de cualquier otro documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria. Es más, en su apartado tercero recalca que es una obligación del obligado tributario la de poner a disposición del personal inspector dicha documentación.

Consideramos, junto con Checa González, que **deben considerarse incluidos en tal expresión a los documentos contables**, a diferencia de cuanto sostiene el voto particular de la Sentencia, afirmando que, en la mayoría de los casos, se parte precisamente de la documentación contable para la regularización tributaria de los afectados, por lo que parece lógico considerar que **los locales en los que tal información se alberga sí deben estar protegidos por el contenido y alcance del art. 18.2 CE**. Considerar, como hace el voto particular, que sólo lo serían los locales de una entidad en los que se adopten las decisiones fundamentales relacionadas con la actividad empresarial o con secretos comerciales o industriales que pertenezcan a la estricta reserva de la persona jurídica podría conducir al absurdo, como pone de relieve este autor, de que la autorización judicial no fuera necesaria en ningún caso si tales decisiones no se toman en un local de la sociedad sino en comidas de trabajo entre directivos, reuniones empresariales en lugares de ocio, domicilios particulares de los titulares de empresas, etc.

B.3.5. La protección de los lugares destinados al ejercicio de actividades económicas o profesionales.

Cuando dichos lugares **no son dedicados en exclusiva** a esas actividades económicas o profesionales sino que comparten dedicación con el domicilio, la doctrina del TEDH permite considerarlos domicilios constitucionalmente protegidos (STEDH 30 de marzo de 1989, Caso Chappell).

En otro caso, si **se dedican en exclusiva** a dicha finalidad de ser lugares destinados exclusivamente al ejercicio de actividades económicas o profesionales, de considerarlos domicilios constitucionalmente protegidos, habría que realizar una **relectura del art. 142 LGT** como veremos, pues dicho precepto legal permite entrar en fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, etc. -así lo hacía también el anterior 141 LGT/63 y art. 39 RGIT-.

Si se trata de lugares destinados en exclusiva al ejercicio de actividades económicas o profesionales, antes de la STC 69/1999, el TS se había pronunciado en diversas ocasiones considerando que no tenían la condición de domicilio constitucionalmente protegido:

- los despachos profesionales de abogados: STS 30 de abril de 2002 y 27 de junio de 1994.
- las gestorías: STS 20 de junio de 2003
- oficinas abiertas al público de una empresa dedicada al asesoramiento jurídico de titularidad de una persona física: STS 22 de marzo de 2004 y 6 de julio de 1995.

Sin embargo, **teniendo en cuenta la doctrina del TEDH y la STC 69/1999** –que se pronuncia sobre las sociedades, aunque sería conclusión extensible a las personas físicas que desarrollen actividades asimiladas a aquellas-, **habría que considerar protegidos como domicilio constitucional a ciertos lugares donde las personas físicas desarrollan su actividad profesional o empresarial**. Los pronunciamientos jurisprudenciales que respaldan esta conclusión son:

- Sentencias de 16 de febrero de 2002 (Amann), 4 de mayo de 2000 (Rotaru), 25 de junio de 1997 (Halford) y 16 de diciembre de 1992 (Niemietz): no existe “ninguna razón de principio que permita excluir las actividades profesionales o comerciales de la noción de vida privada”. En la Sentencia Niemietz se admite que la palabra *home* del texto en inglés del Convenio abarca también a los locales profesionales, pudiendo englobar “el despacho de una profesión liberal”. Por eso, en dicha Sentencia se consideran protegidos *ciertos* locales o actividades profesionales o comerciales para protegerlos frente a injerencias arbitrarias de los poderes públicos.

En dicha Sentencia, el Tribunal llega a afirmar que: “podría resultar inadecuado establecer distinciones precisas: se pueden desarrollar actividades vinculadas a una profesión o a un comercio en la propia casa y actividades de orden personal en un despacho o un local comercial. Si se atribuyera un sentido estricto a las palabras “home” y “domicile”, se podría crear el mismo peligro de desigualdad que en torno a la noción de vida privada. Más generalmente, interpretar las palabras “vida privada” y “domicile” de manera que incluyan *ciertos* locales o actividades profesionales o comerciales respondería al objeto y finalidad esenciales del art. 8: proteger al individuo contra las injerencias de los poderes públicos. *Los Estados* parte en el Convenio no se encontrarían indebidamente limitados, pues *conservarían*, en la medida autorizada por el apartado 2 del art 8, su *derecho de injerencia* y *éste podría ir incluso más allá respecto de los locales o actividades profesionales que en otros casos*”.

- De hecho, en la Sentencia de 27 de septiembre de 2005, caso Petri Sallinen, se afirma que en el concepto de domicilio se puede incluir “el despacho profesional de una empresa dirigida

por una persona privada, así como las oficinas de personas jurídicas, sedes y otros locales de negocio”.

Atendiendo a la doctrina del TC español¹⁴, si el TC dice que las sociedades mercantiles “también son titulares de ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren una protección frente a la intromisión ajena”, **idéntico tratamiento debe dispensarse a estos ciertos espacios en los que se desarrolla esa misma actividad por una persona física que sea empresario o profesional, para evitar discriminación y que, al fin y al cabo, el espacio físico concreto acabe protegido, o no, en función de la decisión de constituir una sociedad o ejercitar esa actividad empresarial o profesional como persona física**¹⁵.

En estos casos, sería procedente, eso sí, tener en cuenta la doctrina de la STC 69/1999 donde se aplica, como hemos visto, una limitación espacial: **no todos los lugares** donde desarrolle esa actividad resultan catalogables como domicilio constitucional, sino **solo en aquellos donde dirija la actividad económica o profesional o donde estén los documentos o soportes de la vida diaria de esa actividad profesional que deban permanecer resguardados del conocimiento por terceros.**

En esta tesitura, nos surge la **duda** de si **también tendrían la consideración de domicilio constitucionalmente protegido aquellos lugares donde se hallen los documentos y soportes de la vida diaria de la sociedad, si dichos documentos y soportes de una empresa o empresario se hallan en el despacho profesional del abogado, pues podría llegar a considerarse que dicho despacho profesional puede tener la consideración de domicilio constitucional de esa empresa o empresario, además de también disfrutar de la consideración de domicilio constitucional protegido respecto del propio abogado.**

14 Con anterioridad a dichos pronunciamientos del TC y del TS, Gómez Orea consideraba que respecto de un comercio, almacén o taller de un empresario individual, el ámbito domiciliario lo constituiría el despacho que el titular hubiera dispuesto para su uso personal de la gestión directiva, aislado del acceso del público o de sus trabajadores, protegiéndose su vida privada profesional y el secreto de sus comunicaciones; no alcanzaría al resto del local. Concluye este autor, en 1991, que el de las personas jurídicas, la junta de accionistas, el consejo de administración, los administradores y la dirección interna, societaria en general, gozarían en el ejercicio de sus funciones específicas de la tutela constitucional en la precisa parcela física en que se desenvolvieran, pues existe un legítimo interés digno de protección, la vida privada profesional.

15 Como afirma Fernández Ramos y Gómez Orea, si la STC 69/1999 extiende la idea de domicilio protegido de las personas jurídicas a zonas que exceden de la determinada para el empresario individual, se produce una discriminación, de modo que la extensión del objeto material de protección dependerá de la opción por una forma de empresa individual o social. Sería una interpretación formalista que concede excesiva relevancia a la condición, individual o colectiva, del sujeto titular. Consideran que debiera atenderse al tipo de bien que se trata de proteger. Así, si se trata del ámbito profesional o empresarial, debiera ser objeto de protección la vida privada profesional que el empresario desempeña individual o colectivamente, y cuya divulgación pudiera afectar a su posición competitiva en el mercado. Ello sucedería cuando el acceso al local o lugar en cuestión comporte también acceso a información privada del titular. Será una protección, no de la intimidad, sino de otros bienes o valores constitucionales, como la libertad de empresa en una economía competitiva o de mercado. Si se trata de organizaciones no empresariales –asociaciones, sindicatos, política y otras– la tutela del domicilio sí que podría tener fundamento en la intimidad de sus miembros y afiliados. En todo caso, como ha afirmado Gómez Orea, se trataría de trasladar a la esfera de la persona jurídica el campo de protección dispensado a la persona individual en lo que la naturaleza de la persona colectiva permitiera, protegiéndose la esfera de la vida privada profesional o social que puede ser desarrollada por el empresario bien individualmente bien mediante su integración en una persona colectiva, siempre teniendo presente el principio de igualdad que vedaría que la opción por un ente organizado dotado de personalidad jurídica o no suponga un plus de amparo frente al empresario individual.

O, también, cuando el **domicilio de una persona física, a su vez, sea el lugar desde donde un hijo del titular dirija y se hallen documentos de una sociedad**, pues, en este caso, dicho lugar sería domicilio constitucional de la persona y domicilio constitucional de las mercantiles que allí tienen su sede social y donde se producen dichas circunstancias, debiéndoseles, en todo caso, solicitar el consentimiento a ambos para poder acceder a dicho lugar.

Este fue el caso enjuiciado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2003, Rec. n.º 6998/1999, f.º sexto, en el que la inspeccionada ocupaba, durante sus estancias en España, una habitación en el piso que constituía la residencia habitual de sus padres y, a su vez, era domicilio social de una serie de sociedades instrumentales constituidas por ella, el Tribunal estima que podía considerarse como su domicilio constitucional, a los efectos del artículo 18.2 CE. Sin embargo, el Tribunal considera probado en autos que “el padre de la recurrente, en el momento de la inspección, aparecía con facultades de disposición suficientes, tanto como apoderado de las sociedades arrendatarias del piso, como ocupante y residente del mismo, había dado el consentimiento incondicionado para la práctica de la inspección. Consentimiento que se extendía a la totalidad del piso, y sin indicación de que en alguna de las habitaciones, otra persona viniera a ejercer el ámbito de la privacidad constitucionalmente protegida. De modo que esa autorización, que en absoluto consta que se hubiera obtenido bajo coacción, o sin advertencia de derechos, incondicionada y sin exclusiones en cuanto a espacios físicos a inspecciones, había de entenderse como suficiente para cubrir las lógicas consecuencias de la misma y para legitimar lo que se hiciera constar en las subsiguientes actas”.

Problemática parecida a la que tuvo que enjuiciar la Sentencia del TSJ de Cataluña n.º 782/2008, de 10 de septiembre, Rec. n.º 112/2008, pues, en el caso enjuiciado, tuvo que tener presente “la necesidad de la autorización de las sociedades distintas a la titular de la actuación de comprobación que comparten con ésta el domicilio social, pues lo relevante a tales efectos no es aquella circunstancia de coincidir estatutariamente diversas sociedades en un mismo domicilio, sino que, conforme el contenido constitucional de la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, se hubiera efectuado en alguna de estas terceras sociedades una intromisión en su ámbito de dirección o en la custodia de su documentación”. Y, ante dicha situación, la Sentencia considera que, “con independencia del concreto lugar del domicilio social en el que se hallase la documentación, la misma estaba bajo el ámbito decisorio del órgano de administración de la sociedad sometida a la actividad de comprobación, y que el mismo autorizaba explícitamente a su traslado a las dependencias de la inspección”.

En todo caso, la solución no es unívoca, y en cada caso comportará, por una parte, la necesidad de realizar un análisis casuístico, y, por otra parte, la exigencia de aplicar cuidadosamente las previsiones del art. 142.2 LGT, como seguidamente analizamos.

B.4. La inviolabilidad del domicilio y los Artículos 142.2 Y 151.3 LGT: La inspección de tributos en una encrucijada

El artículo 142, en su apartado 2, parece distinguir, por una parte, entre los requisitos que se anudarían a la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido –remitiendo a la previsión del art. 113 LGT-, y la entrada en otros lugares que concreta, donde la autorización sería únicamente administrativa, aunque escrita, si no hay consentimiento del custodiante de los mismos.

Concretamente, dicho precepto alude a la entrada, en las condiciones que reglamentariamente se determinen –Art. 172 RGGI¹⁶–, en las **fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.**

Y el **art. 151.3 LGT** especifica la **cautela** de que los libros y demás documentación del art. 142.1 LGT deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que consienta su examen en las oficinas públicas.

Es más, el **artículo 174.2 del RGGI** establece que las actuaciones relativas al análisis de la documentación a que se refiere el art. 142 LGT, deberán practicarse en el lugar donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos, enumerando cuatro excepciones¹⁷.

Por una parte, a tenor de la doctrina que hemos expuesto -tanto del TEDH, como del TJCE y, por supuesto, del TC y del TS-, que protege también el domicilio de las personas jurídicas, y, estimo, también a los mismos lugares cuando la actividad económica, empresarial o profesional sea ejercida por una persona física, **para no incurrir en inconstitucionalidad, la previsión del citado art. 142.2 LGT debe ser objeto de relectura si dichas fincas, locales de negocio o demás establecimientos o lugares se corresponden con aquellos que constituyen el centro de dirección de la sociedad o de la actividad económica, empresarial o profesional o donde se custodien documentos o soportes de la vida diaria de la misma.**

Es decir, **podría entrar la Inspección, con autorización administrativa si no se consiente dicha entrada, en aquellos lugares de una persona física o jurídica que se destinen a actividades productivas ajenas a la idea de gestión, administración o dirección -como por ejemplo, fábricas,**

16 **Artículo 172.** Entrada y reconocimiento de fincas.

1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquellas así lo requieran.
2. En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.
4. En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias.

Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.

- 17 Las excepciones previstas son: Cuando exista previa conformidad del obligado tributario, que se hará constar en diligencia, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria o en cualquier otro lugar en el que así se acuerde; Cuando se hubieran obtenido copias en cualquier soporte de los libros y documentos a que se refiere el art. 142 LGT, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria; Cuando se trate de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por estas, se podrá requerir su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen; Cuando las actuaciones de inspección no tengan relación con el desarrollo de una actividad económica, se podrá requerir la presentación en las oficinas de la Administración tributaria correspondiente de los documentos y justificantes necesarios para la debida comprobación de su situación tributaria, siempre que estén establecidos o sean exigidos por normas de carácter tributario o se trate de justificantes necesarios para probar los hechos o las circunstancias consignados en las declaraciones tributarias.

talleres o almacenes donde ni se dirija la empresa ni se custodian documentos o soportes de la vida diaria-, pero no podrá hacerlo si se trata de una finca, local de negocio, establecimiento, sucursal o lugar desde donde se adopten las decisiones de dirección y gestión de la actividad y donde se hallen los documentos o soportes –facturas, contabilidad, libros, etc.- necesarios o derivados de esa gestión o dirección. Como ha recalado Navarro Fauré, la distinción que realiza el art. 142 LGT es “peligrosa en la práctica”, pues muchos de esos lugares respecto de los cuales únicamente se exige autorización administrativa pueden ser aquellos que son considerados domicilio empresarial protegidos constitucionalmente.

El obligado tributario debe ser consciente de que tiene la posibilidad de negarse al acceso a su domicilio constitucionalmente protegido sin que pueda exigírsele la concurrencia de justa causa, ni ser considerada una actitud obstruccionista ni, mucho menos, ser objeto de sanción tributaria por falta de colaboración

Por otra parte, esa previsión del art. 151.3 LGT que determina que los libros y demás documentación sean examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, salvo que consienta su examen en las oficinas públicas, puede poner en un brete, en la práctica, a la tarea inspectora, pues puede que dicho obligado tributario no consienta en su análisis en las oficinas administrativas, por lo que deben examinarse en el domicilio, despacho, local u oficina, en cuyo caso, teniendo en cuenta la configuración constitucional de este derecho, puede también negarse a la entrada en dichos lugares y convertir en necesaria la autorización judicial para su examen.

C. Análisis de las previsiones del Art. 113 LGT

Art. 113 LGT: Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.

C.1. Entrada, registro o reconocimiento –Arts. 113 LGT y Art. 172 RGGIT-

Teniendo en cuenta la dicción del precepto constitucional, caben dos posibilidades. Una **primera, restrictiva**, 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.

O, una **segunda interpretación, amplia**, que tiene en cuenta que ambas actuaciones, representativas de dos acciones vedadas -la entrada o el registro-, permanecen unidas mediante la conjunción disyuntiva

“o”¹⁸ –al igual que realiza el art. 113 LGT-. Circunstancia que conlleva 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. Así lo recogió la STC 22/1984, en la que se afirma que: “la interdicción fundamental de este precepto es la del registro domiciliario, entendido por inquisición o pesquisa, para lo cual la entrada no es más que un trámite de carácter instrumental”.

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 domiciliarias no ligadas inexcusablemente a un registro**, 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.

Por tanto, 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 sin necesidad de introducirse físicamente, generalmente tendente a la búsqueda e investigación acerca de datos, objetos, etc., en lo que a nuestro estudio atañe.

Ahora bien, si se llega a la conclusión de que el precepto constitucional permite que se lleven a cabo ambas actuaciones pero considerándolas diferenciadas, **cada una de ellas debe contar con el correspondiente título habilitante** (STC 167/2002 y 22/2003). Cfr. También la SAN de 30 de septiembre de 2009 y STS de 25 de abril de 2003.

En todo caso, no debe realizarse una interpretación gramaticalmente restrictiva de ambos términos, pues entiendo que **también impiden cualquier actuación, por cualquier medio, que limite o dificulte el disfrute de dicho lugar que tenga la consideración de domicilio constitucional, como, por ejemplo, la adopción de una medida cautelar de precinto del mismo, aunque no se produzca materialmente una entrada o un registro, como también veda las molestias causadas por ruidos.**

Además, no podemos perder de vista que la normativa legal alude a que sea necesario entrar o efectuar en él registros, y, sin embargo, la **previsión reglamentaria hace referencia a reconocimiento**.

18 Conviene 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 ambos conceptos, ampliando así la figura de la prohibición y añadiendo nuevas dudas interpretativas”. Este autor critica la *consciencia e improvisación* 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”.

Creemos que, quizá, la alusión del art. 141 LGT/1963 y del actual artículo 172 del RGGI a la actividad de reconocimiento puede tener uno de sus antecedentes 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 compararse”.

C.2. Consentimiento del obligado tributario. La revocación del consentimiento y la criticable adopción de medidas cautelares.

Uno de los títulos legitimadores de la entrada y registro en el domicilio, previstos en el propio precepto constitucional, es el consentimiento del titular del derecho. De ahí que, jurisprudencialmente, se recalque que el **interesado debe ser consciente de que tiene derecho a negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere** (SSTS de 1 de abril de 1996 (RJ 1996, 4278), 4 de marzo de 1999 y 18 de febrero de 2005 (RJ 2005, 3781), de las que se hace eco la STS de 22 de noviembre de 2010 (Rec. Casación nº 408/2007, JUR 2010/411347).

Podemos cuestionarnos, al hilo de cuanto establece el artículo 172.5 RGGI, si puede tratarse de un **consentimiento tácito**, de modo que se admite la entrada si, **una vez se le haya comunicado que dispone del derecho a negar la entrada, el interesado no realice ningún acto del que se pueda inferir que existe oposición**. Obviamente, en todo caso, debería ser un proceso consciente, no sirviendo cualquier acto de omisión; es decir, que se trate de hechos o actos que denoten clara e inequívocamente esa autorización, pues no debe llevarse a cabo si existe alguna duda a este respecto.

Pues bien, dicha posibilidad se establece en el **artículo 172.5 RGGI** en el cual se determina que se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el art. 142 LGT, prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento **cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo**.

Ahora bien, no debemos perder de vista que dicha previsión está en una **norma reglamentaria**, y, en tanto que implica la limitación de un derecho fundamental, **estimo que debiera regularse mediante Ley**. De cuanto afirmó la **STC 22/1984, de 17 de febrero**, y se hace eco la **STS de 22 de noviembre de 2010** (Rec. Casación nº 408/2007, JUR 2010/411347), el consentimiento del interesado no siempre ha de ser expreso, pero también queda claro 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.

Por eso, podemos cuestionarnos si, específicamente, ¿tiene la Administración que **advertir al obligado tributario** de los derechos que le asisten, entre ellos, el de oponerse a la entrada? Antes lo decía el art. 39.4 RGIT. Ahora **no se dice expresamente**, pero se deduce del art. 34.1.a y 147.2 LGT y de la citada STS de 22 de noviembre de 2010. No estaría de más exigir que en la Diligencia inspectora que se redactase, y firmase por el obligado tributario, se hiciese constar expresamente dicha autorización a la entrada o registro.

Consideramos que el obligado tributario debe ser consciente de que tiene la **posibilidad de negarse al acceso a su domicilio constitucionalmente protegido**, siendo tal circunstancia, cuando se produzca,

el **ejercicio de un derecho fundamental** y sin que pueda exigírsele la concurrencia de justa causa, ni ser considerada una actitud obstruccionista **ni**, mucho menos, **ser objeto de sanción tributaria** por falta de colaboración. Obviamente, podrán ser utilizadas, y tendrán eficacia probatoria, las actuaciones desarrolladas hasta ese instante. En este sentido, no está de más recordar que, según las SSTSJ Cataluña nº 784/2004, de 16 de septiembre –confirmada por la STS de 17 de diciembre de 2007 Secc. 7ª- y nº 512/2006, de 1 de junio, Rec. nº 654/2005, “aun admitiendo como probado que los funcionarios de la AEAT advirtieran con la posibilidad de recabar, para el concreto ejercicio de su función, el auxilio de fuerzas policiales o de las consecuencias penales de una conducta de ocultación de datos fiscales por parte de los representantes o empleados de la empresa tales advertencias, al igual de otras admoniciones que los Poderes Públicos formulan a particulares, en modo alguno pueden ser entendidos como intimidatorias, sino tan sólo eso: advertencias al ciudadano de las consecuencias que la norma liga a su conducta” –conclusiones reiteradas en la Sentencia del mismo Tribunal, nº 728/2008, de 10 de septiembre, Rec. nº 112/2008-.

No se exige, ni legal ni reglamentariamente, **la presencia del obligado tributario**, aunque parece obvio requerirla cuando se trate de un domicilio constitucionalmente protegido para poder ejercitar el derecho constitucional a negar dicha entrada, puesto que, de lo contrario, no tendría sentido tal previsión ni tampoco el que se permita el consentimiento tácito.

Capacitado para consentir la invasión de ese espacio que se considera domicilio será el titular del derecho que se protege, quien sufra el agravio de penetrar en ese local que tiene la consideración de domicilio. La STS de 2 de junio de 1995, Ar. 5096, considera que en caso de personas jurídicas debe ser un representante legal de máximo relieve de la sociedad, como un Consejero-Delegado. De hecho, en la STS de 23 de abril de 2010, no se consideró suficiente ni válido el consentimiento del jefe de contable y de un trabajador.

En este sentido, es destacable que la LGT exige el **consentimiento del obligado tributario cuando se trata de un domicilio constitucionalmente protegido**, mientras que **si se trata de otro lugar de acceso dependiente de su titular que no tenga tal condición únicamente será necesario el consentimiento de la persona bajo custodia se halle**. Se ha admitido que dicho obligado tributario –o representante de una sociedad, por ejemplo- pueda otorgar tan amplio apoderamiento escrito a un tercero –v.gr. abogado o asesor fiscal- que, entre las facultades otorgadas, incluya la de conceder la autorización para la entrada domiciliaria –así lo acepta la Sentencia Tribunal Supremo de 25 de junio de 2008, Rec. nº 4448/2005-.

No obstante, tratándose de la entrada en el domicilio social de una entidad mercantil donde se halla la documentación y los programas informáticos, coincidimos plenamente con la **Sentencia del TSJ de Asturias, nº 197/2010, de 26 de febrero**, Rec. nº 1162/2009 (JT 2010/450), según la cual “**el consentimiento debe ser dado por el titular o responsable de la sociedad, no por un empleado administrativo por muy importantes funciones que desarrolle en la misma, si como es el caso aquel no ostenta la representación legal de la misma, ni ejerce labores de dirección o administración como pudieran suponerse a quien detentara cargos como el de Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Director de Departamento, Consejero o miembro del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa**”. En el caso enjuiciado, declara la nulidad de la entrada que se había realizado estando presente solamente un empleado administrativo,

asistido por un abogado, un economista y otro asesor de la empresa, pero que aportaron un escrito en el que se hacía constar que “carece de poder y representación de la empresa para autorizar cualquier diligencia y que no se ha mostrado por los funcionarios actuantes ningún tipo de autorización judicial, teniendo en cuenta que se trata del domicilio social de la entidad. En consecuencia, insiste en que carece de facultades para autorizar la entrada en el domicilio”. Con idéntica orientación, la Sentencia TSJ Asturias nº 92/2010, de 10 de febrero, Rec. nº 948/2009 (JUR 2010/134584). Sin embargo, también existen opiniones jurisprudenciales dispares, como la manifestada por la Sentencia del TSJ de Cataluña nº 231/2009, de 3 de marzo, Rec. nº 240/2008 (JUR 2009/386486), que considera que no se le puede dar relevancia al hecho de que la persona que autorizó la entrada “no tuviera poderes específicos para atender a la Inspección, pues el acceso debe ser permitido por la persona de la cual en ese momento depende el mismo, no por el representante legal ni por los administradores, y la Inspección debe ser atendida por cualquiera de las personas encargadas o responsables de los lugares donde se personen los funcionarios cuando ello se produce sin previa comunicación (artículo 173 del RD 1.065/2007)”.

Por tanto, lo que sí que debe quedar claro es que **quien tiene que consentir no es el propietario del lugar respecto del que se pretende la entrada o registro, sino el titular del derecho que puede verse afectado por dicha entrada o registro.**

Esta conclusión puede dar lugar a problemas en la práctica si, por ejemplo, se pretende la entrada en una vivienda o despacho profesional donde se hallen los documentos o soportes informáticos de la vida diaria de una sociedad, puesto que, en ese caso, **podrían necesitarse un consentimiento a obtener del titular del derecho, el particular o profesional, respecto de los lugares donde vive o dirige el negocio profesional y también otro consentimiento del titular del derecho –administrador de la sociedad, etc.-, respecto de aquellos lugares donde se hallen los documentos o soportes de la vida diaria de la sociedad.**

Por ejemplo, es el caso que dio lugar a la **STS 30 de mayo de 2003 (RJ 2003/4414)**. Rec. Casación nº 6998/1999, en la que el Tribunal no consideró vulnerado este derecho cuando se accedió a un piso que, a la vez, era domicilio social de varias sociedades instrumentales y vivienda de los padres del recurrente, habiendo uno de ellos autorizado dicha entrada, pues también tenía la condición de apoderado de dichas sociedades y ocupante y residente de la vivienda. En la Sentencia se lee que el:

“Consentimiento se extendía a la totalidad del piso, y sin indicación de que en alguna de las habitaciones, otra persona viniera a ejercer el ámbito de la privacidad constitucionalmente protegida. De modo que esa autorización, que en absoluto consta que se hubiera obtenido bajo coacción, o sin advertencia de derechos, incondicionada y sin exclusiones en cuanto a espacios físicos a inspecciones, había de entenderse como suficiente para cubrir las lógicas consecuencias de la misma y para legitimar lo que se hiciera constar en las subsiguientes actas”.

Y estas cuestiones problemáticas se aprecian también en el Auto nº 470/2005, de 17 de noviembre del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid, Rec. nº 11/2005, en el cual se pone de relieve que la afectada por el derecho a la intimidad y a la inviolabilidad domiciliaria en el caso de autos es TeleMadrid, en cuanto arrendataria del lugar y titular de la actividad que en el mismo se ejerce. No afectando al propietario del local: Canal de Isabel II el derecho consagrado en el art. 18 CE respecto a dicho lugar.

Cuestión distinta hubiera sido, obviamente, si dicha persona no hubiera tenido la condición de apoderado de dichas sociedades y hubiera puesto de relieve a la Inspección que dicho lugar era el domicilio constitucional de esas sociedades y él no estaba autorizado para otorgar dicha autorización

Si los titulares de este derecho son **varios**, bastaría el consentimiento de cualquiera de ellos, según se desprende de la STC 22/2003. En caso de conflicto entre ellos, se precisaría la autorización de los cotitulares, pues es un derecho fundamental individual.

Puede ser **revocado** el cualquier momento, obligando a los agentes que no cuenten con autorización judicial a abandonar inmediatamente el domicilio desde que se ejercite el derecho de exclusión.

Se ha previsto, reglamentariamente, en el art. 172 RGRI, apartado 5, que el obligado tributario, cuando se trate de permanecer en su domicilio constitucionalmente protegido, pueda revocar el consentimiento previamente otorgado. En esta tesitura, la protección del derecho fundamental propende porque dichos funcionarios de inspección deben abandonar, inmediatamente y sin más dilación, los lugares a los que han accedido.

Sin embargo, **en dicho precepto reglamentario se hace referencia a la posibilidad de que, antes de la finalización de las actuaciones inspectoras, no abandonen dichos lugares sin adoptar las medidas cautelares del art. 146 LGT** de aseguramiento de pruebas que estimen necesarias (precinto, depósito incautación de mercancías, libros, archivos, locales, etc.); lo que **estimo es un exceso reglamentario, una extralimitación reglamentaria, que resulta contrario al disfrute pleno del derecho fundamental.**

Reparar en que dice antes de la finalización de éstas, refiriéndose a las actuaciones inspectoras, y no se refiere a la finalización de aquella –la permanencia–, lo cual podría ser interpretado, a nuestro juicio, equivocadamente, como que permite, por ejemplo, adoptar la medida cautelar de precinto del domicilio, pues dicha medida cautelar impide el disfrute del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, aunque no se produzca, en puridad, la entrada material en dicho recinto físico ni un registro.

Cuestión distinta es la negativa sobrevenida a la entrada o registro domiciliario cuando ya había finalizado la actuación inspectora, pues en este caso, correctamente, la STSJ Cataluña nº 782/2008, de 10 de septiembre (JT 2009/48), establece que la permisividad de la entrada en “un lugar dependiente del consentimiento del titular, en cuanto permite la exclusión de las personas no autorizadas, no constituye ningún supuesto de violación del derecho fundamental, el que además de la exigencia de un lugar que integre el concepto constitucional de “domicilio”, requiere que no se produzca el consentimiento de entrada ni autorización judicial, mientras que en lo que nos ocupa se produjeron aquellos actos expresos no sólo de permisión, sino aún de colaboración y facilitación, de la actuación inspectora”.

Por último, resulta evidente que debe redactarse una **diligencia inspectora** en la que debe hacerse constar, expresamente, entre otros detalles, que se ha informado al obligado tributario de los derechos que le asisten –concretamente, si se ha solicitado su consentimiento, el de oponerse a la intromisión–, el consentimiento prestado por aquel, así como las posibles limitaciones espaciales, temporales o de otro tipo efectuadas por el mismo y, en su caso, su revocación, así como las horas de comienzo y finalización. En este sentido, podemos citar la STSJ Valencia, nº 631/2001, de 25 de mayo, JUR\2002\78386, que consideró ajustada a Derecho la entrada domiciliaria porque hubo consentimiento sobre la misma y

firma de diligencias inspectoras autorizando expresamente la entrada en el domicilio social y la autorización de recogida de documentación.

C.3. La autorización judicial a la entrada o registro domiciliario.

Es también un título legitimador de la entrada o registro la posibilidad de que un Juez de lo contencioso-administrativo (art. 8.6 LJCA) dicte una resolución motivada –Auto- autorizando dicha intromisión cuando ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración, lo que de suyo incluye la actuación inspectora de la Administración tributaria (así, f.j. 6º STC 90/1995). Así pues, la procedencia de la autorización jurisdiccional no viene configurada en la Ley como necesaria o preceptiva en todo caso, pues el art. 113 de la LGT, según la remisión que a dicho precepto efectúa el art. 142.2 de la misma, atribuye al Juez la función de garantizar el derecho a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente garantizado, en defecto de consentimiento del titular.

Como ha recordado la STC 189/2004, el control que corresponde hacer al Juez es el de “garante del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, lo cual significa que 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” (STC 76/1992, de 14 de mayo, y 199/1998, de 13 de octubre).

Hasta tal punto es así, que, por ejemplo, la Sentencia TSJ Cataluña nº 526/2007, de 14 de mayo de 2007, Rec. n.º 41/2007 –en ideas reiteradas por las Sentencias del TSJ de Cataluña 930/2007, de 27 de septiembre, nº 1296/2007, de 13 de diciembre y nº 55/2010, de 26 de enero, Rec. Apelación nº 130/2009 (JUR 2010/158970)¹⁹– considera que únicamente puede autorizarse por el Juez si en la solicitud administrativa o junto a ella consten explícitamente los datos objetivos indiciarios de un ilícito tributario y sea precisa para su averiguación aquella diligencia –“la Inspección de Tributos no puede pretender

19 Esta Sentencia del TSJ de Cataluña nº 55/2010, de 26 de enero, Rec. Apelación nº 130/2009 (JUR 2010/158970), anula la actuación administrativa porque “en parte alguna de dicha solicitud ni de la documentación que la acompaña constan siquiera aludidos los motivos por los que haya de estimarse necesaria y urgente la entrada y registro. Desde luego, es de todo punto insuficiente la alegación de una eventual frustración de la actuación de la Inspección, que serviría para justificar, sin más, la entrada en cualquier domicilio del territorio español. Tampoco es suficiente, en el presente caso, la negativa al acceso a los locales pese a la autorización del Delegado Especial, conforme a los artículos 142 LGT y 172 del Reglamento de actuaciones (RD 1065/2007), por cuanto tal autorización no contiene consideración de ningún tipo sobre la razón o motivo por el cual se concede tal autorización, más allá de su objeto y alcance, y de una genérica alusión a «vistos los antecedentes en poder de la Inspección». Se trata, lisa y llanamente, de una autorización totalmente genérica (antiguos impresos estereotipados) en que se han rellenado las circunstancias personales, espaciales y temporales del caso, pero sin referencia de ninguna clase a la necesidad y proporcionalidad de la misma. Tal tipo de autorización sólo puede considerarse jurídicamente eficaz si, en efecto, de los aludidos antecedentes en poder de la Inspección resultan tales necesidad y proporcionalidad. La simplificación administrativa puede permitir la motivación o razonamiento por remisión a tales antecedentes (es decir, puede ser admisible una motivación «in aliunde», pero es fundamental que exista en forma concreta y explícita la causa que da razón de ser al acto de que se trate), aun cuando resulta preferible que los mismos se reseñen o resuman en alguna forma, para hacer viable el enjuiciamiento jurisdiccional sobre la autorización. El artículo 142.2 LGT hace mención a «cuando las actuaciones inspectoras lo requieran» como presupuesto para la entrada, sin que en el caso se exprese siquiera tal requerimiento por las actuaciones. En cuanto a tales antecedentes, no consta informe o alegación de ninguna clase de la Inspección respecto de la petición de autorización al Delegado Especiales que pudiera justificar la misma. No consta, por tanto, en lugar alguno de las actuaciones, ni directa ni indirectamente, la causa o razón justificativas de la autorización. De forma muy indirecta pudiera referirse a ello el indicado motivo de inclusión en el plan de inspección, esto es, la inclusión del contribuyente en un listado que se dice recibido de la ONIF basado en la comprobación económica inmobiliaria, pero tal listado ni siquiera aparece, ni tampoco consta cual fuere tal «comprobación económica inmobiliaria» de la que pudiera resultar la necesidad y proporcionalidad de la entrada y registro”.

efectuar inspecciones genéricas a la búsqueda de documentos o pruebas inculpatorias"-, considerando insuficiente acompañar, a la solicitud administrativa, exclusivamente la autorización de la entrada y registro por el mismo Delegado Especial, la copia de orden de carga en el Plan de Inspección y la fotocopia de las inscripciones y anotaciones relativas a la entidad mercantil en el Registro Mercantil, siendo total la ausencia de dichos datos indiciarios de cualquier ilícito. Considera, con acierto, esta Sentencia que "ha de reputarse errónea la interpretación que parece darse a los preceptos de la Ley 58/2003, General Tributaria, relativos a las facultades y funciones de la Inspección de Tributos, que permitirían, por ese solo hecho de estar incluido en el plan de inspección, la entrada y registro, y, en defecto de consentimiento del interesado, la autorización judicial para ella". La necesidad, a que se refiere el art. 113 LGT, "no puede predicarse, sin más, de la inclusión en el plan de inspección y de la redundante afirmación de peligro de destrucción de la documentación". En definitiva, como recalca este pronunciamiento, "ha de haber indicios de la comisión del ilícito que se persigue y los ha de haber también de obtener mediante la entrada y registro el descubrimiento o la comprobación de algún hecho o circunstancia importante de la causa"²⁰. Apreciándose esos indicios, no está de más advertir, como puso de relieve la Sentencia del TSJ de Cataluña, nº 279/2007, de 16 de marzo, Rec. nº 83/2006, que carecerá de relevancia la alegación de que la entrada en un domicilio social podía producir incertidumbre en los trabajadores y los clientes de la empresa afectada.

Actuación judicial que, como ha resaltado el Auto nº 470/2005, de 17 de noviembre del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid, Rec. nº 11/2005, se configura como un mecanismo de orden preventivo, destinado a proteger el derecho y no a reparar su violación cuando ésta se produzca, recalcando que la autorización debe concretar, en lo necesario, los elementos subjetivo, objetivo y temporal de la misma, según reiterada jurisprudencia constitucional, para que no se configure como una medida ajena a todo control o limitación. Es decir, como ha destacado la STSJ Cataluña 923/2008, de 26 de septiembre (JUR 2009/228171), la actuación judicial en la materia que nos ocupa "constituye y debe constituir una cortapisa al desempeño de las funciones inspectoras".

Ha sido doctrina jurisprudencial, destacadamente, de la STC 50/1995, de 23 de febrero, exigir una tarea del juez que no sea meramente automática, sino que, a tenor de la necesidad administrativa de explicitar las actividades que pueden ser llevadas a cabo en el domicilio por los órganos que corresponda de la administración, las mismas tendrán que ser reflejadas en el Auto, junto con los demás pormenores de la visita domiciliaria. Es más, como ha recalcado la STSJ Andalucía, Sevilla, 7 de abril de 2000, Recurso

20 Esta Sentencia también sostiene que: "Es indispensable la precisión de los indicios, como un *prius* lógico de los también obligados juicios sobre la adecuación, la necesidad y la proporcionalidad de la medida, requiriendo su apoyo en datos objetivos.

Estos datos objetivos, según la misma jurisprudencia constitucional, han de serlo en un doble sentido:

- a) En el de ser accesibles a terceros, sin lo que no serían susceptibles de control.
- b) En el de que han de proporcionar una base real de la que pueda inferirse que se ha cometido o se va a cometer el ilícito sin que puedan consistir en valoraciones acerca de la persona. La idea de dato objetivo indiciario tiene que ver con la fuente de conocimiento del presunto ilícito, cuya existencia puede ser conocida a través de ella y de ahí que el hecho en que el presunto ilícito puede consistir no pueda servir como fuente de conocimiento de su existencia, pues la fuente del conocimiento y el hecho conocido no pueden ser la misma cosa". (...) "En definitiva, la entrada y registro por la Inspección de Tributos de un domicilio constitucionalmente protegido, sólo puede autorizarse por el Juez competente cuando en la solicitud o junto a ella consten explícitamente los datos objetivos indiciarios de un ilícito tributario, en los términos de la jurisprudencia constitucional que han quedado descritos, y sea precisa para su averiguación aquella diligencia.

La anulación del auto judicial apelado conlleva igualmente la interesada declaración de la nulidad del registro, así como sus inmediatas y directas consecuencias (STC 126/1995 citada)".

de Apelación nº 17/2000 (RJCA\2000\2045), la autorización judicial exige un análisis de las circunstancias mencionadas, también debe ser motivada no sólo como carga inherente a su propia naturaleza formal sino a su contenido, consistente en la limitación de un derecho fundamental (SSTC 137/1985 y 144/1987).

Se recalca, en la STS de 9 de octubre de 2009 (RJ 2010/1049), la necesidad de que el órgano jurisdiccional al restringir este derecho no solo ha de plasmar la norma legal en que se sustenta sino también hacer el juicio de ponderación entre el derecho fundamental afectado y el interés constitucionalmente protegido mediante la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida acompañado de la necesaria delimitación temporal de la entrada respecto de los sujetos que podrán practicarla y las actividades que podrán realizar. También el

Tribunal Constitucional al recordar, con amplia cita jurisprudencial, pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la STC 70/2009, de 23 de marzo, FJ 3º, dice “A las exigencias de legalidad y proporcionalidad para la restricción legítima del derecho a la intimidad debe sumarse el control judicial y la motivación de la decisión restrictiva administrativa o judicial. El órgano administrativo y el órgano judicial deben plasmar tanto la previsión legal que ampara la afectación de la intimidad del administrado como el juicio de ponderación entre el derecho fundamental afectado y el interés constitucionalmente protegido y perseguido, del cual se evidencie la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad de la adopción de la medida, siendo doctrina reiterada de este Tribunal Constitucional que su ausencia ocasiona, por sí sola, la vulneración del propio derecho fundamental sustantivo”.

Esta orientación también se aprecia en la STEDH Niemietz c. Alemania, de 16 de diciembre de 1992 (Dda. nº 13710/1988) -igual que sucedería pocos años después en España, con la STC 50/1995-, pues el TEDH considera que el mandamiento de registro estaba redactado en términos tan amplios, pues se refería a la búsqueda e incautación de documentos, sin limitación alguna, que se aprecia falta de proporcionalidad entre la medida adoptada y el objetivo perseguido. El TEDH considera que el registro invadió el secreto profesional al invadir el despacho profesional de un abogado de un modo desproporcionado. Esta doctrina ha sido reiterada en las posteriores Sentencias.

Reafirma la necesidad de análisis de si las medidas adoptadas fueren necesarias en una sociedad democrática en las Sentencias TEDH Mialhe c. Francia de 25 de febrero de 1993 (Dda. nº 12661/1987, local comercial con labores de consulado y donde recibía correspondencia privada), y Sentencia Crémieux c. Francia de 25 de febrero de 1993 (Dda. nº 11471/1993, era un local comercial), así como en la Sentencia Funke c. Francia de 25 de febrero de 1993 (Dda. nº 10828/1984, era un domicilio familiar). Además, en ellas pone de relieve que la concurrencia, o no, de las excepciones del art. 8.2 del Convenio deben ser objeto de interpretación estricta.

El órgano jurisdiccional al restringir este derecho no solo ha de plasmar la norma legal en que se sustenta sino también hacer el juicio de ponderación entre el derecho fundamental afectado y el interés constitucionalmente protegido mediante la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida acompañado de la necesaria delimitación temporal de la entrada respecto de los sujetos que podrán practicarla y las actividades que podrán realizar

El TEDH afirmó, en la Sentencia caso *Société Colas Est y otros c. Francia*, de 16 de abril de 2002 (Dda. 37971/1997), analiza que, de conformidad con los requisitos establecidos por el art. 8 del CEDH, que exista un “fin legítimo” de las medidas adoptadas, para lo que estima que perseguían simultáneamente el bienestar económico del país y la prevención de infracciones penales. A su vez, también analiza si eran medidas necesarias en una sociedad democrática, reconociendo que aunque los Estados gozan de cierto margen de apreciación para considerar necesaria una intromisión, ha de hacerse una interpretación estricta de las excepciones del párrafo 2 del artículo 8, y debe quedar establecida convincentemente su necesidad en el caso concreto. Por eso, censura el caso que enjuiciaba porque la normativa atribuía a la Administración poderes muy amplios para apreciar por sí misma y de forma autónoma la oportunidad, número, duración y amplitud de las operaciones, sin previa autorización judicial y sin la presencia de agentes de la policía judicial. Así, considera que, en estas circunstancias, “y suponiendo que el derecho a la intromisión pueda ir más allá en los supuestos de locales comerciales de una persona jurídica”, las actuaciones llevadas a cabo “no pueden ser aceptadas como estrictamente proporcionadas a los fines legítimos perseguidos”. Con igual censura, se pronunció la STEDH de 30 de septiembre de 2008, *Isaldak c. Turquía*, la cual también, manteniendo un concepto amplio de domicilio, considera que el afectado no tenía una vía de recurso efectiva para poder controlar la legalidad y el fundamento del registro ante un Juez, pues su denuncia fue tramitada por órganos administrativos, entendiéndose que las garantías legales en esa época en Turquía no preveían de manera suficiente las garantías para evitar que las autoridades pudieran adoptar medidas arbitrarias con vulneración de este derecho.

Sobre el contenido del Auto judicial, debe hacer referencia, cuanto menos, a los siguientes extremos:

- identificación del domicilio al que se pretende acceder o registrar y su titular;
- que el interesado es el titular del derecho protegido en dicho ámbito domiciliar para cuya entrada se solicita autorización
- que la solicitud ha sido realizada por la autoridad competente
- finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a llevar a cabo y la justificación y prueba de su necesidad.
- hechos que se investigan
- sujetos investigados.
- datos, documentos, operaciones, informaciones o elementos que serán objeto de inspección.
- identificación de los funcionarios que van a realizar la inspección.
- plazo para realizar la inspección

Y, como afirma al respecto la STSJ Cataluña 923/2008, de 26 de septiembre (JUR 2009/228171), los anteriores puntos hay que analizarlos desde un criterio de proporcionalidad que evite entradas que no resulten estrictamente necesarias para la consecución del fin perseguido por la Administración, recalcando

que “resultará esencial el contenido de la solicitud de la Inspección de Tributos, que no puede pretender efectuar inspecciones genéricas a la búsqueda de documentos o pruebas inculpatorias y que ha de someter su actuación, estrictamente, al principio de proporcionalidad de la medida de acceso al domicilio”. Hasta tal punto es así que, en dicha Sentencia, el Tribunal censuró que en ese caso, no había quedado acreditado en el auto impugnado la necesidad ni tampoco la adecuación de la medida acordada, sin que pueda ser suplida por la remisión a la solicitud de autorización formulada por el delegado de la AEAT, máxime cuando la misma adolece de indicios objetivos sobre la existencia de posibles ilícitos producidos, por lo que procede la revocación del auto. En idéntico sentido, y con idéntica censura de la actuación administrativa, puede verse la STSJ Cataluña nº 1349/2003, de 13 de noviembre (JUR 2004/27388).

En este sentido, podemos traer a colación las afirmaciones de la STSJ Valencia, nº 1457/2008, JUR\2009\66721, la cual se hace eco de las afirmaciones de la STC 50/1995, de 23 de febrero, en la que se apreció una insuficiente motivación de un auto judicial, afirmando que: “Es cierto que, desde su estructura subjetiva, se indican por su nombre y cargo a dos funcionarios de la inspección, pero no se concreta ni limita el número máximo de personas que pueden acompañarles. En su aspecto espacial la autorización es correcta por enumerar los locales y zonas registrables. Es en su dimensión temporal donde el Auto omite una serie de circunstancias con una transcendencia constitucional evidente, olvidando el acervo jurisprudencial europeo, nuestra propia doctrina y la Ley española que aplica. No sólo no se fijan días concretos, dando un mandamiento indefinido en el tiempo, sino que incurre en una plus petitio, pues la inspección pide dos días concretos y en cambio se le permite «en las fechas que ... estimara conveniente» por sí y ante sí. No hay, pues, limitación de visitas, que pueden prolongarse indefinidamente al arbitrio de los inspectores, sin que se razone en la resolución la necesidad de tales medidas exorbitantes. Lo dicho pone de manifiesto que el Auto viene a configurar de alguna manera una suspensión individualizada de este derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y, desde otra perspectiva, contiene 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 irrenunciables del propio Juez, como guardián de las libertades ciudadanas. Además, omite cualquier referencia a la obligación de comunicar al Juez el resultado de la entrada y reconocimiento en el domicilio, dación de cuenta imprescindible para que aquél pueda cumplir con plenitud su función de garantía y corregir, en su caso, los excesos.” Cfr., sobre esta necesidad de verificación judicial, el Auto nº 605/2010, de 3 de diciembre de 2010, del Juzgado de lo contencioso-administrativo nº 4, de Valencia (JUR\2011\15324).

Además, se ha limitado jurisprudencialmente, por la STS de 14 de marzo de 2006, el ámbito material de la visita domiciliaria, pues se exige que la entrada deba ser otorgada para un asunto concreto, del que conozca quien lo presta, **sin que pueda aprovecharse para otros fines distintos** (STSJ Cataluña de 15 de enero de 1998, 26 de junio de 2006 y STS de 25 de abril de 2003).

Ha sido cuestionada la necesidad de que se ponga en conocimiento del interesado que se va a realizar la entrada o registro domiciliario, mostrándose partidaria la Sentencia TSJ de la Comunidad Valenciana nº 1457/2008, de 24 de septiembre de 2008, Rec. n.º 1393/2007, de que, dado el tipo de actuación que se precisa, **no considerar necesario poner en “previo conocimiento del interesado que se iba a llevar a cabo la función inspectora**, dado que ello podía frustrar la legítima finalidad de la investigación; sobre todo teniendo en cuenta la envergadura económica de los hechos y la transcendencia que las actuaciones podrían tener para los obligados tributarios”.

Es una novedad el hecho de que normativamente se establezca el **deber de comunicar a la autoridad judicial** las circunstancias, incidencias y resultados de la entrada y registro practicados en el domicilio del obligado tributario –art. 172.4 RGGI; cfr. STSJ Cataluña nº 506/2004, de 29 de junio (RJCA 2004/544)-. Ahora bien, debemos cuestionarnos cuáles son las **consecuencias jurídicas si no se cumple con esa previsión reglamentaria**. Según Álvarez Martínez, no conllevaría ningún efecto, pues por ello mismo no se vulnera el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Sin embargo, consideramos que cabe apreciar similitud con el caso decidido en la STC 50/1995, en la que se censuró una autorización judicial que, en la práctica, era un apoderamiento total y libre, sin garantías, al órgano administrativo por parte del Juez y sin control posterior de lo actuado por la Administración; circunstancias que también se producirían en este caso si se incumple la obligación, aunque sea en norma reglamentaria, de dar traslado al Juez de las incidencias y resultado de la entrada o registro domiciliario.

Otra cuestión de sumo interés es la posibilidad de que dicha autorización judicial se tenga que conceder **previa audiencia al interesado, o sin audiencia**. La STC 50/1995, de 23 de febrero, ante el silencio de la Ley, consideró que debían extenderse analógicamente las normas de la instrucción sumarial al procedimiento de inspección tributaria dado que puede tener como consecuencia el desencadenamiento de la potestad sancionadora o el traslado del tanto de culpa a la jurisdicción penal. Pero, el TC ha matizado, SSTC 171/1997, 69/1999, que esa extensión analógica no es generalizable a todo tipo de actuación administrativa.

D. Conclusiones

La protección constitucional del domicilio, en tanto que derecho fundamental también regulado en los Convenios y Tratados internacionales, concede, a dicho ámbito espacial, una especial trascendencia, que se traduce en la necesidad de Ley orgánica para la regulación que lo desarrolle –inexistente hasta la fecha-, la necesaria intervención judicial cuando no medie consentimiento del afectado, y la posibilidad de impetrar el auxilio judicial con un recurso preferente y sumario de protección de dicho derecho fundamental –regulado en la LJCA- y, en su caso, con el recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional.

Precisamente, la inexistencia de Ley orgánica que desarrolle su regulación ha provocado, de suyo, que su contenido sea pergeñado por las resoluciones tanto del Tribunal Constitucional, como del TEDH y del TJCE, así como de los demás Juzgados y Tribunales internos.

El artículo 142 LGT, con remisión al art. 113 LGT -desarrollado en los artículos 172 del RD 1062/2007 y ss.-, atribuye a la Administración tributaria la potestad de entrar y practicar registros en domicilios y otros lugares, con la finalidad de ejercitar las potestades del art. 142.1 LGT: examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, etc.. De hecho, el art. 151.1 LGT especifica que, entre otros lugares, en el domicilio, despacho u oficina pueden llevarse a cabo las actuaciones inspectoras, con la cautela de que los libros y documentación del art. 142.1 LGT deben ser examinados en el domicilio, despacho u oficina del obligado tributario.

La regulación establecida por la LGT, arts. 142 y 113, viene a exigir que dichas entradas o registros domiciliarios únicamente se realicen cuando sean “necesarias”; esto es, se apela a la aplicabilidad de esta vertiente del principio de proporcionalidad, que ha venido siendo interpretada como indispensable o imprescindible. Por eso, estimamos, con Álvarez Martínez, que la entrada en un domicilio debe ser la última

de las posibles para alcanzar el fin perseguido, lo que debe ser adecuadamente motivado y, en su caso, probado por la Administración Tributaria en cada caso, resultando necesario atender a las circunstancias concurrentes.

El artículo 18 CE establece que el domicilio es inviolable de modo que ninguna entrada o registro podrá realizarse en él si no es con consentimiento del titular o autorización judicial, salvo el caso de flagrante delito.

Deberían tener la consideración de domicilio constitucionalmente protegido aquellos lugares del despacho profesional de un abogado o asesor fiscal donde se hallen documentos y soportes de la vida diaria de una sociedad

De la alusión constitucional a su carácter inviolable puede inferirse que no puede entrarse, ni realizar registro previa entrada, ni molestar en su disfrute, ni tampoco adoptar una actuación que impida el acceso al mismo –conclusión que impediría la adopción de medidas cautelares como el precinto si no se dispone de consentimiento o autorización judicial aunque no se produzca la entrada material en él.

¿Qué espacios constituyen un domicilio? STC 22/1984, de 17 de febrero, f.j.5º, cualquier espacio físico delimitado en el que la persona, con habitualidad o no, desenvuelve su privacidad, independientemente de que sea su titular dominical o no.

¿Qué bien jurídico se protege? A pesar de la ambigüedad del TC, se entiende que se protege la intimidad de las personas físicas, y la privacidad en las personas jurídicas. En ambos casos, se pretende excluir del conocimiento ajeno y mantener reservados a determinados ámbitos espaciales y a las actividades y relaciones que en él se desarrollen.

¿Se protege el domicilio de las personas jurídicas? La evolución jurisprudencial ha sido significativa, dado el silencio constitucional sobre la titularidad de los derechos fundamentales, en general, y de este derecho fundamental, en particular, por los entes colectivos.

En España, fue la Sentencia 137/1985, de 17 de octubre, la que, por primera vez, acuñó la protección del domicilio de las personas jurídicas, aunque sin razonamientos claros del por qué ni de la extensión espacial a la que alcanzaba. Buena parte de las argumentaciones del TC son traducción literal de un trabajo doctrinal de dos catedráticos italianos, Barile y Cheli, del año 1964, aunque con errores de traducción y sin atender a que la regulación italiana de este derecho es radicalmente distinta a la española, resultando improcedente la traslación de dichas afirmaciones a nuestro ordenamiento.

Como se ha analizado en el trabajo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha mostrado partidario, en numerosas Sentencias, de considerar que dicho derecho resulta aplicable no sólo a las personas físicas, sino también a las jurídicas y a los despachos profesionales. Solución que, aunque no fue acogida por el TJCE en un principio, ha acabado siendo también admitida por el Tribunal de Luxemburgo.

Tuvimos que esperar, en nuestro ordenamiento interno, hasta la STC 69/1999, de 26 de abril, para ahondar en el conocimiento del contenido y alcance de la protección constitucional a las personas jurídicas. Realiza sendas matizaciones, pues considera que se protegen “ciertos espacios que, por la actividad que en

ellos se lleva a cabo, requieren de una protección frente a la intromisión ajena”, pero considera que los domicilios de las sociedades mercantiles “gozan de una intensidad menor de protección”.

¿Cuáles son esos ciertos espacios? Son identificados, por la propia Sentencia del TC 69/1999, en aquellos 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”.

Por tanto, no coincide exactamente con el domicilio fiscal de una persona jurídica (entendido como el lugar donde esté centralizada la dirección y gestión administrativa del negocio, pues solo alude a dirección, y no a lugar desde donde se gestione), pues también se extiende a los lugares desde donde se dirijan establecimientos o locales dependientes de dicha sociedad.

¿Qué documentos o soportes de la vida diaria de esa empresa o de sus sedes hay que entender protegidos? Es evidente que existe una falta de concreción; tarea que no resultará fácil hasta que no sea puntualizada por el mismo TC en otra Sentencia. En principio, parece que lo serán todos aquellos que no deban ser conocidos por terceros y que, obviamente, tengan que ver con la dirección, gestión o funcionamiento de la sociedad.

La importancia reside en decidir si resultarían identificables como documentos o soportes de la vida diaria de una sociedad los que, al fin y a la postre, enumera el artículo 171 RGGI como documentos que pueden ser examinados por la Inspección: declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo; contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables; libros registro establecidos por las normas tributarias; facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios; documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

El Tribunal Supremo, en las Sentencias de Pleno de 23 y 24 de abril de 2010, identificadas en el trabajo, con doctrina reiterada en la STS de 30 de septiembre de 2010, y posteriores se ha decantado por extender a dichos lugares y documentos su protección -aunque con un voto particular en contra de 9 magistrados-.

Dicho voto particular se hace eco de la difícil tesitura en que queda la Inspección, con el alcance espacial fijado por el TC y el TS, hasta el punto de afirmar: “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”.

De este modo, la compatibilidad con la idea de privacidad excluiría a los almacenes, meras fábricas o talleres de trabajo, naves industriales o ganaderas, bares, cafés u otros lugares abiertos al público. Cfr. STC 283/2000, 27 de noviembre.

¿Qué significa que dichos espacios gozan de una intensidad menor de protección? Ha venido a ser interpretado, por el propio TC, como un ámbito espacial de protección distinto al de las personas físicas, y un control de proporcionalidad a efectuar por la autoridad judicial menos estricto

¿Se protegen los locales empresariales y los despachos profesionales como domicilios constitucionalmente protegidos? Efectivamente. El TEDH, tanto en la Sentencia caso *Société Colas Est y otros c. Francia*, de 16 de abril de 2002, como la Sentencia del Caso *Van Rossem* de 9 de diciembre de 2004, en la Sentencia del Caso *Petri Sallinen* de 27 de septiembre de 2005, de 30 de septiembre de 2008, *Isaldak c. Turquía*, y la de 21 de enero de 2010. Caso *Xavier da Silveira c. Francia* se reconoce la procedencia de incluir en el concepto de domicilio el despacho profesional de una empresa dirigida por una persona privada, así como las oficinas de personas jurídicas, sedes y otros locales de negocio.

Estimamos que también deberían tener la consideración de domicilio constitucionalmente protegido aquellos lugares del despacho profesional de un abogado o asesor fiscal donde se hallen documentos y soportes de la vida diaria de una sociedad, hasta el punto de que podría llegarse a considerar que dicho despacho profesional puede tener la consideración de domicilio constitucional de esa empresa o empresario, además de también disfrutar de la consideración de domicilio constitucional protegido respecto del propio abogado.

Conclusión idéntica que debiera adoptarse cuando se trate de un domicilio de una persona física que, a su vez, sea el lugar desde donde un hijo dirija y se hallen documentos de una sociedad, pues, en este caso, dicho lugar sería domicilio constitucional de la persona y domicilio constitucional de las mercantiles que allí tienen su sede social y donde se producen dichas circunstancias, debiéndoseles, en todo caso, solicitar el consentimiento a ambos para poder acceder a dicho lugar.

¿Es acorde la regulación del art. 142 LGT con la lectura constitucional de este derecho fundamental realizada por el TC, el TS y el TEDH? Estimamos que debe realizarse una relectura del art. 142 LGT.

El artículo 142, en su apartado 2, parece distinguir, por una parte, entre los requisitos que se anudarían a la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido –remitiendo a la previsión del art. 113 LGT- y la entrada en otros lugares que concreta, donde la autorización sería únicamente administrativa, aunque escrita, si no hay consentimiento del custodiante de los mismos.

Concretamente, dicho precepto alude a la entrada, en las condiciones que reglamentariamente se determinen –Art. 172 RGGI-, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Esta previsión del art. 142.2 LGT se muestra contraria a la doctrina constitucional si dichas fincas, locales de negocio o demás establecimientos o lugares se corresponden con aquellos que constituyen el centro de dirección de la sociedad o de la actividad económica, empresarial o profesional o donde se custodien documentos o soportes de la vida diaria de la misma.

Por tanto, podría entrar la Inspección, con autorización administrativa si no se consiente dicha entrada, en aquellos lugares de una persona física o jurídica que se destinen a actividades productivas ajenas a la idea

de gestión, administración o dirección -como por ejemplo, fábricas, talleres o almacenes donde ni se dirige la empresa ni se custodian documentos o soportes de la vida diaria-, pero no podrá hacerlo si se trata de una finca, local de negocio, establecimiento, sucursal o lugar desde donde se adopten las decisiones de dirección y gestión de la actividad y donde se hallen los documentos o soportes -facturas, contabilidad, libros, etc.- necesarios o derivados de esa gestión o dirección.

La previsión del art. 151.3 LGT que determina que los libros y demás documentación sean examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, salvo que consienta su examen en las oficinas públicas, puede poner en un brete, en la práctica, a la tarea inspectora, pues puede que dicho obligado tributario no consienta en su análisis en las oficinas administrativas, por lo que deben examinarse en el domicilio, despacho, local u oficina, en cuyo caso, teniendo en cuenta la configuración constitucional de este derecho, puede también negarse a la entrada en dichos lugares y convertir en necesaria la autorización judicial para su examen.

Por último, conviene hacer referencia a las dos posibilidades en que se admite la entrada o registro domiciliario el consentimiento o la autorización judicial.

Es un derecho del titular del derecho a la inviolabilidad del domicilio el negarse a autorizar la entrada o registro, sin que pueda ser objeto, por ello, de sanción alguna -que, en el caso de las personas jurídicas, debe ser un representante legal, quien ejerce labores de dirección o administración debidamente facultadas o un tercero pero que tenga atribuidos poderes bastantes para ello, según el TS-. En consecuencia, parece lógico exigir la presencia del obligado tributario ante dicha actuación inspectora.

Esta conclusión puede dar lugar a problemas en la práctica si, por ejemplo, se pretende la entrada en una vivienda o despacho profesional donde se hallen los documentos o soportes informáticos de la vida diaria de una sociedad, puesto que, en ese caso, podrían necesitarse un consentimiento a obtener del titular del derecho, el particular o profesional, respecto de los lugares donde vive o dirige el negocio profesional y también otro consentimiento del titular del derecho -administrador de la sociedad, etc.-, respecto de aquellos lugares donde se hallen los documentos o soportes de la vida diaria de la sociedad.

Resulta reglamentariamente establecida la posibilidad de otorgar un consentimiento tácito -art. 172.5 RGGI-, aunque para ello estimamos necesario que se le haya comunicado previamente, y así conste por escrito en la diligencia administrativa que se redacte, que el interesado dispone del derecho a negar la entrada. Obviamente, dicha previsión reglamentaria debiera estar recogida en una Ley.

Entendemos que si los titulares de este derecho son varios, bastaría el consentimiento de cualquiera de ellos -STC 22/2003-.

Resulta destacable la posibilidad de revocación del consentimiento. En este caso, estimamos un exceso reglamentario contrario a este derecho fundamental la previsión del art. 172.5 del RGGI, el cual permite a la Administración tributaria permanecer en dicho domicilio para adoptar medidas cautelares del art. 146 LGT. Estimamos que la protección del derecho fundamental propende porque dichos funcionarios de inspección deben abandonar, inmediatamente y sin más dilación, los lugares a los que han accedido.

Por último, también es título legitimador de la entrada o registro la autorización motivada acordada por un Juez de lo contencioso-administrativo.

Consideramos justificada la línea jurisprudencial del TSJ de Cataluña, en varias Sentencias citadas en el trabajo, que consideran que únicamente puede autorizarse por el Juez si en la solicitud administrativa o junto a ella consten explícitamente los datos objetivos indiciarios de un ilícito tributario y sea precisa para su averiguación aquella diligencia –“la Inspección de Tributos no puede pretender efectuar inspecciones genéricas a la búsqueda de documentos o pruebas inculpatorias”-. Por el solo hecho de estar incluido en el plan de inspección, ello no autoriza, de suyo, a realizar una entrada y registro, y, en defecto de consentimiento del interesado, la autorización judicial para ella. En coherencia con la necesidad de la entrada, debe dejarse constancia, en la solicitud a la autoridad judicial, de la existencia de indicios de la defraudación tributaria y de la importancia de llevar a cabo dicha entrada y registro para el descubrimiento o la comprobación de algún hecho o circunstancia importante de la causa.

¿Cuál debe ser el contenido mínimo del Auto judicial? Debe hacer referencia, cuanto menos, a los siguientes extremos:

- identificación del domicilio al que se pretende acceder o registrar y su titular;
- que el interesado es el titular del derecho protegido en dicho ámbito domiciliario para cuya entrada se solicita autorización
- que la solicitud ha sido realizada por la autoridad competente
- finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a llevar a cabo y la justificación y prueba de su necesidad.
- hechos que se investigan
- sujetos investigados.
- datos, documentos, operaciones, informaciones o elementos que serán objeto de inspección.
- identificación de los funcionarios que van a realizar la inspección.
- plazo para realizar la inspección

Es una novedad el hecho de que normativamente se establezca el deber de comunicar a la autoridad judicial las circunstancias, incidencias y resultados de la entrada y registro practicados en el domicilio del obligado tributario –art. 172.4 RGRI-.

Ahora bien, ¿cuáles son las consecuencias jurídicas si no se cumple con esa previsión reglamentaria? Consideramos que cabe apreciar similitud con el caso decidido en la STC 50/1995, en la que se censuró una autorización judicial que, en la práctica, era un apoderamiento total y libre, sin garantías, al órgano administrativo por parte del Juez y sin control posterior de lo actuado por la Administración; circunstancias

que también se producirían en este caso si se incumple la obligación, aunque sea en norma reglamentaria, de dar traslado al Juez de las incidencias y resultado de la entrada o registro domiciliario.

Bibliografía

- **ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.**, “La inviolabilidad del domicilio de los obligados tributarios: análisis de la regulación contenida en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los Tributos”, *Impuestos*, nº 11, 2008. Y en *Estudios Jurídicos en memoria de D. César Albiñana García Quintana*, AA.VV., Vol. 1, 2008, págs. 1159-1178.
- **BARILE, P. y CHELI, E.**, voz “Domicilio (libertà di)”, *Enc.Dir.*, vol. XIII. Giuffrè, Milano, 1964.
- **BENAVIDES VELASCO, P.**, “Las sociedades mercantiles como titulares del derecho a la inviolabilidad de domicilio”, *Derecho comercial y de las obligaciones: Revista de doctrina, jurisprudencia, legislación y práctica*, Nº. 216, 2006, págs. 1-22.
- **CASAS VALLÉS, R.**, “Inviolabilidad domiciliaria y derecho a la intimidad. Dos sentencias del Tribunal Constitucional sobre el art. 18.2 Constitución española”, *Revista Jurídica de Cataluña*, 1987, 1.
- **CHECA GONZÁLEZ, C.**, “La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas”, *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, Nº 19, 2010, págs. 97-107
- **FELTRER RAMBAUD, L.**, “La inviolabilidad del domicilio y las inspecciones administrativas en materia de Defensa de la Competencia”, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, nº 17, 2010, págs. 11-31
- **FERNÁNDEZ RAMOS, S.**, “El derecho a la inviolabilidad del domicilio frente a la actuación inspectora”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, Nº 17, 2000, págs. 219-256
- **FIGUEROA NAVARRO, M. C.**, Aspectos de la protección del domicilio en el derecho español. Edisofer, Madrid, 1998.
- **GALINDO MORELL, P.**, “La autorización judicial de entrada en el domicilio”, *Cuadernos de Derecho local*, nº 2, 2003, págs. 100-110.
- **GERPÉ LANDÍN, M., FERNÁNDEZ FRUTOS, M., MATEU, M – RODRÍGUEZ SANTAMARÍA, M. J., VALLÉS, F.**, “La inviolabilitat del domicili com a límit a l'autotutela ejecutiva de l'Administració i a l'activitat inspectora de la Hisenda Pública, segons la doctrina del Tribunal Constitucional”, *Revista Jurídica de Catalunya*, 1999, págs. 1-64.
- **GÓMEZ AMIGO, L.**, “Derecho a la inviolabilidad del domicilio: concepto constitucional de domicilio de las personas jurídicas (TC 2ª S. 69/1999, de 26 de abril)”, *Revista Tribunales de Justicia: revista española de derecho procesal*, nº 2, 2000, págs. 231-239.
- **GÓMEZ OREA, M.**, “El derecho de las personas jurídicas a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de la Inspección de Trabajo”, *Relaciones Laborales*, nº 1, 1991, págs. 1387-1395.
- **DE LA HAZA DÍAZ, P.**, “Observaciones a una Sentencia del Tribunal Constitucional sobre inviolabilidad del domicilio y el derecho a la intimidad de las personas jurídicas”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, nº 3, 1988, págs. 811-819
- **LÓPEZ BASAGUREN, A.**, “La interpretación divergente entre el TEDH y el TJCE sobre el derecho a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas (a propósito de la jurisprudencia reciente)”, *Civitas. Revista española de derecho europeo*, Nº. 5, 2003, págs. 183-210
- **MARCO MARCO, J. J.**, “La inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas: la Sentencia del Tribunal Constitucional 69/1999, de 26 de abril de 1999”, *Revista General de Derecho*, nº 664-665, 2000, págs. 117-124.

- **PASCUA MATEO, F.**, “Entre los derechos a la inviolabilidad del domicilio y propiedad: la protección de los inmuebles privados frente a las visitas de la Administración”, Asamblea: revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid, N°. 20, 2009, pags. 3-40.
- **PULIDO QUECEDO, M.**, “La inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas (nota sobre la STC 69/1999, de 26 de abril)”, Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, nº 1, 1999, págs. 1701-1738.
- **PULIDO QUECEDO, M.**, “La Inviolabilidad del domicilio de las personas físicas y jurídicas ante el TEDH (Caso Isildak c. Turquía)”, Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, N° 16, 2009, págs. 9-12.
- **ROJÍ BUQUERAS, J. M.**, “El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos (Un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio)”, Impuestos, nº 1, 2000.
- **SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.**, “Inspección, entradas domiciliarias o la fractura en la Sala Tercera del Tribunal Supremo”, Impuestos, nº 8, 2011.



