

La inviolabilidad del domicilio tributario

Joaquín Álvarez Martínez

**Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario. Universidad de Zaragoza**

San Sebastián/Donostia

Noviembre de 2017

1. REGULACION LEGAL

- **Artículo 18.2 CE:** “El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”.
 - Se trata de un **derecho fundamental** (siempre cabrá la posibilidad de *recurso de amparo* ante TC).
 - Es un derecho fundamental que **no se ha desarrollado por Ley Orgánica**. Ello complica la situación: necesidad de acudir a jurisprudencia (amplísima y no siempre clara).
- **Regulación tributaria:**
 - Artículos 142.2 LGT y 172 RGGIA** (Inspección). **Artículo 162.2 LGT** (Recaudación: remisión al 142.2 LGT).
 - Verdadera importancia tema en **sede de inspección** (práctica muy habitual en sede tributaria).

- **Artículo 142.2 LGT/2003:** “Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios de la inspección de los tributos podrán entrar (...) 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 exista alguna prueba de los mismos.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraren tales lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

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” (**precepto este último que reitera, en lo básico, lo dispuesto en el artículo 18.2 de la CE**)

.

- Así pues, **artículo 142.2 LGT** distingue *dos supuestos* entrada de la Inspección de los tributos:

-**Domicilio constitucionalmente protegido -entrada domiciliaria-**: para entrada y registro será necesario *autorización judicial o consentimiento del titular domiciliario*.

-**Actividades o explotaciones económicas (o lugares donde se produzcan hechos imponibles) -entrada locativa-**: bastará *una autorización administrativa* (normalmente, delegado de la AEAT).

- En principio, **distinción parece clara**. No obstante, existen **supuestos muy dudosos** (ejemplo, despachos profesionales o locales con actividad empresarial).
- Debemos examinar 1º) *concepto y delimitación del domicilio constitucional*; y 2º) Los *títulos que habilitan la entrada en dicho domicilio*.

2. CONCEPTO Y DELIMITACION DEL DOMICILIO CONSTITUCIONAL PROTEGIDO

- Existen *diferentes cuestiones* que se suscitan en torno al concepto de “**domicilio constitucionalmente protegido**”.

2.1. Inexistencia de una definición legal de dicho domicilio. Características del mismo

- *No existe definición legal del referido domicilio.* Por ello, la configuración del mismo la ha realizado el TC y el TS mediante diversas notas:

a) *Espacio físico delimitado*

- O lo que es lo mismo “**acotado**”.

No confundir con “cerrado” (uno puede dejarse abierta la puerta de su casa y no por ello la Inspección de los Tributos puede entrar).

b) Ocupado de forma ocasional o estable

- **Con independencia de cualquier otra consideración** (condición, características, estado de conservación).

Por ejemplo, **un chalet o cualquier segunda residencia o la habitación de un hotel** es asimilable a un domicilio desde el punto de vista constitucional. Lo mismo puede decirse de **autocaravanas o barcos acondicionados** para ello. **No lo es, en cambio, un automóvil utilizado, en exclusiva, como medio de transporte.**

c) Destinado a vivienda o a una actividad empresarial o profesional

- **La vivienda plantea pocas dudas.** Mucho más **polémico** es, como ya he dicho, si el **local se utiliza para actividad empresarial o profesional**.
- **Problema específico:** ¿Qué ocurre si el local donde se desarrolla la actividad empresarial o profesional es también vivienda? **Dos posibilidades:**

- a) Que ambas estancias (local profesional/empresarial y vivienda) se “confundan” entre sí, por ejemplo, acceso a las dos por la misma puerta-: pienso que siempre será necesario autorización judicial o consentimiento.
- b) Que ambas estancias (local profesional/empresarial y vivienda) NO se “confundan” entre sí -por ejemplo, acceso por puertas distintas-: pienso que, en principio y desde la perspectiva estrictamente legal (142.2 LGT), bastaría CON autorización administrativa para entrar en la zona donde se desarrolla la actividad empresarial/profesional (pero el *tema es discutible*, como veremos).

d) Compatible con la idea de privacidad

- Lógico: al ser la **privacidad** el **bien fundamental** que se protege con el derecho inviolabilidad.

Por ello, el TS ha dicho, con razón, que **no son domicilio constitucional**: las meras fábricas, talleres, almacenes, bares o cafés.

- **Conclusión:** El concepto de domicilio constitucionalmente protegido es *mucho más amplio* que el concepto jurídico-civil o jurídico-administrativo de domicilio (conclusión ratificada por TC y TS).
- **Consecuencia:** No cabe equipararse domicilio con la mera vivienda/residencia habitual o morada.

Concretemos algo más: *distinción personas físicas/jurídicas*.

2.2. Domicilio y personas físicas: los lugares destinados a viviendas

- No me detendré mucho: se trata de **lugares claramente protegidos por la inviolabilidad del artículo 18.2**: para entrar en ellos o consentimiento del titular o autorización judicial
- Por supuesto, da igual que el domicilio **sea habitual** (vivienda permanente) o **transitorio** (chalet de playa o montaña).

- Existen supuestos dudosos: *trasteros y garajes*

Trasteros: para mí, sí que gozan de inviolabilidad (por su conexión con idea de privacidad). **Garajes:** para mí, sí que gozan de inviolabilidad si forma parte integrante de la propia vivienda -por ejemplo, en el caso de los chalets- ; pero no, en cambio si se trata de garajes colectivos.

2.2. Domicilio y personas jurídicas

- **Cuestión conflictiva** en su día: Art. 141 LGT/63. Al regular la entrada y registro de la Inspección sólo hablaba del “*domicilio particular de cualquier español o extranjero*”.
 - En consecuencia: **la inviolabilidad sólo se reconocía a las personas físicas** (tesis asumida también por el TJCE en sus primeras Sentencias sobre el tema).
 - **La situación cambia radicalmente con posterioridad:** la inviolabilidad del domicilio de las personas es reconocida por TC (*Sentencia 137/1985, de 17 de octubre*), el TS y hasta por el TEDH.

- No obstante, estos Tribunales no resuelven la cuestión de modo definitivo: reconocen inviolabilidad, **pero no el alcance de la misma: los espacios concretos a los que se aplica.**
- Es la STC 69/1999, de 26 de abril, la que concreta esos espacios, y lo hace de forma no del todo clara al señalar que:

“la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y *de las sociedades mercantiles*, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables *para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas*, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento *que quedan reservados al conocimiento de terceros*”.
- En consecuencia, la protección espacial en caso de personas jurídicas es mucho **más limitada** que para las personas físicas.

- Así pues, *dos espacios* protege la inviolabilidad del domicilio en el caso de las **personas jurídicas**:
 - Los que constituyen el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma
 - Los que sirven para la custodia de los documentos de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”.
- La interpretación que viene haciendo el TS **desde el año 2010 de ambos espacios** es *especialmente amplia*, reforzando la eficacia del derecho fundamental.

En este sentido, se incluirían dentro de la inviolabilidad domiciliaria **no sólo la sede central (sede social)** de una entidad jurídica, sino también los *establecimientos dependientes (sucursales)* de la misma.

- Visto esto, **el verdadero problema en este ámbito radica en los lugares en que se desarrolla una actividad profesional o económica (clínicas, gestorías, despacho de abogados, etc.)?**

2.3. Domicilio y recintos destinados al ejercicio de una actividad profesional o económicas

- Verdadero problema: **cuando el titular de estos espacios sea una persona física** (no si es persona jurídica).

Primera impresión: A la vista del artículo 142 LGT/2003, parece difícil considerar que **estos espacios sean domicilios constitucionalmente protegidos**.

- El TS ha considerado que *no son domicilio constitucional*, por ejemplo, *las gestorías o los despachos profesionales de abogados*.
- **Conclusión:** para que la Inspección pueda entrar en este tipo de espacios **bastaría con una autorización administrativa**.
- No obstante, existe algún argumento de peso para defender la tesis de considerar domicilio: *la jurisprudencia del TEDH*.
- Todo derecho fundamental -como sucede con la inviolabilidad del domicilio- debe ser interpretado de conformidad a los tratados internacionales de derechos humanos (art. 10.2 CE)

- El CEDH señala en su artículo 8.1 que “Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, **de su domicilio** y de su correspondencia”.
- Y el TEDH ha interpretado de **forma amplia el concepto de domicilio**, señalando que dicho concepto se puede extender a **“los locales profesionales, englobando, por ejemplo, el despacho de una profesión liberal o el despacho profesional de una empresa dirigida por una persona privada”**.
- Desde esta perspectiva, y por equiparación al régimen de las personas jurídicas, cabría defender que **los espacios ahora examinados** son un domicilio constitucionalmente protegido.

Interpretación lógica y justa: ya que si no bastaría para obtener la protección constitucional con que el titular de la actividad no actuase como persona física, sino que adoptase una forma jurídica.

- En todo caso, es un tema **polémico y no cerrado**. Pero en **caso de duda, Inspección tributaria debería optar siempre por una interpretación amplia del domicilio constitucional**.

3. TITULOS LEGITIMADORES DE LAS ENTRADAS EN EL DOMICILIO

- Sólo dos títulos habilitan la entrada de la Inspección en domicilio: *autorización judicial o consentimiento del titular.*

En el ámbito en que nos movemos son inaplicables el delito flagrante (los delitos contra la HP no lo son), ni el estado de necesidad (la inviolabilidad domiciliaria es un valor “superior” al deber de contribuir).

- **Cuestión previa:** En los casos en que se utiliza autorización judicial *¿es preciso haber pedido primero consentimiento titular domiciliario?* TC ha dado una respuesta negativa. No es preciso pedir primero el consentimiento. *Basta con que la Inspección cuente con la autorización judicial (personación directa).*

Respuesta lógica del TC: el texto literal del 18.2 CE utiliza una disyuntiva que equipara ambos títulos. Además, una respuesta contraria podría poner en peligro la eficacia de las actuaciones inspectoras.

3.1. La autorización judicial

- **Idea previa:** La Inspección puede solicitar dicha autorización *siempre que quiera*, pero deberá justificar su necesidad ante el juez.
- **Requisitos de la solicitud:**
 - **Subjetivo:** Deberá ser solicitada por el **Delegado de la AEAT** correspondiente al inmueble en el que se pretenda la entrada (juez debe denegar en caso contrario).
 - **Formales y de contenido:** Debe precisar Identificación del domicilio y de su titular, autoridad (y sujetos) que llevan a cabo la entrada y número de personas que lo realizarán, duración de la invasión domiciliaria, objeto y finalidad de la invasión y la justificación solicitud.

En la **justificación de la solicitud** se deberán aportar: a) razones que determinen *la absoluta necesidad de tal medida* (imposibilidad de obtener las pruebas por otro medio), y b) así como los *indicios racionales* (no meras suposiciones) en las que se funda la solicitud.

- La solicitud **deberá ser remitida al órgano judicial**, el cual deberá resolver la petición. Ello plantea **diversas cuestiones**:
 - **Juez competente**: en su momento fue el juez de instrucción. En la actualidad es el **juez contencioso-administrativo de la circunscripción o territorio donde se encuentre el inmueble** afectado por la posible intromisión (en caso contrario, nulidad por falta de competencia)
 - **Función del juez**: el juez debe limitarse a efectuar un **mero control de apariencia de legalidad de la actuación que se solicita** (que la actuación pretendida sea formalmente correcta) y, sobre todo, un **juicio de proporcionalidad** (idoneidad, necesidad y proporcionalidad) de la **entrada solicitada, pudiendo concederla, pero también denegarla**.
- **Si la concede**, deberá hacerlo por medio de **Auto judicial** que reúna **los siguientes datos**: Identificación del domicilio, sujetos que intervendrán y número de ellos, duración de la misma y si se sólo efectuará de día, objeto y finalidad de la entrada y, por último, **motivación de la decisión** (incluso por remisión).

- **Limitación importante:** la autorización concedida debe situarse *dentro de los límites de la solicitud efectuada* (juez no puede conceder una autorización más allá de lo pedido por los órganos de la Inspección (por ejemplo, en numero de días).

Para el TC, una *plus petitio inadmissible* que determina la nulidad del auto.

- La ausencia en el Auto de los requisitos indicados provoca **la nulidad del mismo, y ello incluso aun cuando los órganos de la Inspección de los Tributos no hayan hecho abuso de la autorización concedida.**
- **Plazo para dictar el auto:** en su día fue 24 h. Hoy es cuestión no regulada. Lo lógico plazo prudencial (46/72 h.).
- Notificado el Auto al titular del inmueble, habrá que ver si reúne los requisitos vistos: **cabe recurso de apelación ante el TSJ.** Pero el recurso sólo lo es a *efectos devolutivos (no suspensivos)*. Ello significa que la entrada se llevará a cabo sin perjuicio de que se anulen las actuaciones si se admite el recurso contra el Auto judicial.

3.2. El consentimiento del titular

- ¿Quién debe prestar consentimiento?: **El titular del domicilio invadido** (*no el sujeto inspeccionado*, si es distinto del titular del domicilio). Da igual el **título jurídico**: propietarios, usufructuarios, arrendatarios, precaristas.... etc.
- Si son **personas físicas** no plantea problemas, salvo en el caso de domicilio compartidos (que ahora veremos).
- Si fueran **personas jurídicas** (sociedades o establecimientos mercantiles o profesionales): los representantes legales de la entidad o empresario titular de la actividad. **No basta el consentimiento de un empleado o dependiente.**
- **Problema frecuente:** los *domicilios compartidos (pluralidad de titulares)* ¿Quién debe prestar consentimiento?

Hay que distinguir **diversas situaciones**.

- a) Supuestos de **titulares domiciliarios de igual rango o condición** (p.e. miembros del matrimonio o pareja de hecho)
- En principio, **derecho a inviolabilidad es *individual y de carácter personalísimo***. Ello llevaría a exigir consentimiento *de ambos miembros*, pero plantearía problema (p.e., en los casos de reiteradas ausencias de uno de dichos miembros).
 - Por ello, la **solución general** (defendida por el TC y TS) es que **cualquiera de los miembros puede autorizar la entrada** en situaciones de ***convivencia normal y ausencia de conflicto***.
 - En cambio, si existe ***convivencia normal, pero concurre situación de conflicto*** (uno se opone y el otro permite), se entiende que **no cabrá la entrada**: el ius excludendi prevalece sobre el ius admitendi.
 - Y **tampoco cabrá la entrada** en supuestos de ***contraposición de intereses*** (p.e., matrimonio en pleno divorcio, un miembro se ausenta y el otro lo denuncia a la Inspección de tributos y lo deja entrar en domicilio). Totalmente lógico.

a) Supuestos de **titulares domiciliarios de distinto rango o condición** (p.e. hijos menores o personal doméstico)

- En el caso de los **hijos menores**, se entiende que éstos no pueden oponerse a las entradas permitidas por los progenitores.
- En el caso del **personal doméstico**, tampoco puede oponerse a las entradas permitidas por los titulares del domicilio.
- El consentimiento debe prestarse de *forma libre y voluntaria* (no debe haber “intimidación” ni “engaño” por la Inspección). **Se debe avisar al titular de la posibilidad de negarse a dar el consentimiento. Si no consentimiento viciado**
- El consentimiento para entrar **puede limitarse espacialmente** (lugares a registrar) y **puede ser revocado en todo momento**.
- El consentimiento **puede ser “expreso” o “tácito”** (derivado de actos del titular del domicilio). **Extremar cuidado en este punto, en caso de que se entienda el consentimiento tácito.**