



**CUADERNOS DE DEFENSA
TRIBUTARIA**

**La entrada y registro
domiciliario por la
Inspección de los tributos**

Fecha de edición: 15 de mayo de 2019

Esta monografía de la Colección
CUADERNOS DE DEFENSA TRIBUTARIA
es una obra editada por
Francis Lefebvre
bajo la coordinación de
Ana M^a Juan Lozano
(*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València*)

SALVADOR JOSÉ LLOPIS NADAL
Socio de Cuatrecasas. Departamento de litigación tributaria

DIEGO FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA
Asociado de Cuatrecasas. Departamento de litigación tributaria

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 34,32 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-17544-67-6
Depósito legal: M-21989-2019
Impreso en España por Printing'94
C/ Orense, 4 (2^a planta) – 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	nº marginal
Introducción	100
Capítulo 1. Marco normativo	200
Capítulo 2. El domicilio constitucionalmente protegido	300
1. Concepto: ¿qué es el domicilio constitucionalmente protegido?	310
2. El domicilio constitucionalmente protegido de las personas físicas	330
3. El domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas	360
Capítulo 3. La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido	500
1. Sin autorización judicial	510
2. Con autorización judicial	680
Capítulo 4. Revisión y fiscalización de la actuación inspectora y judicial	800
A. Recursos contra el auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que autoriza la entrada y registro	830
1. Recurso frente al auto de entrada y registro	835
2. Causas invalidantes de la autorización judicial de entrada y registro	860
B. Recurso contra la propia actuación de entrada y registro. Vulneración de derechos fundamentales	1020
1. Procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona	1030
2. Derechos fundamentales de posible y más frecuente vulneración en las entradas y registros por la Inspección de los tributos	1060
Capítulo 5. Efectos de los recursos contra los autos de entrada y registro y contra las actuaciones inspectoras en los actos administrativos dictados en el procedimiento inspector y sancionador	1200

	nº marginal
Conclusiones	1300
	Página
Bibliografía citada	107
Tabla Alfabética	109

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
art.	artículo/s
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
Const	Constitución Española
DCNP	Domicilio No Constitucionalmente Protegido
DCP	Domicilio Constitucionalmente Protegido
JCA	Juzgado Contencioso-Administrativo
L	Ley
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LECr	Ley de Enjuiciamiento Criminal (RD 14-9-1882)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial (LO 6/1985)
LPAC	Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015)
ONI	Oficina Nacional de Inspección
p.e.	por ejemplo
RD	Real Decreto
Rec	recurso
RGAT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RD 1065/2007)
TCo	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

Introducción

Cada vez con mayor frecuencia los asesores de los obligados tributos nos encontramos con que las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por parte de los **órganos de la Inspección** de los tributos se desarrollan mediante la entrada y registro domiciliario en la sede de éstos. A mero título informativo, indicar que, según se detalla en la **Memoria editada por la AEAT** en relación con las actuaciones realizadas durante el año 2015, en dicho año *«han tenido, nuevamente, gran trascendencia las actuaciones de entrada y registro realizadas por el Área de Inspección con el apoyo de las Unidades de Auditoría Informática (UAI). Las UAI participaron en 1.630 actuaciones de estas características, aumentando desde 2012 más del 80 por ciento. Estas actuaciones han resultado de gran eficacia para la detección del "software de ocultación", la obtención de pruebas en general, y la reducción del tiempo de duración de las comprobaciones inspectoras.»* **100**

Si fueron **1.630 las actuaciones** de entrada y registro en las que participó la UAI, no es descabellado afirmar que debió haber muchas más en las que esta unidad no tuvo participación y, por ende, que las entradas y registros domiciliarios se produjeron con asiduidad en el marco de las actuaciones de la AEAT. **102**

En todo caso, se trata de datos relativos a las actuaciones del año 2015 y, pese a que en las siguientes Memorias a las que hemos podido tener acceso no hemos localizado mención a este número de entradas, creemos estar en condiciones de afirmar que durante los años siguientes se han **incrementado** de forma exponencial el número de actuaciones de entrada y registro de los domicilios de los contribuyentes.

Este incremento de entradas y registros domiciliarios por los órganos de la Inspección de los tributos es el que nos ha llevado a considerar que, recopilar en este cuaderno las **posibles situaciones** que se pueden dar en la realidad y tratar de dar una **solución** a las mismas desde el prisma jurídico y las experiencias vividas, podría ser útil para los asesores que se encuentren ante esta tesitura. **105**

Como expondremos en el cuerpo de este manual, la **normativa** que regula este tipo de actuaciones es parca, ambigua y se encuentra dispersa en todo el ordenamiento jurídico.

Es **parca** por cuanto no hay una extensa regulación de cómo llevar a cabo estas entradas y registros, tanto desde un punto de vista procesal —entendido éste como la parte jurídica que debiera regular cómo solicitar la autorización de entrada, ante quién hacerlo, cómo desarrollarse la misma y cómo proceder a su impugnación, entre otras cuestiones—, como desde un punto de vista de derecho sustantivo —entendiendo por tal, aquel que debiera regular el concepto del domicilio constitucionalmente protegido, los derechos fundamentales que pueden verse afectados, o el alcance material de la actuación—. **106**

- 107** Es **ambigua** porque no se concretan los aspectos tratados anteriormente, dicho de otra manera, la escasa regulación que hay no es demasiado detallada.
Y se encuentra totalmente **dispersa** en el ordenamiento jurídico, desde la regulación de los derechos fundamentales que se ven afectados que la encontramos en la Constitución, pasando por la normativa procesal de la jurisdicción que se ubica en la LJCA y en la LOPJ y que establece las competencias para dictar la autorización judicial de entrada, hasta la normativa tributaria, que regula tanto aspectos del procedimiento administrativo en que se enmarca la entrada y registro como de la sustancia de la actuación.
- 110** Todo ello, de la mano de la extensa **casuística** a que da lugar este tipo de actuaciones en la práctica, hace necesario que la solución a adoptar en cada caso sea completada con la jurisprudencia, con casos similares o que guarden cierta similitud, aunque en muchas ocasiones no existen. En consecuencia, en este manual hemos tratado de dar una solución a los posibles problemas que se planteen en la práctica aunando a la normativa aplicable, la solución dada por la **jurisprudencia** y nuestras **experiencias prácticas**.
Desde esta perspectiva, hemos dividido el manual en cinco capítulos y estos subdivididos en varios apartados, en función de aquellas cuestiones que hemos considerado más relevantes en la experiencia práctica de este tipo de actuaciones de entrada y registro domiciliario por la Inspección. Asimismo, para finalizar esbozaremos de forma sucinta algunas conclusiones prácticas que consideramos más relevantes.
- 112** En el primer capítulo hemos querido exponer el **marco normativo** que encontramos en la actualidad en nuestro ordenamiento jurídico, principalmente enfocado desde una perspectiva tributaria, como no podía ser de otra manera habida cuenta del título de este manual.
Aunque nuestra intención es hacer una obra eminentemente práctica, consideramos necesario tomar como punto de partida el marco legal en que nos moveremos, en primer lugar, por las características del mismo según lo dicho en párrafos precedentes y, en segundo lugar, porque entendemos que es necesario para poder alcanzar algunas de las conclusiones a las que no hemos encontrado solución con la jurisprudencia vertida hasta la fecha.
- 115** El segundo de los cinco capítulos pretende analizar el **concepto de domicilio constitucionalmente protegido** para distinguirlo de aquello que no lo es. Distinción que no es sencilla, pues veremos que no hay definición legal al respecto y la misma deriva de los pronunciamientos jurisprudenciales en la materia. Y distinción que no es baladí, pues dependiendo de si la entrada por los órganos de la Inspección se produce en un domicilio que tenga la consideración de protegido constitucionalmente o no, la forma en que se pueda llevar a cabo la misma variará, los derechos que se puedan ver afectados también serán distintos, las consecuencias de la actuación

obviamente también y, por tanto, los mecanismos de oposición o revisión de la misma son totalmente diferentes.

Y es que, el domicilio constitucionalmente protegido goza, como su propio nombre indica, de una especial protección constitucional porque la entrada en el mismo provoca la injerencia en el derecho fundamental del obligado tributario a la **inviolabilidad** del mismo —ex Const art.18.2—.

Ello provoca que las cautelas que deban adoptarse para tal invasión sean mayores y que su revisión judicial deba ser más exhaustiva. A título de ejemplo, y sin ánimo de adelantar el contenido del manual, la entrada en este tipo de domicilios exige la **autorización judicial** si es que no se consiente por el obligado tributario titular del mismo, mientras que en aquel domicilio que no es protegido por la Constitución será suficiente, para su entrada por los miembros de la Inspección de los tributos, la autorización administrativa pertinente si hay oposición por parte del contribuyente. En consecuencia, la autorización judicial podrá ser objeto de impugnación en vía judicial y la actuación realizada susceptible de vulnerar derechos fundamentales, siendo también fiscalizable en vía judicial.

En este segundo capítulo también haremos una distinción esencial para la materia tributaria que nos atañe. Y es que, siendo que la mayoría de entradas y registros por parte de la Inspección de los tributos se producen en el domicilio de las **personas jurídicas**, se hace necesario analizar si sus domicilios gozan de protección constitucional y en qué nivel, pues si bien no son titulares del derecho fundamental a la intimidad personal, sí manejan información o documentación de carácter reservado y que, por tanto, debe ser vetada del acceso de terceros.

Y, otra cuestión que nos resulta particularmente interesante y a la que pretendemos también dar respuesta, es qué sucede con los domicilios de **personas físicas** en los que, sin constituir su vivienda, es donde se desarrolla su **actividad económica o profesional**, ¿son estos protegidos por la Constitución?

El tercero de los capítulos de este manual analiza cómo se puede llevar a cabo la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, evidentemente, tanto si es de una persona física como si es de una persona jurídica. Partiendo de la regulación de la Constitución es evidente que tal entrada sólo podrá producirse si el obligado tributario ha prestado su **consentimiento** a ello o si, evidentemente, se dispone de una **autorización judicial**. En este sentido analizaremos quién y cómo puede prestar tal consentimiento, sobre todo en las personas jurídicas, y las características del mismo para que sea válido, siempre desde la idea básica de que la autorización por parte del obligado tributario comporta la injerencia en uno de sus derechos fundamentales. Asimismo, analizaremos el supuesto de la entrada con autorización judicial, quién la ha de solicitar y conceder, bajo qué premisas y qué contenido debe tener para que la intromisión en el derecho fundamental que se produce sea jurídicamente correcta.

117

120

122

- 125** En el cuarto capítulo desarrollamos la **forma** en la que se puede **revisar** la autorización judicial que permitió la entrada y registro y cómo se puede fiscalizar la actuación inspectora de entrada y registro domiciliario. Ambas tendrán por finalidad, obviamente, poner de manifiesto que la misma no tuvo lugar de manera jurídicamente procedente y que, por tanto, se vulneró uno o varios derechos fundamentales del obligado tributario. En este sentido, veremos cómo se impugna y ante quién se impugna la resolución procesal que permitió tales actuaciones, analizaremos, por tanto, el tipo de recurso a interponer, desde el prisma del derecho procesal y del sustantivo. Y, asimismo, desarrollaremos la **vía impugnatoria** de carácter especial, regulada en la LJCA, para la protección de los derechos fundamentales que hayan podido vulnerarse con la actuación de los órganos de la Administración.
- 127** En el quinto de los capítulos que hemos desarrollado, se analizan los **efectos de los recursos** mencionados en el párrafo anterior –recurso contra la resolución judicial que autorizó la actuación y contra la propia actuación administrativa para la protección de los derechos fundamentales–, que puedan tener en los eventuales actos administrativos de liquidación o de imposición de sanciones que deriven del procedimiento inspector en el que aconteció la entrada y registro domiciliario. Dicho de otra manera, analizaremos cómo trasladar las resoluciones dictadas en el procedimiento revisor en vía judicial, sea uno, otro, o ambos de los comentados, al procedimiento inspector, pues si bien los mentados recursos son autónomos, no dejan de tener finalidad práctica respecto del mismo procedimiento inspector, por esta razón les denominamos **«pleitos satélite»**.
- 130** La obtención de una resolución favorable en uno de estos pleitos satélite podría determinar la **nulidad** de la **prueba** obtenida en la actuación de entrada y registro y, si la regularización tributaria o el acuerdo de imposición de sanciones se ampara, directa o indirectamente en la misma, podrá también contaminarse de dicha nulidad por ser una consecuencia de la vulneración del derecho fundamental. Con todo ello, tal y como anunciábamos, pretendemos dar una orientación práctica a cómo enfocar estas actuaciones, cada vez más frecuentes, de entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos, dando respuesta a las diferentes cuestiones que se pueden dar en cada caso, sin perjuicio, claro está, de que cada cual merece un análisis y revisión individualizada porque seguro que tendrá sus propias particularidades que lo hacen, al menos en cierta medida, diferente.

Capítulo 1. Marco normativo

Ámbito constitucional.....	210	200
Ámbito tributario.....	220	
Recapitulación.....	235	

El marco normativo que regula las actuaciones de entrada y registro en los domicilios de los contribuyentes es **complejo**, tanto por su contenido, como por su dispersión en diversas normas jurídicas y su falta de concreción en el ordenamiento jurídico tributario, todo ello unido al carácter más bien escueto de la regulación existente. **205**

Es complejo en cuanto a su contenido porque en él confluyen principios y normas propios de diversas ramas del Derecho. Por una parte, habrá que estar a lo dispuesto en las normas de **ámbito puramente constitucional**, puesto que el principal derecho que se ve afectado en este tipo de actuaciones es el consagrado en la Const art.18.2, referido a la inviolabilidad del domicilio, al margen de aquellos derechos directamente vinculados a éste. Por otro lado, encontraremos la regulación de ámbito propiamente **tributario**, que se contiene brevemente en la LGT, así como en reglamentos de desarrollo.

Ámbito constitucional (Const art.18.2) Dada la implicación que puede tener una actuación de entrada y registro en el domicilio de un contribuyente en cuanto a sus derechos fundamentales, parece lógico que nos detengamos, en primer lugar, en la regulación constitucional del derecho que puede verse atacado, que como hemos dicho, es principalmente el de la **inviolabilidad** del domicilio, recogido en la Const art.18.2. **210**

Dicho artículo reconoce que el domicilio de las personas es inviolable, de modo que no es posible «ninguna entrada o registro» en él sin el **consentimiento** de su titular, o **resolución judicial** que lo habilite, salvo en casos de flagrante delito.

PRECISIONES Nótese la utilización del término «**personas**», sin especificar su cualidad de física o jurídica, cuestión que no es baladí, pues como se verá en el análisis del concepto de domicilio constitucionalmente protegido (nº 300 s.), actualmente tal protección alcanza tanto a personas físicas como jurídicas.

Esto supone un claro **límite para la Administración** tributaria que no va a poderse modificar ni eludir, ni siquiera por ley, al encontrarse ya establecido en la propia Constitución como parte del contenido esencial de este derecho. **212**

Piénsese que, de hecho, este derecho a la inviolabilidad del domicilio no es más que una extensión del propio derecho a la **intimidad de las personas**, consistente en el ámbito de protección más elevado, pues es precisamente el domicilio donde se ejercita de manera más intensa tal derecho a la intimidad sin intromisiones ajenas.

- 215** Siendo esto así, se le concede la mayor protección posible, salvaguardando el derecho de toda injerencia que no sea deseable, restringiéndose incluso la entrada en la comisión de delitos en el domicilio, donde tan sólo es posible la entrada en determinadas condiciones y siempre y cuando se trate de un **delito flagrante**.

Así pues, en el ámbito de las actuaciones de la Administración tributaria, nos encontramos con que solamente es posible el acceso al domicilio de los contribuyentes, cuando estos gozan de protección con rango constitucional, en los dos casos restantes, a saber, contar con el consentimiento del titular, o bien contar con una resolución judicial que autorice la entrada, y nunca en condiciones distintas de estas dos.

- 220** **Ámbito tributario** (LGT art.113, 136.4, 142 y 162.1; RGAT art.172) Volviendo a la configuración del marco normativo, y centrándonos esta vez en la regulación de ámbito estrictamente tributario, la falta de concreción se aprecia en la escueta regulación que encontramos en la LGT art.142, que dedica exclusivamente su segundo apartado a la definición de este tipo de actuaciones, y a su contemplación como una más de las **facultades** de que disponen los **órganos de Inspección** de los tributos para el desarrollo de sus competencias.

El LGT art.142.2 reconoce dicha facultad de manera subsidiaria, puesto que la condiciona a la concurrencia de unos **requisitos** que determinan su necesidad. Esta conclusión se desprende de la redacción del propio artículo, que establece que se puede entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos y lugares donde tienen lugar hechos imponibles o se desarrollan actividades sujetas a gravamen, «*cuando las actuaciones inspectoras lo requieran*».

- 222** Además, la propia redacción del precepto ya presupone que va a tratarse de una facultad **restringida y limitada**, trasladando la potestad para determinar esas condiciones en las cuales se va a poder proceder a la entrada y registro al reglamento de desarrollo, en este caso, al RGAT, sin perjuicio de la remisión a la LGT art.113 y, por tanto, a las exigencias constitucionales cuando tales lugares constituyen el domicilio **constitucionalmente protegido** del contribuyente.

Es el RGAT art.172 el que desarrolla, aunque sucintamente, ese contenido de las actuaciones de entrada y registro en los locales y domicilios de los contribuyentes.

- 225** Asimismo, ya la LGT art.142 distingue entre dos **tipos de domicilio**: aquél que se considera constitucionalmente protegido, y el que no, mereciendo ambos distintos niveles de protección y, en consecuencia, exigiendo en uno y otro del cumplimiento de unos requisitos mayores o menores.

Así, vemos pues que en relación con el **domicilio constitucionalmente protegido** (DCP) la LGT art.142 remite a lo dispuesto en la LGT art.113, el cual, como no podía ser de otra manera, viene a recoger en el ámbito del Derecho Tributario las condiciones en que la propia Constitución permite la entrada y registro en los domicilios constitucionalmente protegidos y

a las que nos hemos referido previamente. En este sentido, dicho precepto exige que la Administración tributaria cuente con el **consentimiento** del obligado tributario afectado o la oportuna **autorización judicial**.

Por su parte, la LGT art.142 sólo requiere para el acceso por los miembros de la Inspección de los tributos en los **domicilios no constitucionalmente protegidos** (DCNP), si hay oposición de las personas bajo custodia se encuentran, la **autorización** escrita de la **autoridad administrativa** que reglamentariamente se establezca. Así, vemos ya que, a diferencia de lo que sucede con el domicilio constitucionalmente protegido, en el caso de aquel que no lo es, no se requiere del consentimiento expreso, sino que si no hay oposición se entiende que se permite la entrada. **227**

De conformidad con lo dispuesto en el RGAT art.172, siguiendo con la distinción entre los dos tipos de domicilio de los contribuyentes, es el **Delegado Especial o Director de Departamento** correspondiente quien debe autorizar la entrada en el domicilio constitucionalmente no protegido. Precisa dicho precepto que en el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización corresponde al Director General.

A su vez, encontramos que existen otros preceptos dentro de la propia LGT que se remiten a este LGT art.142 a los efectos de introducir la facultad de entrada y registro domiciliaria en sede de **otros procedimientos tributarios**. Así: **230**

a) La LGT art.136.4 se remite a la LGT art.142 para reconocer esta facultad de entrada y registro domiciliaria en procedimientos de **comprobación limitada** para los exclusivos supuestos de **previsiones aduaneras, comprobaciones censales o de estimación objetiva**, pues evidentemente el procedimiento de comprobación limitada, en general, tiene vedado su desarrollo fuera de las oficinas de la Agencia Tributaria. Se trata, por tanto, de tres excepciones que realiza la propia LGT a la prohibición de desarrollar actuaciones en sede de un procedimiento de comprobación limitada fuera de oficinas de la Administración tributaria.

b) Del mismo modo, es posible que la Administración tributaria despliegue esta facultad de entrada y registro en el domicilio del contribuyente en sede de un **procedimiento de recaudación**, facultad ésta que encontramos en la LGT art.162.1 por remisión, nuevamente, a la LGT art.142. **232**

En este caso, la ley faculta a los funcionarios encargados de desarrollar las funciones de recaudación a «*comprobar e investigar la existencia y situación de bienes o derechos de los obligados tributarios*», para lo cual le atribuye las potestades de la LGT art.142, a fin de **asegurar o efectuar el cobro** de la deuda tributaria.

Rescapitulación Y así, con este marco normativo tan escueto como **235** vemos, es con todo cuanto contamos para hacer frente a la que probablemente sea la facultad o potestad más invasiva de los derechos y garantías del contribuyente con que cuenta la Administración tributaria, que no

235 es más que un conjunto de normas de **carácter genérico y poco preciso** y
(sigue) que actúan como marco habilitante.

Es de destacar que, para regular una prerrogativa de este calado, no haya considerado oportuno el legislador crear una norma específica, que pudiera poner coto a las concretas facultades o herramientas de que puede servirse la Administración tributaria en una actuación de este tipo, que, dado el carácter individualizado de cada situación, podrían ser múltiples. Cabría esperar, al menos, que no fuese necesario perfilar **jurisprudencialmente** cuáles van a ser esos **límites** con los que cuenta la Administración para ejercer esta facultad, aunque como veremos, en la práctica ha sido así, y habrá que recurrir a la jurisprudencia, con una amplísima casuística para conocer dónde se encuentran esos límites infranqueables con los que cuenta la Administración tributaria en este tipo de actuaciones, especialmente en las relativas a domicilios constitucionalmente protegidos.

Capítulo 2. El domicilio constitucionalmente protegido

1. Concepto: ¿qué es el domicilio constitucionalmente protegido?.....	310	300
2. El domicilio constitucionalmente protegido de las personas físicas .	330	
3. El domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas	360	
Concepto	365	
Noción de información de carácter reservado y su trascendencia en la protección constitucional del derecho a la inviolabilidad del domicilio de personas jurídicas.....	380	
Domicilio constitucionalmente protegido compartido por varias personas jurídicas.....	425	

I. Concepto: ¿qué es el domicilio constitucionalmente protegido?

Para comprender correctamente el alcance de las facultades de la Administración tributaria en unas actuaciones de entrada y registro en el domicilio de los contribuyentes, es necesario definir y perfilar qué se entiende por domicilio constitucionalmente protegido (**DCP**), que no sólo es la piedra angular de la protección del contribuyente frente a esta actividad, sino que además es crucial para conocer los conceptos que por referencia, descarte o contraposición a éste se definen. **310**

Además, es necesario realizar un análisis exhaustivo de todos los **elementos** que sirven para definir este concepto porque, como veremos, se trata de un concepto clave, pero que no se encuentra expresamente definido en ninguna norma, no ya del ordenamiento tributario, sino en el ordenamiento jurídico en general.

Esta falta de concreción en el ordenamiento jurídico de qué se entiende por DCP hace necesario recurrir a la jurisprudencia, que ha sido la encargada de definir y delimitar el concepto de DCP. **312**

Si antes hemos dicho que la facultad de entrada y registro en los domicilios de los obligados tributarios es una facultad de la Administración que se encuentra limitada por el derecho a la **inviolabilidad** del domicilio, también podemos señalar que este derecho a la inviolabilidad del domicilio, como extensión del derecho a la intimidad no es un derecho ilimitado, sino que puede ceder cuando entra en **conflicto con otros** derechos e incluso **deberes constitucionales**.

De esta manera, en el presente caso, podemos señalar que el derecho a la inviolabilidad del domicilio cede ante el deber de **sostenimiento de las cargas públicas** mediante la obligación de contribuir —es decir, el deber de contribuir a los gastos públicos con el pago de impuestos—, recogido en la Const art.31.

315 Precisamente, ese deber de sostenimiento de los gastos públicos se completa con el catálogo de **facultades** de que dispone la **Administración** tributaria para asegurar el cumplimiento de dicho deber, entre las cuales se cuenta, como ya sabemos, la de entrada y registro en los domicilios y locales de negocio de los contribuyentes, cuando las actuaciones así lo requieran.

Si bien en un principio fue necesario perfilar los límites y la definición de domicilio a los efectos de la protección constitucional de este derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, esta labor interpretativa llevada a cabo por el Tribunal Constitucional (TCo) ha servido para que, actualmente, resulte claro que el concepto de **domicilio** desde una **dimensión constitucional** sea mucho más amplio que el domicilio entendido conforme a la legislación civil.

317 Así, ya desde la TCo 17-2-84 (Rec 59/1983), se viene reconociendo que la noción de domicilio a los efectos de su calificación como DCP merece una calificación **más amplia** que la que se da en la doctrina **civil**.

Ya entonces se planteó que la dimensión del domicilio en el ámbito constitucional incluye conceptos que van más allá de lo que es el tradicional lugar físico que constituye la **vivienda**, abriéndose la puerta a la doctrina actual del TCo y del Tribunal Supremo (TS), que llegan a considerar incluso como DCP, algunos elementos y **soportes informáticos** que contienen información sensible y reservada.

320 Y este preciso análisis relativo a la amplitud del término constitucional de domicilio, entendido como aquél que merece una protección constitucional, es el que hace MARTÍNEZ DE PISÓN CAVERO, señalando con base en la TCo 17-2-84 (Rec 59/1983), que el concepto de domicilio a efectos constitucionales, es más amplio que el de «**vivienda efectiva**».

En este contexto, la jurisprudencia constitucional define el DCP, si bien lo hace de manera distinta para las personas físicas y para las personas jurídicas.

Comenzaremos por definir el DCP para las personas físicas para tratar posteriormente y con mayor detenimiento el DCP de las personas jurídicas.

2. El domicilio constitucionalmente protegido de las personas físicas

330 Dice el TCo que el DCP de las personas físicas es aquel espacio en el que vive el individuo sin someterse a los usos y convenciones sociales y donde ejerce su libertad más íntima.

Por esta precisa razón, la protección que se ofrece a este domicilio se extiende tanto al **espacio físico** en sí mismo como a **todo aquello que en él se encuentra** «*de emanación de la persona y de esfera privada de ella*» (TCo 17-2-84, Rec 59/1983; TCo 17-1-02, Rec 2829/1994; TCo 24-9-07, Rec 6377/2005).

En este concepto de DCP caben diversas configuraciones de domicilio, de tal modo que no es necesario que sea entendido como la **morada familiar** tradicional, pues la definición prescinde de ubicaciones y configuraciones físicas específicas, del carácter de bien mueble o inmueble del lugar, así como del título jurídico en virtud del cual se pueda adquirir tal condición, y de la intensidad o periodicidad del uso del mismo.

Por esta razón, el concepto de DCP ha de entenderse en **sentido amplio**. **332**
Si lo entendiésemos de forma restrictiva, por ejemplo, equiparándolo sólo a la morada tradicional en régimen de propiedad plena, o atendiendo sólo al título jurídico en virtud del cual se habita en dicho domicilio, supondría que determinados obligados tributarios gozasen de un mayor nivel de protección jurídica que otros, al otorgar solamente a un tipo específico de domicilio el carácter de DCP.

Del mismo modo, esta definición prescinde de connotaciones temporales y de intensidad de **uso** del domicilio, por lo que el DCP no queda definido por el número de días en un año en que en él se habita, o por el régimen de periodicidad en el uso que de él se haga, sino que en atención precisamente a esa emanación de la persona y su esfera privada que tiene lugar sobre el lugar, queda definido el DCP, con independencia del tiempo que en él se despliega y ejerce esa libertad más íntima del individuo.

Con base en estas breves notas que se han aportado, pues este cuaderno no pretende ser un manual de derecho constitucional, el TCo ha definido a título de ejemplo y sin carácter de exhaustividad, que gozan de este mismo nivel de protección tanto una **vivienda** sobre un bien inmueble con título de plena propiedad, como una **habitación de hotel, residencias** y del mismo modo, las viviendas arrendadas para los arrendatarios e incluso los **comoradores** de una vivienda **no inquilinos**. **335**

Avanzamos que, como veremos con más detenimiento en el apartado siguiente (nº 340 s.), el concepto de DCP es más amplio que el del lugar donde reside habitual o esporádicamente el obligado tributario, incluso en las personas físicas se ha despejado ya la duda acerca de si un **domicilio profesional** puede, o no, tener la calificación de DCP.

Ha sido el **TEDH** el que ha perfilado esta cuestión, reconociendo la amplitud del concepto de domicilio, como lugar en el que se desarrolla, de algún modo, una actividad íntima o privada, o que queda reservada al conocimiento de terceros. **337**

De hecho, su primer pronunciamiento relativo a esta cuestión lo encontramos en la sentencia TEDH 30-3-89 (Rec 10461/1983, caso Chappell c. Reino Unido). Si bien en este caso no se enjuiciaba una entrada y registro por la Inspección de tributos, se analizaba de manera general la intromisión en el ámbito privado de un domicilio, y se sentaron las bases de lo que ahora es una jurisprudencia clara.

Posteriormente, el propio TEDH, entró definitivamente a analizar la posibilidad de considerar un **domicilio profesional** como susceptible de pro- **340**

tección como derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, al amparo del CEDH art.8.

Esta fue la piedra angular sobre la que se ha basado la jurisprudencia del TEDH en torno a la consideración del domicilio profesional de una persona física como domicilio protegido.

La sentencia analiza un caso en que la Inspección de tributos accede al domicilio profesional de un **abogado**, procediendo al análisis *in situ* y a la incautación de numerosa documentación de índole profesional. Se discutió acerca de si se había vulnerado, o no, el derecho a la inviolabilidad del domicilio, concluyendo que, en ese caso, sí se produjo tal vulneración del CEDH art.8 con la actuación de las autoridades tributarias alemanas (TEDH 16-12-92, Rec 13710/1988, caso Niemietz c. Alemania).

- 342** Finalmente, el TEDH resolvió de modo definitivo esta cuestión, reconociendo que el concepto de domicilio, a los efectos de su protección como derecho fundamental, es muy amplia, y abarca no sólo la morada del individuo, sino también otros lugares donde se desarrollen **actividades** que tengan un **carácter íntimo y reservado** con respecto a terceros, como es un domicilio profesional.

Así, realizando una interpretación teleológica del CEDH art.8.2, integrando en esta interpretación la definición dada en los diversos idiomas a los que se traduce el CEDH, a fin de captar los matices del concepto de domicilio, termina concluyendo que la noción de domicilio protegido se extiende a la **oficina profesional** de una persona (TEDH 27-9-05, Rec 50882/1999, caso Petri Sallinen y otros c. Finlandia).

PRECISIONES La **cita** es **textual** de la sentencia original que no ha sido traducida al castellano: «*The Court would point out that, as it has now repeatedly held, the notion of "home" in Article 8 § 1 encompasses not only a private individual's home. It recalls that the word "domicile" in the French version of Article 8 has a broader connotation than the word "home" and may extend, for example, to a professional person's office. Consequently, "home" is to be construed as including also the registered office of a company run by a private individual, as well as a juristic person's registered office, branches and other business premises*» (TEDH 27-9-05, Rec 50882/1999, caso Petri Sallinen y otros c. Finlandia).

- 345** Dice GARCÍA MARTÍNEZ que, «para el TEDH sería demasiado restrictivo limitar la noción de **«vida privada»** a un «círculo íntimo donde cada uno puede llevar su vida personal como quiera, y separarla totalmente del mundo exterior a este círculo. El respeto a la vida privada debe incluir también, en cierta medida, el derecho de los individuos para establecer y desarrollar relaciones con sus semejantes».

Con base en ello, el TEDH concluye en las anteriores sentencias que, también deben tener la consideración de domicilios aquellos locales profesionales donde se llevan a cabo de manera efectiva **«contactos sociales»**, razón por la cual entendió que un despacho de un abogado sí podría ser un domicilio protegido.

Sin embargo, aunque también pertenezcan al ámbito profesional, nunca sería un domicilio a estos efectos un **almacén, un depósito, un garaje**, etc., al menos, en principio. Se requiere siempre de ese plus de intimidad, o de reserva a terceros de lo que sucede dentro del local o domicilio.

Todo esto debe quedar finalmente matizado con los criterios generales que invoca el TEDH en estas sentencias, en las que, una vez se ha determinado la existencia de un domicilio protegido por el CEDH art.8, habrá que juzgar la idoneidad y necesidad de la medida, ponderando si el sacrificio es aceptable en una sociedad democrática, a la vez que imprescindible para alcanzar la finalidad perseguida. **347**

Por contraposición a todo lo que hasta ahora ha quedado definido como DCP, y dada la ausencia de definición en la regulación normativa y de específica concreción jurisprudencial, el domicilio constitucionalmente no protegido (**DCNP**) será aquel que no sea protegido. Es decir, que todo aquel domicilio que no goza de esta protección constitucional de la intimidad, como vivienda o morada del individuo o el domicilio profesional, es DCNP.

3. El domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas

Como hemos adelantado, es distinta la protección que otorga el TCo al DCP de las personas físicas y de las personas jurídicas. **360**

Concepto Si bien con anterioridad a la redacción del presente manual, hubo momentos en que la jurisprudencia no reconocía el derecho a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas y, en particular, esta tesis fue sostenida durante largo tiempo por el TEDH y el TJUE, es ésta una jurisprudencia que ya no es aplicable en la actualidad, al haber sido ampliamente superada tanto por el TCo en primer lugar, como posteriormente por el TEDH y el TJUE. **365**

Ya advirtió el TCo que nuestro texto constitucional no parecía querer hacer distinción alguna en su artículo 18.2 en cuanto al derecho a la inviolabilidad del domicilio, en el sentido de que, al no especificarse que es solamente aplicable a personas físicas, su **efecto** debe hacerse **extensivo** también a las personas jurídicas (TCo 17-10-85, Rec 124/1985).

Más tiempo tardó el TJUE en alcanzar dicha conclusión, si bien desde la TJUE 22-10-02 (asunto C-94/00 –Caso Roquete Frères–), introdujo el cambio que previamente ese mismo año hizo el TEDH, admitiendo que ya era hora de reconocer que en determinadas circunstancias podía reconocerse la protección de los derechos consagrados en el CEDH art.8 a las **sociedades**, hecho éste que, como decimos, hizo virar en igual sentido la jurisprudencia del TJUE. **367**

No obstante, lo cierto es que el derecho que se reconoce a las personas jurídicas no tiene un **alcance** tan amplio como el que tienen reconocido

las personas físicas, por una razón trascendental, cual es, que el derecho reconocido a las personas jurídicas se fundamenta en el reconocimiento del derecho a la privacidad.

- 370** Es decir, el derecho fundamental de las personas jurídicas a la inviolabilidad del domicilio se basa en el reconocimiento de su **derecho a la privacidad**, mientras que en el caso de las personas físicas el fundamento es distinto, pues se les reconoce el derecho a la inviolabilidad de su domicilio como extensión del derecho a la intimidad personal y familiar, el cual obtiene *per se* una protección más amplia que la privacidad. A pesar de ello, es evidente que el origen de la protección de este derecho, tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas es idéntico, pues además ambos protegen el mismo bien jurídico.
- 372** El alcance de esta protección para las personas jurídicas queda plenamente reconocido por el TCo al señalar que, si bien a las personas jurídicas se les reconoce este derecho a la inviolabilidad del domicilio, ello tiene lugar con un nivel de protección menor, pues para ellas la protección constitucional del domicilio sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que su actividad puede desarrollarse sin intromisiones ajenas, al constituir el **centro de dirección** de la propia sociedad o de otro establecimiento dependiente, o bien porque ese espacio puede servir para la **custodia de documentos** o de cualquier otro tipo de soporte de los que es importante preservar su contenido hacia terceros, o lo que es lo mismo, que quedan reservados del conocimiento de terceras personas (TCo 26-4-99, Rec 2824/1995).
- 375** En igual sentido se pronuncia más recientemente el TCo, si bien recuerda que la protección sobre este domicilio no tiene por qué circunscribirse expresamente sobre aquel que aparece señalado como **domicilio fiscal, mercantil o social**, según son definidos en cada ámbito, ni tampoco tiene por qué venir referido a la totalidad de alguno de estos en caso de que alguno coincida con el DCP. El DCP queda ampliamente definido en esta sentencia, como aquellos «**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 permanente 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» (TCo 16-3-15, Rec 2603/2013).
- 377** Con todo ello, podríamos resumir que el DCP de las personas jurídicas se corresponde más bien con aquellos lugares donde se desarrolla una **actividad de carácter reservado** a la que no deban tener acceso aquellos terceros que no formen parte de la persona jurídica por ser más sensible. Por ello, DCP son, principalmente, los centros de dirección de la sociedad, o aquellos en los que se produce una actividad de **custodia docu-**