

La entrada de Hacienda en las empresas: domicilio constitucionalmente protegido



Por Pablo Romá
proma@rbtl.es

1. Introducción

La entrada de la Inspección de Hacienda en las empresas es una de las cuestiones que más controversia genera en el ámbito tributario, controversia que se da precisamente porque nuestros tribunales, como veremos más adelante, han adoptado una línea garantista en la que ponen límites a la actuación de la Hacienda Pública en esta materia.

Nuestra Constitución, en su artículo 18.2, señala como derecho fundamental de las personas la inviolabilidad de su domicilio, siendo necesario una orden judicial para entrar o registrar el mismo a falta de consentimiento de su titular¹, salvo en los casos de flagrante delito².

Antes de continuar, es pertinente recordar que la inviolabilidad del domicilio es un derecho fundamental de suma importancia en un Estado de Derecho. Tal y como señala el Tribunal Supremo³, la inviolabilidad del domicilio es una significativa expresión de la dignidad del ser humano y del respeto que tal condición exige a los poderes públicos en sus relaciones con el individuo. Los derechos fundamentales de las personas diferencian nítidamente al ciudadano del súbdito, al hombre libre de las sociedades democráticas respetuosas del Estado de Derecho, del individuo sometido a la arbitrariedad y al abuso propios de los sistemas sociales totalitarios del signo que fueren.

No obstante lo anterior, este derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio puede verse sacrificado en aras de un fin constitucional, como es el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos contenido en el artículo 31.1⁴ de la Constitución española (en adelante, CE). Y en esta línea el Tribunal Constitucional⁵ en su día declaró que los derechos fundamentales no son ilimitados,

¹ Artículo 18.2 de la Constitución: “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”.

² STC 22/1984: La interdicción fundamental de este precepto es la del registro domiciliar, entendido como inquisición o pesquisa, para lo cual la entrada no es más que un trámite de carácter instrumental.

³ STS 7503/1998, de 11 de diciembre, FJ 2º.

⁴ Artículo 31.1 CE: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre de 1984.

teniendo su límite en este caso, en la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos. En efecto, la inviolabilidad del domicilio no es un derecho fundamental absoluto y puede verse limitado por el deber de sostenimiento de los gastos públicos⁶. En este sentido, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH), también consideró legítima la intromisión en el domicilio para fines de investigación fiscal (Sentencia del TEDH 25 febrero 1993, caso Funke).

Sin embargo, y esto es un punto clave, no cabe un sacrificio desproporcionado e injustificado de este derecho fundamental.

En primer lugar, la intromisión por parte de la Administración tributaria en el domicilio debe ser necesaria, estos es, que tal actuación sea el único medio apto para obtener el fin legítimo perseguido por la Administración que, en el caso de las inspecciones tributarias, habrá de ser la obtención de unos datos imprescindibles -que no pueden conseguirse de otro modo menos invasivo- para determinar la existencia de un comportamiento ilícito del contribuyente o de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben.

En segundo lugar, la entrada y registro de la Inspección debe de ser idónea, toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora.

En tercer lugar, la entrada debe ser proporcionada, ponderándose los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa⁷. En este sentido, la Administración tributaria debe de tratar de buscar un equilibrio entre este derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, y el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Es por esto que, en la línea señalada por nuestro Tribunal Constitucional, deberá haber en su actuación una proporción entre el medio empleado y el fin perseguido⁸.

“... como ya ha declarado este Tribunal Constitucional, no existen derechos ilimitados. Todo derecho tiene sus límites que en relación a los derechos fundamentales establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionalmente protegidos (Sentencia 11/1981, de 8 de abril, fundamento jurídico 7, y Sentencia 2/1982, de 29 de enero, fundamento jurídico 5).

⁶ STC 50/1995: “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 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 (T.E.D.H., caso Riema, Sentencia 22 abril 1992). La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático, como pone de manifiesto la legislación al respecto de los países de nuestro entorno geográfico y cultural.

La elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 C.E.) y lleva consigo la necesidad de impedir «una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta» (STC 119/1984). Aquí está la justificación profunda de tal obligación y también la antijuridicidad material del delito fiscal y de la infracción correlativa. El incumplimiento de ese deber constitucional se llama defraudación. «La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria» (STC 76/1990), en la cual el papel del Juez cobra una singular transcendencia como garante del equilibrio de los derechos individuales y de las potestades de la Hacienda pública, a la luz del mandato constitucional más arriba invocado. Con el mismo talante se ha pronunciado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que considera legítima la intromisión en el domicilio para fines de investigación fiscal (Sentencia del T.E.D.H., 25 febrero 1993, caso Funke).

⁷ STS 1343/2019, de 10 octubre 2019. Ponente: Jesús Cudero Blas.

⁸ Tribunal Constitucional, sentencia 50/1995, al señalar lo siguiente: “(...) que la entrada y reconocimiento del domicilio tenga un sólido fundamento, desde todas las perspectivas expuestas más arriba, es requisito necesario pero no suficiente en el plano constitucional. Aquí juega con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación

Casi coetáneamente a lo anterior, otra de las principales cuestiones que tuvo que resolver el Tribunal Constitucional -y que es el principal objeto del presente documento- fue si la inviolabilidad del domicilio era únicamente un derecho fundamental predicable a las personas físicas o si, además, era extensible también al de las entidades mercantiles, al de las personas jurídicas y, por tanto, se requería una autorización judicial para entrar en el mismo si no había consentimiento por parte de su titular. La resolución de esta cuestión llevaba irremediabilmente a determinar si el domicilio de las personas jurídicas tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido.

La respuesta a esta cuestión fue la de extender el concepto de domicilio constitucionalmente protegido también al de las personas jurídicas. El Tribunal Constitucional⁹, en una histórica sentencia de 1985 (STC 137/1985) muy a la vanguardia de los tribunales constitucionales de los países de nuestro entorno, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) y del TEDH, señaló que el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no se circunscribe solo al de las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente al de las personas jurídicas.

Así, el domicilio de las personas jurídicas también es inviolable y se requiere una orden judicial para entrar al mismo. Lo anterior, a sensu contrario, significa que no se requerirá autorización judicial ni tampoco consentimiento del titular para entrar en aquellos lugares que no tengan la consideración de domicilio constitucionalmente protegido.

Es por ello que es necesario determinar qué se entiende por domicilio constitucionalmente protegido o lo que es lo mismo, en qué lugares se requerirá a la Hacienda Pública autorización judicial para su entrada y registro.

2. Delimitación del domicilio constitucionalmente protegido

2.1. Sentencia del Tribunal Constitucional 137/1985

Como decíamos, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 137/1985 resolviendo un recurso de amparo, estableció que el domicilio de las personas jurídicas también estaba protegido constitucionalmente de conformidad con el artículo 18.2 CE.

ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario excesivo de los derechos fundamentales (STC 66/1985), cuyo contenido esencial es intangible.

⁹ STC 137/1985:

"Ausente de nuestro ordenamiento constitucional un precepto similar al que integra el art. 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn, según el cual los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales, en la medida en que, por su naturaleza, les resulten aplicables, lo que ha permitido que la jurisprudencia aplicativa de tal norma entienda que el derecho a la inviolabilidad del domicilio conviene también a las Entidades mercantiles, parece claro que nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este Tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse respecto de otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el art. 24 de la misma C.E., sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas. Este es también el criterio aceptado por la doctrina generalizada en otros países, como pueden ser, dentro de Europa, en Alemania, Italia y Austria, donde se sigue un criterio que pueda reputarse extensivo, llegado el momento de resolver esta misma cuestión, pudiendo entenderse que este derecho a la inviolabilidad del domicilio tiene también justificación en el supuesto de personas jurídicas, y posee una naturaleza que en modo alguno repugna la posibilidad de aplicación a estas últimas, las que -suele ponerse de relieve- también pueden ser titulares legítimos de viviendas, las que no pueden perder su carácter por el hecho de que el titular sea uno u otra, derecho fundamental que cumple su sentido y su fin también en el caso de que se incluyan en el círculo de los titulares de este derecho fundamental a personas jurídicas u otras colectividades. En suma, 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."

No obstante, anteriormente el Tribunal Constitucional¹⁰, en una sentencia de 1984, había determinado que la inviolabilidad del domicilio *“constituye un auténtico derecho fundamental de la persona, establecido, según hemos dicho, para garantizar el ámbito de privacidad de ésta dentro del espacio limitado que la propia persona elige y que tiene que caracterizarse precisamente por quedar exento o inmune a las invasiones o agresiones exteriores de otras personas o de la autoridad pública. Como se ha dicho acertadamente, el domicilio inviolable 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 esfera privada de ella.”*

De esta sentencia parecía desprenderse que el Tribunal Constitucional se decantaba únicamente por otorgar protección constitucional a las personas físicas con base en que es en el domicilio donde el individuo (la persona física) ejerce su libertad más íntima al no estar sujeto a los usos y convenciones sociales. Obviamente, lo anterior no podía ser extrapolable a las personas jurídicas.

En esa misma línea, el Tribunal Constitucional, en un Auto de 17 abril de 1984 (recurso de amparo núm. 139/1985) estableció que *«el derecho a la intimidad que reconoce el art. 18.1 de la C.E., por su propio contenido y naturaleza, se refiere a la vida privada de las personas individuales, en la que nadie puede inmiscuirse sin estar debidamente autorizado, y sin que en principio las personas jurídicas, como las Sociedades Mercantiles, puedan ser titulares del mismo, ya que la reserva acerca de las actividades de estas Entidades quedará, en su caso, protegidas por la correspondiente regulación legal, al margen de la intimidad personal y subjetiva constitucionalmente decretada.»*

Entrando ya en la sentencia TC 137/1985, con carácter previo a analizar el fondo del asunto, el tribunal quiso, en primer lugar, desligarse de los anteriores pronunciamientos, especialmente, de lo manifestado en la STC 22/1984 que hemos parcialmente transcrito -en cuanto a encasillar únicamente la inviolabilidad del domicilio a las personas físicas como sujetos de ese derecho- al señalar lo siguiente:

“en la misma no se hace otra cosa --por lo que importa al extremo ahora considerado-- que circunscribir el razonamiento tal como venía impuesto por el caso enjuiciado al domicilio de las personas físicas, su protección constitucional, la justificación del mismo y el alcance que merece, pero sin incluir ni siquiera alusión o referencia a parejas cuestiones referidas a las personas jurídicas, quedando por supuesto libre en absoluto el Tribunal, en cuanto a las mismas, llegada la hora de ser preciso dilucidar cuanto afecta a este aspecto del derecho fundamental considerado.”

Una vez sentado lo anterior, el Tribunal Constitucional entró en el fondo del asunto, aludiendo en primer lugar al derecho comparado, en concreto, a la Ley Fundamental de Bonn:

“Ausente de nuestro ordenamiento constitucional un precepto similar al que integra el art. 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn, según el cual los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales, en la medida en que, por su naturaleza, les resulten aplicables, lo que ha permitido que la jurisprudencia aplicativa de tal norma entienda que el derecho a la inviolabilidad del domicilio conviene también a las Entidades mercantiles”

Fijada esta argumentación, determinó a continuación lo siguiente:

“(…) parece claro que nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este Tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse respecto de otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el art. 24 de la misma C.E., sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas.

¹⁰ STC 22/1984 de 17 Feb. 1984, Rec. 59/1983.

(...) este derecho a la inviolabilidad del domicilio tiene también justificación en el supuesto de personas jurídicas, y posee una naturaleza que en modo alguno repugna la posibilidad de aplicación a estas últimas, las que --suele ponerse de relieve-- también pueden ser titulares legítimos de viviendas, las que no pueden perder su carácter por el hecho de que el titular sea uno u otra, derecho fundamental que cumple su sentido y su fin también en el caso de que se incluyan en el círculo de los titulares de este derecho fundamental a personas jurídicas u otras colectividades. En suma, 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.

Este pronunciamiento, con una vocación totalmente garantista, supuso un punto de inflexión en el tratamiento de la entrada de la Administración en el domicilio de las personas jurídicas, situando a nuestro país -como hemos señalado- a la vanguardia de la protección de estos domicilios, protección que posteriormente ha sido también validada por el Tribunal Europeo de Derecho Humanos y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹¹.

No obstante, a pesar de esta línea tan garantista, hemos de coincidir BOSCH CHOLVI en que dicho pronunciamiento del Tribunal Constitucional no razona cuál es esa naturaleza del derecho, ni cuáles son los motivos que permiten justificar esa aplicabilidad¹².

2.2. Concepto y naturaleza del domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas

Según RUÍZ ALMENDRAL, la protección del domicilio empresarial está aún en construcción en la doctrina de nuestros tribunales¹³. En efecto, en los años 80 y 90, se empezó a construir por parte de nuestros tribunales el concepto de domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas, teniendo que tratarse de un lugar separado de forma inequívoca del entorno físico y de acceso restringido.

Sin embargo, nuestros tribunales se toparon, en primer lugar, con una cuestión que, previamente, debía de estar definida pero que no lo estaba. Tal y como señala BOSCH CHOLBI¹⁴, la Constitución no

¹¹ En efecto, con posterioridad al posicionamiento de nuestro Tribunal Constitucional de considerar extensible la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas, el TJUE, sentencia 22 octubre 2002 asunto C-94/00, Roquette Frères, resolvió:

“A la hora de determinar el alcance jurídico del citado principio, por lo que respecta a la protección de los locales comerciales de las sociedades, hay que tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos posterior a la sentencia Hoechst/Comisión, antes citada, jurisprudencia de la que se desprende, por un lado, que la protección del domicilio a que se refiere el artículo 8 del CEDH puede ampliarse, en determinadas circunstancias, a los referidos locales (véase, en particular, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sentencia Colas Est y otros/Francia, de 16 de abril de 2002, Demanda n° 37971/97, aún no publicada en el Recueil des arrêts et décisions, apartado 41), y, por otro lado, que el derecho de injerencia autorizado por el artículo 8, apartado 2, del CEDH «podría muy bien ir más lejos en el caso de los locales o actividades profesionales o comerciales que en otros casos» (sentencia Niemietz/ Alemania, antes citada, apartado 31).”

¹² BOSCH CHOLBI, J.L.; 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; Revista Técnica Tributaria, N° 95, Sección Estudios, Cuarto trimestre de 2011, pág. 10.

¹³ RUÍZ ALMENDRAL, V; Algunas ideas en relación con los límites a la entrada y registro en el domicilio de las personas jurídicas en el marco de los procedimientos de inspección tributaria; texto de la ponencia presentada en el X Congreso tributario “la Justicia ¿garantía del Estado de Derecho?, auspiciado por el Consejo General del Poder Judicial y la Asociación Española de Asesores Fiscales”, pág. 22.

¹⁴ BOSCH CHOLBI, J.L.; Op. cit. pág. 7.

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

Esta falta de seguridad jurídica, además, se ha visto agudizada por la ausencia de una Ley Orgánica que regulase y desarrollase el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y que estableciera por tanto el concepto de domicilio merecedor de la protección constitucional. Efectivamente, nuestros tribunales, especialmente el Tribunal Supremo¹⁵, manifiestan -en cuanto tienen oportunidad- la falta de una norma con rango de ley orgánica que regule la entrada y registro de Hacienda.

Volviendo a la cuestión, nuestra normativa, en diferentes preceptos, define qué debemos de entender por domicilio fiscal y domicilio social de las personas jurídicas.

La Ley General Tributaria establece que el domicilio fiscal de las personas jurídicas será 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 dirección¹⁶.

Por su parte, la Ley de Sociedades de Capital señala que, en su artículo 9, las sociedades de capital fijarán su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación.

El artículo 41 del Código Civil dispone que cuando ni la ley que las haya creado o reconocido ni los estatutos o las reglas de fundación fijaren el domicilio de las personas jurídicas, se entenderá que lo tienen en el lugar en que se halle establecida su representación legal, o donde ejerzan las principales funciones de su instituto.

No obstante, como a continuación veremos, el concepto de domicilio constitucionalmente protegido puede ser más amplio que el definido en las anteriores normas legales.

De acuerdo con nuestro Tribunal Constitucional¹⁷, *tampoco existe una plena correlación entre el concepto legal de domicilio de las personas jurídicas en el presente caso el establecido por la legislación mercantil, con el del domicilio constitucionalmente protegido, ya que éste es un concepto «de mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico administrativo» (SSTC 22/1984 fundamentos 2º y 5º, 160/199, fundamento jurídico 8º, y 50/1995, fundamento jurídico 5º, entre otras).*

En efecto, la protección constitucional del domicilio es una protección de carácter instrumental, que defiende los ámbitos en que se desarrolla la vida privada de la persona. Por ello existe un nexo de

¹⁵ STS 1231/2020 de 1 Oct. 2020, Rec. 2966/2019, FJ 2:

“La naturaleza de derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, cuya entrada, cuando sea necesaria, está constitucionalmente requerida de autorización cuando su titular no la consienta, obligaría a que el desarrollo normativo de su régimen sustantivo y procesal se hiciera mediante ley orgánica, con respeto a su contenido esencial -arts. 53.1 y 81.1 CE-. Es evidente que la LGT es una ley ordinaria y, por tanto, inidónea o inepta, por su competencia, para desarrollar el derecho fundamental, en su contenido esencial, en lo que atañe al ámbito tributario.”

¹⁶ Artículo 48 LGT:

1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

2. El domicilio fiscal será:

a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.

b) Para las 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. Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

¹⁷ Sentencia TC 69/1999, de 26 de abril.

unión indisoluble entre la norma que prohíbe la entrada y el registro en un domicilio (art. 18.2 CE) y la que impone la defensa y garantía del ámbito de privacidad (art. 18.1 CE). Todo ello obliga a mantener, por lo menos prima facie, un concepto constitucional de domicilio en mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico-administrativo.¹⁸

Así, no solamente el domicilio social o fiscal de una persona jurídica puede gozar de esta protección constitucional, sino también esta extensión del concepto de domicilio cubriría otros lugares en los que se den una serie de circunstancias.

Como hemos visto, la naturaleza del domicilio de las personas jurídicas no es la misma que el de las personas físicas. La protección de la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas no es exactamente idéntica a la de las personas físicas. El domicilio de las personas físicas es el último reducto de su intimidad personal y familiar. No ocurre esto con las personas jurídicas, con las entidades mercantiles.

En este sentido, para determinar qué circunstancias deben concurrir para poder calificar a un domicilio de protección constitucional, debemos de encontrar el fundamento base del artículo 18.2 CE, o dicho de otro modo, cuál es el bien jurídico protegido.

En este punto coincidimos con BOSH CHOLBI, cuando señala que 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–.¹⁹

Donde parece que no hay duda es en que la finalidad del artículo 18.2 CE no es la protección de la propiedad privada, tal y como señala nuestro Tribunal Constitucional²⁰.

Visto lo anterior, el Tribunal Constitucional ha ido recogiendo las notas que iban a ir determinando qué se entiende por domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas.

La Sentencia 69/1999, de 26 de abril, del Tribunal Constitucional aportó un matiz importante a su doctrina, al declarar que las personas jurídicas 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.

En este sentido, la citada sentencia concreta el alcance de esta protección a las personas jurídicas en los siguientes términos:

“(...) ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros.”

¹⁸ STC 22/1984.

¹⁹ BOSCH CHOLBI, J.L.; Op. cit. pág.7.

²⁰ Sentencia 69/1999, de 26 de abril, del Tribunal Constitucional: Respecto al concepto de domicilio y a los titulares del derecho a su inviolabilidad ha de tenerse presente que no todo local sobre cuyo acceso posee poder de disposición su titular debe ser considerado como domicilio a los fines de la protección que el art. 18.2 C.E. garantiza [SSTC 149/1991, fundamento jurídico 6º, y 76/1992, fundamento jurídico 3º b), así como, respecto a distintos locales, los AATC 272/1985, 349/1988, 171/1989, 198/1991, 58/1992, 223/1993 y 333/1993]. Y la razón que impide esta extensión es que el derecho fundamental aquí considerado no puede confundirse con la protección de la propiedad de los inmuebles ni de otras titularidades reales u obligacionales relativas a dichos bienes que puedan otorgar una facultad de exclusión de los terceros.

De acuerdo con lo anterior, el domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas 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.

Por el contrario, no será necesario orden judicial en los lugares abiertos al público cuando la entrada se efectúe en horario y días de apertura.

La protección no comprende aquellos lugares que no son de acceso restringido de manera que los almacenes, fábricas y locales comerciales no constituyen domicilios cuya entrada o registro exijan resolución judicial. En estos supuestos, si hay oposición por parte del representante de la persona jurídica, será precisa únicamente autorización del delegado o del director del departamento competente de la Agencia Tributaria.

Con anterioridad a la citada sentencia 69/1999, en sentido negativo, el Tribunal Constitucional ya fue desbrozando qué lugares no merecían la protección constitucional.

En su sentencia 228/1997 de 16 Diciembre 1997, señaló que:

“Ahora bien, no es menos cierto que no todo recinto cerrado merece la consideración de domicilio a efectos constitucionales. Por esta razón, tal concepto y su correlativa garantía constitucional no es extensible a aquellos lugares cerrados que, por su afectación -como ocurre con los almacenes, las fábricas, las oficinas y los locales comerciales (ATC 171/1989, FJ 2.º)-, tengan un destino o sirvan a cometidos incompatibles con la idea de privacidad.”

Asimismo, son varios los autos del TC (en adelante, ATC) que clarifican qué lugares de las personas jurídicas tampoco gozarán de protección constitucional:

- ATC 171/1989: *“El actor no denuncia una invasión de su domicilio, sino de las oficinas o almacén de una sociedad de la que es representante legal y sabido es que lo que se protege por el mencionado precepto constitucional es el domicilio inviolable, esto es, el espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente 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 al solicitante de amparo de los locales en que, en el caso debatido, se produjo la entrada y registro por parte de los agentes de la autoridad. La falta de vulneración constitucional queda aún más patente si se tiene presente que, como afirma el Ministerio Fiscal, aquella entrada y registro se practicaron con la presencia del hoy demandante de amparo y sin que por éste se manifestara, en aquel momento, oposición a ello.”*
- AUTO 223/1993, de 9 de julio: *“debe tenerse en cuenta que dicho registro no tuvo lugar en un domicilio cuya inviolabilidad haya de reputarse constitucionalizada, sino en una cochera destinada a almacén, espacio este último al que, según ha declarado este Tribunal en similar ocasión, no resulta extensible la protección que otorga el art. 18.2 de la C.E. (ATC 171/1989).”*

2.3. Concreción del concepto de domicilio constitucionalmente protegido: Sentencias del Tribunal Supremo

Tal y como se ha señalado con anterioridad, no existe una ley orgánica que regula la entrada de Hacienda en el domicilio constitucionalmente protegido. Y no solo el Tribunal Constitucional sino también los tribunales ordinarios han ido desgranando qué debe de entenderse por el domicilio merecedor de la protección constitucional del artículo 18.2 CE.

Así, el Tribunal Supremo ha ido concretando qué partes de la empresa están bajo este paraguas, como puede ser aquellos lugares en los que no existe acceso restringido, pero en los que puede almacenarse información reservada, como los ordenadores o archivadores.

En este sentido, son de destacar varias sentencias de este Tribunal (de 23 y 24 de abril de 2010) en las que el Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo con nueve votos particulares en contra en cada una de ellas²¹.

La mencionada concreción en esta cuestión por parte del Tribunal Supremo, en sus sentencias de 23 y 24 de abril de 2010 aludidas, se especifica en que resuelve que cualquier lugar de la empresa en el que se encuentre información reservada “al conocimiento de terceros”, como la que tenga trascendencia tributaria, es merecedor de la protección del artículo 18.2 de la Constitución española, es decir, se requiere autorización judicial para proceder a su registro.

En concreto, las citadas sentencias²² señalan lo siguiente:

“En todo caso, a la luz de la doctrina que acaba de exponerse en el Fundamento de Derecho anterior la protección constitucional del artículo 18.2 de la Constitución se extiende, respecto de las personas jurídicas, a los espacios físicos que resultan indispensables para que por las mismas se 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 cambio, no son objeto de protección los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no está vinculada con la dirección de la sociedad ni sirve a la custodia de su documentación. Tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares.

(...) hay que concluir que aunque la autorización del Delegado Especial de la AEAT en Cataluña se refería a la entrada “dentro de la jornada de trabajo en las instalaciones y locales de negocio de la entidad”, (...) lo cierto es que los espacios en los que se desarrolló de forma efectiva la actuación inspectora fueron los de los despachos del domicilio social en el que encontraban datos informatizados que luego resultaron esenciales para la determinación de la base imponible a través del régimen de estimación indirecta, razón por la que estaban protegidos por el artículo 18.2 de la Constitución según la doctrina del Tribunal Constitucional antes expuesta.

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

En estas sentencias, el Tribunal Supremo, siguiendo la línea trazada por el Tribunal Constitucional en su sentencia 69/1999, vino a delimitar aquellos espacios que merecen la protección del artículo 18.2 CE, protección que viene referenciada no solamente por la tipología del espacio que se registra sino especialmente por el tipo de información a la que se tiene acceso. En este caso, los datos informatizados con trascendencia tributaria, datos reservados al conocimiento de terceros, debían haberse obtenido con autorización judicial.

²¹ Quizás uno de los aspectos más llamativos de estas sentencias fue ver al Pleno de la Sala Tercera y no a su sección segunda, que es lo habitual, decidir sobre esta cuestión, lo cual nos lleva a deducir que, junto a los nueve votos particulares en contra, la decisión en el seno del Tribunal no debió ser pacífica.

²² SSTs 2218/2010, 2318/2010, 2341/2010 y 2342/2010.

Las consecuencias jurídicas de las citadas sentencias son demoledoras para los órganos de la Inspección de Hacienda dado que limita sus funciones de forma muy restrictiva, dejando vacías de contenido algunas de ellas al ser necesaria resolución judicial para la entrada, prácticamente, en cualquier dependencia de una persona jurídica en la que haya documentación o información reservada a terceros; de ahí -o, al menos, eso parece- el voto particular²³ al que se adhirieron otros ocho magistrados.

Precisamente, una de las dos razones que se adujeron por el voto particular para disentir del criterio de la mayoría de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo fue considerar que el local no merecía la consideración de domicilio constitucionalmente protegible de la persona jurídica. En concreto, el voto particular fue expresado en los siguientes términos:

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

(...)

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

(...)

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 transcendencia 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.”

Termina el aludido voto particular haciendo la siguiente consideración:

“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 transcendencia tributaria o que resultan necesarios para la exigencia

²³ Voto particular emitido por el Magistrado Rafael Fernández Montalvo.

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 sedan dos circunstancias presumiblemente generalizables: negativa a entregar la documentación necesaria y ubicación de ésta en un local de la empresa.”

De este voto particular se destila una de las consecuencias más trascendentales de la sentencia; a menos que obtenga una autorización judicial, a la Inspección de Hacienda le está vedada la comprobación en las instalaciones de una empresa de toda información con trascendencia tributaria, información que por su propia naturaleza está reservada a terceros.

O lo que es lo mismo, la facultad más importante que tiene la Inspección y que viene prevista en el artículo 142 de la LGT (el 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) queda vacía de contenido si ha de desarrollarse en las instalaciones de una persona jurídica. Para ello, necesitan previamente una autorización judicial para poder ejercerla.

2.4. STS de 29 de septiembre de 2023: derecho fundamental al entorno virtual.

Volviendo al voto mayoritario de estas sentencias del Tribunal Supremo del año 2010, una de las cuestiones que se derivan de las mismas es hasta qué punto se extiende la protección constitucional a la inviolabilidad del domicilio cuando se trata de información contenida en ordenadores, en concreto, a los referidos datos informatizados.

En la época en que versaban los hechos juzgados por el Tribunal Supremo en estas sentencias -la entrada y registro de la Inspección en las instalaciones de la empresa datan del año 1994-, la tecnología no permitía prácticamente almacenar la información fuera de las instalaciones de la empresa. Hoy en día, está plenamente generalizado que las empresas guarden su información en la nube, siendo accesible la información desde cualquier dispositivo electrónico ubicado tanto dentro como fuera de la empresa.

Dado que no haría falta entrar físicamente en el domicilio del obligado tributario para obtener esta información, nos podemos plantear razonablemente si la Inspección de Hacienda requiere de una autorización judicial acceder a determinada información con trascendencia tributaria en estos casos. También se puede dar el caso de acceder a información digitalizada situada fuera del domicilio pero desde dispositivos ubicados físicamente en ella (p.e.: un ordenador localizado en un despacho de la empresa cuyos archivos están almacenados en la nube), datos en los que también habrá información personal, con lo que el problema del domicilio protegido se traslada a la pura intimidad, protegida por el artículo 18 CE²⁴.

En este sentido, nos podemos encontrar con situaciones en las que las actuaciones de los órganos de inspección, tanto dentro como fuera del domicilio constitucionalmente protegido, puedan también

²⁴ RUÍZ ALMENDRAL, V; Op. cit. pág. 22.

afectar al contenido de varios derechos fundamentales, no solo al derecho a la intimidad sino también al secreto de las comunicaciones protegidos respectivamente en los apartados 1 y 3 del artículo 18 C.E.

Hemos de tener en cuenta que los dispositivos electrónicos, además de contener información con trascendencia tributaria, puede contener fotografías, contactos, mensajes de terceros, correos electrónicos cuyo acceso vulneraría determinados derechos fundamentales como el derecho a la intimidad o al secreto de las comunicaciones.

Sería el caso, por poner un ejemplo real, cuando la inspección de los tributos intervenga al obligado tributario o su representante un dispositivo electrónico durante una comparecencia en las dependencias de la Hacienda Pública. En concreto, este es el supuesto descrito²⁵ en la sentencia del Tribunal Supremo 1207/2023, de 29 de septiembre.

En esta sentencia, de acuerdo con el auto de admisión del recurso de casación, se trataba de determinar como primera y principal cuestión si *“las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos, es extensible a aquellas otras actuaciones administrativas que, sin constituir un acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.”*

La solución al problema, según la mencionada sentencia, se encuentra en el nacimiento de una nueva doctrina jurisprudencial que responde a la necesidad de otorgar un tratamiento unitario para conjunto de derechos que convergen cuando se hace uso de un ordenador, *smartphone*, o de modernos sistemas de comunicación telemática y superar así los problemas que pudiera causar un tratamiento diferenciado. De esta forma, desde algunos sectores jurisprudenciales se ha venido configurando un derecho fundamental de última generación denominado derecho al entorno virtual²⁶. Este derecho abarca la protección de la amplia diversidad de datos que pueden guardarse en un sistema informático o dispositivo, pues estos son capaces de almacenar y gestionar un gran número de datos, además de potenciar las comunicaciones entre las personas. Por ello, cualquier medida invasiva en los terminales habrá de realizarse con la máxima prudencia. En la línea de la STC 173/2011, de 7 de noviembre. F.J. 3.º los datos obtenidos en un ordenador pueden quizás considerarse irrelevantes aisladamente; sin embargo, si se analizan en conjunto se puede obtener un perfil altamente descriptivo de la personalidad

²⁵ STS 1207/2023, FJ 2º: “La Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Murcia inició un procedimiento inspector a don J.M. y a otras personas y entidades, respecto de las cuales actuaba como representante, por IRPF, periodos 2014 a 2017, Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2014 a 2017, declaración informativa de bienes en el extranjero de 2015 a 2017, así como Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 a 2017 e IVA, 2015, segundo trimestre, a 2017, cuarto trimestre.

El día 30 de junio de 2020, en el curso de una de las comparecencias de don J.M. a las oficinas de la Inspección -en un procedimiento cuyo inicio fue notificado el 16 de abril de 2018, esto es, bastante avanzado-, los actuarios, considerando que no se había dado respuesta o se había realizado una aportación incompleta de la documentación requerida, solicitaron a don J. que permitiera a la Unidad de Auditoría Informática realizar una copia del portátil que portaba y que consultaba de forma frecuente en las visitas a la inspección, para el examen de la información con trascendencia tributaria contenida en el dispositivo.

No consintiendo tal solicitud, los actuarios informaron que se iban a adoptar **medidas cautelares** al amparo del **artículo 146 LGT**, consistentes en la copia en un disco duro de la información del equipo portátil con el consiguiente precinto para su posterior apertura tras obtener autorización judicial o, alternativamente, si no permitía la copia, la incautación y precinto del ordenador para su examen una vez obtenida la previa autorización judicial.

La medida cautelar se materializó, finalmente, en la copia de la información contenida en el equipo portátil en un disco duro y su precinto, actuaciones que quedaron documentadas en la correspondiente diligencia.”

²⁶ No obstante, según ESPÍN LÓPEZ, “con la LO 13/2015 no se ha configurado este pretendido derecho. El legislador se ha limitado a establecer la necesidad de que, por parte del juez competente, se lleve a cabo una ponderación de las razones que justifican el registro de un ordenador, otorgando un tratamiento unitario a esta amplia variedad de datos, ofreciendo, de este modo, una mayor protección a los diferentes derechos fundamentales que pueden ser afectados, que no son otros que los derechos a la vida privada del art. 18 CE”. ESPÍN LÓPEZ, I; los derechos fundamentales a la vida privada afectados por la investigación tecnológica y el fenómeno del entorno virtual; Boletín del Ministerio de Justicia 2021 Año LXXV Num. 2244 Sección doctrinal. Estudios doctrinales, pág. 62.

de su titular que afecta a la individualidad de la persona y por ello, ha de resultar digno de protección frente a terceros y a poderes públicos.

Finalmente, el Tribunal Supremo falló lo siguiente:

1) Las reglas de competencia y procedimiento que la ley procesal establece para la autorización judicial de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, a fin de llevar a cabo actuaciones de comprobación tributarias, son *prima facie* inidóneas para autorizar el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de los datos contenidos en un ordenador, cuando esa actividad se produce fuera del domicilio del comprobado y puede afectar al contenido de derechos fundamentales.

2) Al margen de ello, la doctrina legal sentada por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos -sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida-, es extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin entrañar acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.

3) Tales exigencias, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación. En todo caso, el respeto a los derechos fundamentales (con máximo nivel de protección constitucional) prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada.

No obstante, consideramos que sería conveniente plantearse si lo anteriormente manifestado por el Tribunal Supremo -en relación con que sea extensible la doctrina de la Sala, en su caso, a los registros remotos sobre equipos informáticos- puede ser objeto de matización, dicho sea con el máximo respeto.

Esta matización se basaría en lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal (en adelante, LECrim), en concreto, en sus artículos 588 septies a y siguientes (introducidos por la Ley Orgánica 13/2015), en los que se regula los registros remotos sobre equipos informáticos. En concreto, el mencionado artículo 588 septies a establece lo siguiente:

“1. El juez competente podrá autorizar la utilización de datos de identificación y códigos, así como la instalación de un software, que permitan, de forma remota y telemática, el examen a distancia y sin conocimiento de su titular o usuario del contenido de un ordenador, dispositivo electrónico, sistema informático, instrumento de almacenamiento masivo de datos informáticos o base de datos, siempre que persiga la investigación de alguno de los siguientes delitos:

a) Delitos cometidos en el seno de organizaciones criminales.

b) Delitos de terrorismo.

c) Delitos cometidos contra menores o personas con capacidad modificada judicialmente.

d) Delitos contra la Constitución, de traición y relativos a la defensa nacional.

e) Delitos cometidos a través de instrumentos informáticos o de cualquier otra tecnología de la información o la telecomunicación o servicio de comunicación.”

En el artículo transcrito, la LECrim no hace mención alguna a la posibilidad de registros remotos de equipos informáticos para la investigación de delitos fiscales.

De lo anterior, podemos deducir que, no estando previsto el registro remoto de equipos informáticos para la investigación de delitos fiscales -a menos que se encuentre encaje en los delitos cometidos en el seno de organizaciones criminales- estaría vedado también el registro remoto en el marco de un procedimiento de inspección, ni siquiera con autorización judicial. De no interpretarlo así, se estaría haciendo de peor condición al contribuyente objeto de un procedimiento inspector que a un investigado en vía penal.

3. Conclusiones

El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio puede verse sacrificado en aras de un fin constitucional, como es el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos contenido en el artículo 31.1 CE.

La inviolabilidad del domicilio es un derecho fundamental predicable no solo a las personas físicas sino extensible también al de las personas jurídicas.

El domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas 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

Por el contrario, no será necesario orden judicial en los lugares abiertos al público cuando la entrada se efectúe en horario y días de apertura.

El Tribunal Supremo, en sus sentencias de 23 y 24 de abril de 2010 aludidas, señala cualquier lugar de la empresa en el que se encuentre información reservada “al conocimiento de terceros”, como la que tenga trascendencia tributaria, es merecedor de la protección del artículo 18.2 de la Constitución española, es decir, se requiere autorización judicial para proceder a su registro.

La doctrina legal del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos es extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin entrañar acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.

Bibliografía

- BOSCH CHOLBI, J.L. 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; pág. 7; Revista Técnica Tributaria, Nº 95, Sección Estudios, Cuarto trimestre de 2011.
- CÁMARA BARROSO, M.C.; La inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos: un análisis jurisprudencial; LA LEY 1111/2021
- DELGADO SANCHO, C.D.; Entrada y registro en el domicilio del contribuyente; Revista Técnica Tributaria // número 122 // Págs: 37-62.
- DORADO FERRER, X; *Redes sociales, metadatos y derecho a la intimidad en los procedimientos tributarios*. BIB 2021\3628 Revista Quincena Fiscal num.12/2021.
- ESPÍN LÓPEZ, I; los derechos fundamentales a la vida privada afectados por la investigación tecnológica y el fenómeno del entorno virtual, pág. 62; Boletín del Ministerio de Justicia 2021 Año LXXV Num. 2244 Sección doctrinal. Estudios doctrinales

- *RUIZ ALMENDRAL, V; Algunas ideas en relación con los límites a la entrada y registro en el domicilio de las personas jurídicas en el marco de los procedimientos de inspección tributaria, pág. 22; texto de la ponencia presentada en el X Congreso tributario "la Justicia ¿garantía del Estado de Derecho?", auspiciado por el Consejo General del Poder Judicial y la Asociación Española de Asesores Fiscales.*
- *RUIZ LÓPEZ, M. Á., (2011). "Autorización judicial de entrada en el domicilio y potestades administrativas: extensión del ámbito protegido, cuestiones procedimentales y proporcionalidad". Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, (317), 213-234.*