
This is the **published version** of the bachelor thesis:

Piñero Moreno, Ivan; Fernández Amor, José Antonio, dir. La privacidad ante la inspección tributaria : la inviolabilidad del domicilio y de dispositivos electrónicos. 2024. (Grau en Administració i Direcció d'Empreses i Grau en Dret)

This version is available at <https://ddd.uab.cat/record/303579>

under the terms of the  license

La privacidad ante la Inspección Tributaria: la inviolabilidad del domicilio y de dispositivos electrónicos

Ivan Piñero Moreno

Facultad de Derecho, Universidad Autónoma de Barcelona

MO65287: Trabajo de Final de Grado

Dr. José Antonio Fernández Amor

Bellaterra, Barcelona

10 de Mayo de 2024

Índice

1.	Introducción.....	5
2.	El deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica.....	6
2.1.	Desarrollo constitucional del deber de contribuir	6
2.2.	La obtención de información.....	9
2.3.	Materialización del deber de contribuir	13
3.	Derecho a la privacidad en el domicilio	15
3.1.	Reconocimiento internacional de la privacidad y el domicilio	15
3.2.	Regulación constitucional sobre la protección del domicilio.....	17
4.	Contraste entre el deber de contribuir y el derecho a la privacidad en el domicilio	21
4.1.	Requisitos para la entrada en el domicilio de los sujetos	23
4.2.	Las medidas cautelares en el procedimiento inspector y la extensión del derecho a la inviolabilidad del domicilio a los dispositivos electrónicos.....	29
5.	Conclusiones.....	33
6.	Sentencias utilizadas.....	35
7.	Bibliografía.....	36

Abreviaturas

AATC	Autos del Tribunal Constitucional
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
CNP	Cuerpo Nacional de Policía
COPREDEH	Comisión Presidencial Coordinadora de la Política del Ejecutivo en Materia de Derecho Humanos
DT	Disposición Transitoria
DUDH	Declaración Universal de Derechos Humanos
FJ	Fundamento Jurídico
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LECrим	Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
LPACAP	Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
LRJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa
LSC	Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital
RDU	Reglamento de Disciplina Urbanística, aprobado mediante Real Decreto 304/1993, de 26 de febrero
RGAT	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección

tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ M	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
UE	Unión Europea

Objetivo

En el presente trabajo se ha efectuado un análisis legal y jurisprudencial de la posible traslación del derecho a la inviolabilidad del domicilio consagrado en el artículo 18.2 CE a los dispositivos electrónicos ante una inspección tributaria, partiendo del deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, del derecho a la privacidad del domicilio y analizando qué sucede cuando se confrontan ambos.

Abstract

In this project, a legal and jurisprudential analysis has been conducted on the duty to contribute according to economic capacity, the right to privacy of the domicile, and what happens when both are confronted, also making a reference to the protection of electronic devices, examining whether their protection is possible under article 18.2 of the Spanish Constitution.

1. Introducción

La inviolabilidad del domicilio es un derecho fundamental consagrado tanto en el artículo 18.2 de nuestra Carta Magna, como en múltiples instrumentos legales internacionales, entre los cuales destaca el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos o el 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

Centrándonos en la Constitución Española, puesto que el artículo 18 se encuentra dentro de los derechos fundamentales, goza de una especial protección con un mecanismo de amparo preferente y sumario respecto de otros derechos y cuya entrada en el propio domicilio ha de venir consentida por parte del titular del derecho o autorizada judicialmente, tal y como expone CASTELLÀ¹ en su manual.

En la era actual, caracterizada por avances tecnológicos, las prácticas cotidianas han experimentado una transformación significativa. Las comunicaciones, transacciones y almacenamiento de información tales como facturas, justificantes y liquidaciones, son llevadas a cabo de manera electrónica a través de dispositivos como teléfonos móviles y ordenadores. En este contexto, la documentación relevante se guarda en el disco duro de los equipos, prescindiendo de la necesidad de registros físicos para el cumplimiento de obligaciones formales.

En este trabajo de investigación jurisprudencial se va a realizar un análisis acerca de la posible traslación del derecho a la inviolabilidad del domicilio, establecido en el artículo 18 CE, a los dispositivos electrónicos con aplicación del artículo 113 LGT. Para ello se estudiará, en primer lugar, el deber de contribuir, donde se expondrá tanto el marco constitucional del mismo como la forma en que se materializa, a través, principalmente, del artículo 31 CE. En segundo lugar, se examinará en derecho a la privacidad dentro del domicilio, donde se pondrá de manifiesto el artículo 18 CE. Y, en tercer lugar, se concluirá con la confrontación entre el deber de contribuir y la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido.

Llegados a este punto, y dada la relevancia del tema, cabría preguntarnos ¿Cuál es el alcance de la inviolabilidad del domicilio? ¿Qué requisitos han de hacerse efectivos para autorizar la obtención de información por parte de la Hacienda Pública? ¿En qué medida pueden adoptarse medidas cautelares tales como el precinto, incautación o depósito en los

¹ Castellá, J. M. (2018). *Derecho Constitucional Básico* (p. 479). Huygens Editorial.

dispositivos electrónicos? ¿Todos los datos que forman la esfera íntima y privada del sujeto tienen el mismo amparo ante la Hacienda Pública? ¿Cabe la práctica de la “inspección preventiva” o “fishing” tributario? ¿Son los dispositivos electrónicos susceptibles de ser amparados bajo el paraguas de la inviolabilidad del domicilio?

2. El deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica

2.1. Desarrollo constitucional del deber de contribuir

El deber de contribuir, dentro de nuestro ordenamiento jurídico es uno de los pilares básicos en nuestro Estado, dado que constituye uno de los elementos que colaboran en el sostenimiento del gasto público, y que principalmente se refleja en el propio artículo 31 CE:

«1. 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. [...]».

De este deber resaltan seis principios del sistema tributario: generalidad, capacidad económica, justicia, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

El principio de *generalidad* destaca la obligación de “todos” de contribuir, sin excepciones a menos que estén debidamente justificadas por la Constitución. Este precepto aborda de manera integral la noción de igualdad entre los individuos, como se refleja tanto en el artículo 14 como en el artículo 1 de la Constitución Española, subrayando así la esencia fundamental de un Estado democrático. En este contexto, dicha generalidad de la contribución se erige como un pilar esencial para garantizar la equidad y cohesión social, alineándose con los principios fundamentales que sustentan la estructura democrática del Estado. Además, este principio subraya la importancia de evitar excepciones arbitrarias que puedan socavar la base misma de la igualdad jurídica, promoviendo un enfoque inclusivo y equitativo en la participación de todos los ciudadanos en la construcción y sostenimiento de la sociedad.

La *capacidad económica* es el principio por el que se rige el deber² de contribuir, requiriendo la específica adecuación de cada sujeto tributario conforme a su nivel de renta o riqueza. A partir de esta premisa, surge de manera ineludible el rechazo de la imposición de

² Si bien la CE lo expone como un deber, no hay que perder de vista que también se trata de un derecho, esto es, todo sujeto tiene el deber de contribuir, pero el derecho de hacerlo en su cuantía justa y necesaria, por lo que tendría este carácter bicéfalo.

tributos desvinculados de una transferencia efectiva de recursos patrimoniales o económicos³. Este principio, fundamental en el ámbito tributario, establece un fundamento esencial para garantizar la equidad y proporcionalidad en la imposición fiscal, asegurando que las cargas tributarias guarden una estrecha relación con la capacidad económica de los contribuyentes.

Dicha capacidad, de acuerdo con la propia STC 46/2024⁴ de 12 de marzo, a la hora de que el legislador establezca un tributo, puede administrarla por cuanto a la intensidad se refiere, de manera que permita «el cumplimiento de fines de política social y económica, la lucha contra el fraude fiscal o razones de técnica tributaria». Con ello se permite que, a la hora de cuantificar la obligación tributaria, aparte de poder efectuarla en términos reales (régimen de estimación directa), siempre y cuando haya una serie de elementos determinantes del tributo que *no se alejen de la realidad*, podría establecerse una cuantificación objetiva (régimen de estimación objetiva –vid infra—).

En lo que respecta al *principio de igualdad*, se hace referencia a la premisa de que dos individuos que comparten una capacidad económica idéntica, así como circunstancias personales similares, deben ser objeto de una imposición equivalente. Este principio, fundamentado en la jurisprudencia, cobra especial relevancia, como lo señala de manera inequívoca el FJ 5 de la STC 173/1996⁵. La igualdad ante la ley implica, por ende, la aplicación uniforme de obligaciones y restricciones a aquellos que se encuentran en situaciones fácticas y jurídicas análogas. Este criterio, respaldado por la autoridad judicial, busca salvaguardar la equidad y justicia en la imposición de cargas y deberes, asegurando que las decisiones emanadas del sistema legal sean imparciales y coherentes con los principios fundamentales de nuestra sociedad.

³ Aunque en las contribuciones especiales y los impuestos no se cuestiona la capacidad económica, en las tasas, puesto que no atienden a criterios de determinación personales porque son iguales para todos, se podría llegar a cuestionar dicha constitucionalidad, aunque ya superada por la STC 182/1997 cuando responde que el principio debe aplicarse a la totalidad del sistema tributario –que en sí tiene en cuenta dicha capacidad– y no centrarse en un aspecto específico. Además, el artículo 8 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Pùblicos expone que «en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas».

⁴ STC 46/2024, de 12 de marzo de 2024, FJ 3º. ECLI:ES:TC:2024:46. En esta sentencia el «Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián plantea una cuestión prejudicial de validez sobre normas forales fiscales en relación con los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2 a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del territorio histórico de Gipuzkoa, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en su redacción anterior a la modificación operada por el Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, por posible infracción del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)». El TC acaba fallando con inconstitucionalidad de los preceptos porque los elementos objetivos determinantes de la base imponible distaban de la realidad.

⁵ STC 173/1996, de 31 de octubre de 1996, FJ 5. ECLI:ES:TC:1996:173.

La *progresividad* se erige como uno de los pilares fundamentales que caracterizan la estructura de nuestro sistema tributario. Un ejemplo ilustrativo de esta característica se manifiesta en el IRPF, donde se implementa una escala progresiva tanto en la base imponible general como en la del ahorro. A pesar de la posibilidad, contemplada por el artículo 55 LGT, de establecer una «cifra, coeficiente o porcentaje», es importante destacar que la preponderancia de nuestro sistema se inclina hacia la progresividad. Este enfoque busca no solo garantizar una distribución equitativa de la carga tributaria, sino también promover la justicia fiscal en consonancia con los principios que orientan nuestro sistema impositivo. En consecuencia, se instaura un marco normativo que refleja la preocupación por la equidad y la capacidad contributiva.

Por último, veamos la *no confiscatoriedad*. A diferencia de otros Estados como Francia o Alemania, donde se considera confiscatorio un impuesto cuyo tipo de gravamen excede del 50% o en Argentina, donde lo fijan alrededor del 33%⁶, en el territorio español no hay establecido una cifra determinada a partir de la cual se considere que hay confiscatoriedad. El TC, en su sentencia 150/1990⁷ establece un ejemplo de un tipo impositivo del 100% en la renta sería confiscatorio, pero no precisa un gravamen determinado. En esta línea, el TC reitera en la STC 14/1998⁸ que «hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste». En el propio FJ 4 de la STC 149/2023⁹ el tribunal establece que «la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE, entendida en su sentido tradicional, “*obliga a no agotar la riqueza imponible — sustrato, base o exigencia de toda imposición*— so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades»

De este artículo 31 CE se desprende el artículo 133 en el mismo texto que nos dice a quién corresponde la potestad para establecer tributos y exigirlos. Este precepto se plasma de manera idéntica (salvo el apartado 3) en el artículo 4 LGT.

⁶ Fernández, J. I. (2019). La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo. *Revista Técnica Tributaria* (124), 29. Chrome-extension://efaidnbmnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/42952/la-prohibicion-de-confiscatoriedad-como-limite-al-tributo

⁷ STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990, FJ 9. ECLI:ES:TC:1990:150.

⁸ STC 14/1998, de 22 de enero de 1998, FJ 11. ECLI:ES:TC:1998:14.

⁹ STC 149/2023, de 7 de noviembre de 2023, FJ 4. ECLI:ES:TC:2023:149.

Por lo tanto, vemos que el artículo 31 CE se erige a través de seis principios distintos que, además, se complementan con los establecidos en el artículo 3 LGT¹⁰ (por cuanto afecta a la ordenación y aplicación del sistema tributario).

2.2. La obtención de información

Una vez expuesto el deber de contribuir, se ha de calcular en qué magnitud debe, el obligado tributario, hacerlo y, para ello, la AEAT requiere de gran volumen de información, de ahí que ese deber no se agote en el propio artículo 31 CE, sino que también se desarrolla de manera precisa y detallada en el marco legal y reglamentario del ordenamiento jurídico-tributario. En este contexto, resulta imprescindible hacer mención específica a la Sección 3^a del Capítulo I del Título III de la LGT, enfocándose, particularmente, en los artículos 93, 94, 95 y 96 (Sección 4^a), así como en las Disposiciones Adicionales 18^a y 23^a – que prevén obligaciones específicas para el contribuyente de aportar información—; ello se debe a que en estos artículos se configura la obtención de información para poder determinar el nivel de contribución de cada sujeto. Además, se debe tener en cuenta los artículos 30 a 58 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (RGAT).

Es relevante destacar que, antes de adentrarse en el análisis de los escenarios legales subsiguientes, resulta imperativo aclarar que la AEAT, en el ejercicio de su función de comprobación e investigación, requiere obtener información detallada sobre los contribuyentes y los supuestos de hecho. Este proceso se lleva a cabo a través de dos métodos distintos: la captación y el suministro. La captación se refiere a la aportación de información realizada por los obligados tributarios cuando se les notifica un requerimiento individualizado, mientras que el suministro se ejecuta, en términos generales, dentro de los plazos reglamentariamente establecidos, como es el caso de la declaración 347, que aborda las operaciones realizadas con terceros.

En primer lugar, se hallan las obligaciones de información del *artículo 93*¹¹ *LGT*. Cuando la ley habla sobre obligaciones, esencialmente constituyen un deber, en este caso, tal y como indica el apartado uno, a las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, entidades del

¹⁰ «La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. [...] La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos [...].».

¹¹ Su desarrollo reglamentario se halla en los artículos 30 a 58 RGAT.

artículo 35.4¹² LGT (constituyentes del ámbito subjetivo), a aportar toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria, tanto de ellos mismos como de terceras personas. El propio texto, además, establece unos sujetos concretos: los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta; las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades; y los depositarios de dinero en efectivo.

El apartado dos precisa que dichas obligaciones se deberán efectuar en el plazo que reglamentariamente se establezca o cuando la persona sea instada a ello mediante un requerimiento individualizado¹³.

Siguiendo con el mismo artículo 93 LGT, este no es absoluto, es decir, los apartados tres a cinco nos señalan una serie de límites aplicables al mismo¹⁴.

El *artículo 94 LGT*, por su parte, es el que obliga a determinadas autoridades a someterse al deber de informar y colaborar. En este precepto se hace mención expresa a los siguientes órganos: «los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas». Ello implica que cuando la Administración tributaria solicite cualquier dato, informe o antecedente con *trascendencia tributaria* a través de requerimientos, están obligados a entregarlos.

¹² Comunidades de bienes, herencias yacentes y entidades que sin tener personalidad jurídica poseen un patrimonio independiente susceptible de imposición.

¹³ Puntualizar que dichos requerimientos individualizados no constituyen el inicio de las actuaciones inspectoras o de los procedimientos de comprobación limitada, esto es, siguiendo la STS 1435/2019 y los propios artículos 147 LGT y 177 RGAT, la fecha de inicio de un procedimiento inspector es la de notificación del acuerdo de iniciación al obligado tributario (o su representante) o la fecha de personación sin previa comunicación; siendo a partir de ese momento el inicio del cómputo de los 18 o, en su caso, 27 meses de duración.

¹⁴. En este sentido, respecto determinado colectivos, no habrá obligación alguna de aportar la información cuando se de alguno de los siguientes supuestos:

- El secreto del contenido de la correspondencia
- Los datos facilitados con fines exclusivamente estadísticos
- El protocolo notarial en testamentos, codicilos y cuestiones matrimoniales, salvo el régimen económico de la sociedad conyugal
- «La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa».

En este sentido, en el FJ 2 de la STS 1041/2022¹⁵, el TS fija los criterios interpretativos para saber qué se entiende por “trascendencia tributaria” estableciendo lo siguiente: «la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia. Y esta utilidad puede ser directa (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la ley anuda el gravamen) o indirecta (cuando la información solicitada se refiere solo a datos colaterales, que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora que, no se olvida, no puede alcanzar absolutamente a todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible hacia ciertas y determinadas personas».

Por lo que afecta al *artículo 95 LGT*, expone el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, de modo que aquellos que han sido obtenido por la Administración tributaria tendrán dicho carácter y solamente podrán ser utilizados para los fines de la aplicación de los tributos o recursos sin que puedan ser cedidos a terceros salvo que sea para colaborar con órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal; otras administraciones públicas o tributarias; Inspección de Trabajo y Seguridad Social; etc. Si bien este artículo no es esencial por cuanto al desarrollo de los preceptos de información sí lo es por cuanto al tratamiento de los datos obtenidos a través de los mismos.

Como no podría ser de otra manera, y dado el enfoque del presente trabajo, resulta imprescindible destacar, tal y como se apuntaba al inicio del epígrafe, el *artículo 96 LGT*, que lleva por título la «utilización de tecnologías informáticas y telemáticas». Este precepto es uno de los que expone la digitalización de la administración, induciendo con ello, de manera inequívoca a una digitalización, a su vez, de los propios interesados en los procedimientos y los obligados tributarios.

En su primer apartado destaca que la Administración tributaria deberá promover «la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la

¹⁵ STS 1041/2022, de marzo de 2022, FJ 2. ECLI:ES:TS:2022:1041.

Constitución y las leyes establezcan». Esto no únicamente tiene afectación en el ámbito tributario, sino que es compartido con el resto del ordenamiento jurídico como consecuencia de la modernización e informatización de todas las Administraciones a través del *Plan de Digitalización de las Administraciones Públicas 2021-2025*¹⁶.

Dicho artículo continúa en sus apartados 4 y 5 de la siguiente manera: «4. Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente. 5. Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable».

Con ello lo que destacamos es la voluntad que tiene la Administración de que la documentación se guarde a través de medios electrónicos, de modo que su requerimiento y análisis resulte más fácil tanto a la hora de aportarlos como de examinarlos¹⁷.

De hecho, la propia LPACAP, en su artículo 14 establece que «en todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

- a) Las personas jurídicas.
- b) Las entidades sin personalidad jurídica.

¹⁶ En este sentido, en la propia LPACAP –cuya aplicación resulta subsidiaria en aplicación del artículo 7 LGT– encontraremos un seguido de artículos haciendo referencia a la promoción de los medios electrónicos, desde la simple comunicación hasta la presentación de los documentos. O a través de las últimas modificaciones de la LIRPF que entraron en vigor el 29/12/23, donde en el apartado 5 del artículo 96 se expone que «[...] podrá establecerse la obligación de presentación por medios electrónicos siempre que la Administración tributaria asegure la atención personalizada a los contribuyentes que precisen de asistencia para el cumplimiento de la obligación».

¹⁷ De hecho, a nivel de registro de facturación tenemos el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, ha aprobado el reglamento que establece los requisitos de los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales (Reglamento Veri*Factu), el cual obliga tanto a las empresas como a los desarrolladores de los softwares a adaptarlos a la nueva normativa digital.

- c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.
- d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.
- e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.»

Asimismo, el tercer párrafo del apartado 3 del artículo 171 RGAT expone que «cuando los sujetos obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas a los que se refiere el artículo 14 de la LPACAP, aporten documentación directamente al órgano de inspección actuante en el curso de su comparecencia, la documentación podrá ser admitida por dicho órgano con el objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa. En caso de admitirse, el obligado tributario no estará obligado a remitir tales documentos por medios electrónicos». Lo cual indica que, aunque queda a discrecionalidad del órgano inspector la aceptación de la documentación físicamente, hay una obligación de remitirla por medios electrónicos.

A modo de resumen de todo lo expuesto anteriormente, la AEAT dispone de dos modos de obtención de información, esto es, por captación a través de los requerimientos que efectúe o por suministro mediante las obligaciones que establece en los artículos 93 y ss LGT. Además, se puede vislumbrar que lo que la Administración pretende es tanto una digitalización de la misma como de los contribuyentes, almacenando y transmitiendo la información, en la medida de lo posible, por medios telemáticos. Ello evidencia que la gestión tributaria se ha ido tecnificando y que el contribuyente se ve abocado a manejar dispositivos electrónicos multifuncionales que no necesariamente habrán de servir únicamente para la gestión tributaria.

2.3. Materialización del deber de contribuir

Una vez vista la obtención de información, sería interesante ver, dado que es la forma de materialización del deber de contribuir, los distintos métodos y elementos a través de los cuales se efectúa el cálculo de la base imponible y su relación con el tema que tratamos.

En primer lugar, hay que decir que, atendiendo al artículo 50 LGT, la base imponible se define como la magnitud dineraria o de cualquier otra naturaleza que resulta de la valoración o medición del supuesto de hecho¹⁸. Esta valoración se puede realizar, principalmente, a través de dos métodos distintos: estimación directa o estimación objetiva¹⁹. El primero de ellos se trata del régimen general desarrollado en el artículo 51 LGT donde se expone lo siguiente: «[...] la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria». La importancia de este precepto radica en la información que debe presentar el obligado tributario ante la Administración tributaria, ya que es la que puede motivar un posible acceso a los datos que posea la sociedad.

Por su parte, el artículo 52 LGT expone que el método de determinación objetiva «podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo». Se trata de un régimen que es de aplicación voluntaria por parte de los obligados tributarios (suele ser por parte de empresas de reducida dimensión con un volumen de facturación limitado²⁰) y que actualmente se encuentra bastante en desuso y en el punto de mira por parte de la administración dado que en muchas situaciones conduce a la casuística que ni el sujeto sabe su propio volumen de facturación.

Por lo tanto, se podría decir que la forma de cuantificar la obligación tributaria una vez se ha obtenido la información es a través del régimen de estimación directa (a groso modo, ingresos menos gastos), objetiva (a través de módulos e índices) y, de manera residual por la AEAT, la indirecta (arts. 53 y 159 LGT).

¹⁸ Según el artículo 20 LGT se trata del presupuesto de hecho fijado por ley cuya realización implica el nacimiento de la obligación principal.

¹⁹ El propio artículo 50 LGT contempla la determinación de la base imponible a través del régimen de estimación indirecta, que, a efectos personales, más que un régimen, lo considero un instrumento de carácter subsidiario que posee la administración tributaria para la determinación de la base a través de datos de facturación del sector, etc. cuando hay ausencia de información por parte del contribuyente, tal y como se detalla en el art. 53 LGT.

²⁰ Según la DT 32 LIRPF: «Para los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 y 2024, las magnitudes de 150.000 y 75.000 euros a que se refiere el apartado a') de la letra b) de la norma 3.^a del apartado 1 del artículo 31 de esta ley, quedan fijadas en 250.000 y 125.000 euros, respectivamente».

3. Derecho a la privacidad en el domicilio

3.1. Reconocimiento internacional de la privacidad y el domicilio

Como fue mencionado en la introducción, es importante destacar que la manifestación del derecho a la inviolabilidad del domicilio no se delimita únicamente en la CE, sino que también encuentra su expresión en instrumentos legales de alcance internacional, como el CEDH y la DUDH.

En primer lugar, véase la DUDH, documento aprobado en 1948 por las Asamblea General de las Naciones Unidas en París, por la Resolución 217 A (III)²¹. El artículo importante por cuanto afecta a la inviolabilidad del domicilio es el 12, el cual establece que: «Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia». A nivel de expresión se puede apreciar que es un tanto distinto a su sucesor, el artículo 8 CEDH, esto es, el segundo desarrolla más los límites que el primero, por lo que a priori puede parecer que el DUDH ofrezca una mayor protección. Sin embargo, es crucial destacar que este derecho, de nuevo, no es absoluto, como se subraya en el comentario proporcionado por la Comisión de Derechos Humanos de las Naciones Unidas (COPREDEH). Las autoridades solamente pueden intervenir en la vida privada de las personas cuando sea estrictamente necesario para proteger los intereses legítimos de la sociedad²².

Esta limitación refleja la importancia de equilibrar el derecho a la inviolabilidad del domicilio con las necesidades de seguridad y orden público, garantizando que cualquier injerencia en la vida privada sea proporcionada y esté sujeta a un escrutinio riguroso para prevenir abusos. En este sentido, se establece un marco jurídico internacional que busca proteger los derechos fundamentales de las personas en un contexto global.

En segundo lugar, véase qué es el CEDH. Se trata de un texto legal que se firmó en Europa en el año 1950 con la finalidad de proteger los derechos humanos y las libertades fundamentales en el ámbito europeo, adhiriéndose la totalidad de los países que conforman la actual UE. De esta forma se permite que, cualquier vulneración de un derecho contemplado en

²¹ Naciones Unidas. (s.f.). *La Declaración Universal de los Derechos Humanos*. Recuperado el 15 de diciembre de 2023, de <https://www.un.org/es/about-us/universal-declaration-of-human-rights>

²² Observación General No. 16. *Comentarios generales adoptados por el Comité de los Derechos Humanos, Artículo 17 - Derecho a la intimidad*, 32º período de sesiones (1988), U.N. Doc. HRI/GEN/1/Rev.7 at 162.

el mismo perpetrada a cualquier sujeto pueda ser llevada ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que tiene la potestad de emitir sentencias que vinculen a los países contratantes, encargándose el Comité de Ministros del Consejo de Europa de supervisar y velar por la ejecución de las mismas²³.

Una vez contextualizado el CEDH se puede proceder al análisis del mismo. En uno de sus preceptos, concretamente el artículo 8 lleva por título el “Derecho al respeto a la vida privada y familiar”. El apartado uno concreta lo siguiente: «Toda persona tiene derecho al respeto de su *vida privada y familiar*, de su *domicilio*²⁴ y de su correspondencia»: y el apartado dos: «No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás». Ambos apartados no son originarios o innovadores en derecho, sino que nacen de otro texto anterior, la DUDH, desarrollada más adelante. Lo que está permitiendo el derecho europeo, en este caso, es otorgar un grado de protección tanto a la vida privada como al propio domicilio, pero, en ningún caso de manera ilimitada, sino que cada ordenamiento jurídico debe proveerse de mecanismos para la posible injerencia en los mismos.

De igual modo que en la CE, donde se verá que la inviolabilidad del domicilio es un término amplio y que puede aglutinar multitud de elementos, el derecho europeo no se queda rezagado por cuanto a sus interpretaciones, tal es el caso que tenemos la Sentencia TEDH de 9 de diciembre de 1994 del caso López Ostra vs España, expuesta por MATÍA²⁵, donde el propio Tribunal acaba condenando a España por delito de violación del domicilio de un residente del municipio de Lorca que residía en las inmediaciones de una depuradora (careciendo de los permisos necesarios para su funcionamiento), la cual emitía olores y humos que entraban a la casa del sujeto causándole graves molestias en su propio domicilio.

²³ EUR-Lex. (s.f.). *Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH)*. Recuperado el 15 de diciembre de 2023, de <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/european-convention-on-human-rights-echr.html>

²⁴ El concepto de domicilio a nivel del CEDH sigue la misma filosofía que la CE añadiendo que «la existencia de un domicilio no depende de la existencia de un derecho o de un interés inmobiliario» (Caso Surugiu contra Rumanía, nº 48995/99, 20 de abril de 2004).

²⁵ Matía, J. (1997). *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio* (p. 399). McGraw-Hill.

3.2. Regulación constitucional sobre la protección del domicilio

En la Carta Magna se consagran los principales derechos que rigen nuestro ordenamiento jurídico, no pudiendo ser ninguna norma –con o sin rango de ley– contraria a tal texto. Por cuanto a su interpretación, de acuerdo con el artículo 10.2 CE «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España».

El principal artículo que se pone de manifiesto en este apartado es el 18.2 CE, eje rector del desarrollo jurisprudencial: «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».

La Constitución no desarrolla en ningún momento qué se entiende por domicilio, por lo tanto, hay que acudir a la jurisprudencia constitucional, la cual con el paso de los años ha ido perfilando tal concepto.

Existen precedentes desde 1984 donde el TC, en su sentencia 22/1984²⁶ ²⁷, vincula el mencionado derecho fundamental al apartado 2 del artículo 18 CE; también resalta la STC 137/1985²⁸, que reconoce el derecho a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas y permite la alegación de una violación del mismo a las personas físicas.

Por lo tanto, se puede apreciar como el TC ha ido avanzando en la definición de tal concepto y ha ido delimitando el alcance del mismo hasta el punto de llegar a una definición básica de domicilio, tomada de referencia por algún manual como el de MERINO²⁹, que se halla en la STC 10/2002³⁰ como «la aptitud para desarrollar en él la vida privada³¹ y en su destino específico a tal desarrollo aunque sea eventual³²», definición similar a la que exponía

²⁶ STC 22/1984, de 17 de febrero de 1984, FJ 3. ECLI:ES:TC:1984:22.

²⁷ Se trata de una de las primeras sentencias, donde la Administración Pública entra en una vivienda ilegal (sin autorización judicial, amparándose en la antigua Ley del Suelo y RDU) para desalojar y derribar y el juez acaba determinado que se produce una violación del artículo 18.2 CE.

²⁸ STC 137/1985, de 17 de octubre de 1985, FJ 2. ECLI:ES:TC:1985:137.

²⁹ García Calvente, Y. (2021). *Derecho Financiero y Tributario (parte general)* (p. 460). Tecnos.

³⁰ STC 10/2002, de 17 de enero de 2002, FJ 7. ECLI:ES:TC:2002:10.

³¹ Ya se dispone en el FJ 5 de la STC 22/1984 que en el domicilio «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».

³² Esto nos explica la posibilidad de que tanto si el obligado tributario tiene una vivienda habitual en la ciudad y otra vivienda para los fines de semana, en ambas se necesitará la resolución judicial que manifiesta el precepto.

la STC 283/2000³³, de 27 de noviembre de 2000 en su FJ 2: « espacio apto para desarrollar vida privada».

Esta definición no dista de las percepciones acerca del domicilio que tienen países vecinos como Francia, esto es, a modo de comparación, han existido autores como COLLIARD³⁴ que motivan que el concepto de domicilio debía implicar, de manera inexcusable, el elemento habitación, otros autores como LUCHAIRE³⁵ afirmaban que no era necesario, de modo que, independientemente del lugar donde se halle el sujeto, ya sea un hotel³⁶, un trastero, una caravana, etc. se podrá considerar domicilio inviolable. Llegados a este punto también se podría cuestionar si una celda de prisión puede ser considerada domicilio constitucionalmente protegido a los efectos del artículo 18.2 CE³⁷. La respuesta a esta pregunta es negativa, de hecho, los funcionarios de prisión suelen efectuar entradas y registros en las celdas de manera habitual, sino se estarían produciendo violaciones de este derecho constantemente. Ahora bien, el fundamento constitucional se puede ver reflejado en la STC 22/1984, donde establece que «el domicilio constituye un ámbito de privacidad dentro del espacio limitado que la propia persona elige», siendo este último inciso el que permite delimitar la protección.

Uno de los casos curiosos, como también se ha expuesto anteriormente, es el supuesto de las personas jurídicas, esto es, la posibilidad de considerar sus dependencias como inviolables a efectos constitucionales. En este ámbito destacaría el FJ 2 de la STC 69/1999³⁸ donde se esgrime 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,

³³ STC 283/2000, de 27 de noviembre de 2000, FJ 2. ECLI:ES:TC:2000:283.

³⁴ Matía, J. (1997). *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio* (p. 9). McGraw-Hill.

³⁵ Matía, J. (1997). *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio* (p. 168). McGraw-Hill.

³⁶ La STC 10/2002 pone de manifiesto lo siguiente en el FJ 7: «desde esta perspectiva, ni la accidentalidad, temporalidad, o ausencia de habitualidad del uso de la habitación del hotel, ni las limitaciones al disfrute de las mismas que derivan del contrato de hospedaje, pueden constituir obstáculos a su consideración como domicilio de los clientes del hotel mientras han contratado con éste su alojamiento en ellas. Siendo las habitaciones de los hoteles espacios aptos para el desarrollo o desenvolvimiento de la vida privada, siempre que en ellos se desarrolle, constituyen ámbitos sobre los que se proyecta la tutela que la Constitución garantiza en su art. 18.2: su inviolabilidad y la interdicción de las 13 entradas o registros sin autorización judicial o consentimiento de su titular, fuera de los casos de flagrante delito».

³⁷ Cuestión extraída de la VIII Conferencia Trilateral 2-3 de octubre 2006 Lisboa. *Tutela de la vida privada, realidades y perspectivas constitucionales*.

³⁸ STC 69/1999, de 26 de abril de 1999, FJ 2. ECLI:ES:TC:1999:69.

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».

Evidentemente, a partir de las definiciones que hemos ido plasmando, la respuesta no puede ser más que afirmativa, sin embargo, cabría resaltar, por el mero hecho de tratar el ámbito del domicilio, que la legislación española, en sus distintos textos legales, establece algunas precisiones acerca del mismo, como sería el caso del domicilio de las personas jurídicas. En este sentido destacaría la LGT, LSC y el CC.

En un primer lugar tenemos la LGT, que en su artículo 48 establece que el domicilio fiscal de las sociedades será el domicilio social, siempre que en él se halle la dirección y gestión efectiva de la misma, en su defecto, será el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado. En segundo lugar, la LSC, en su artículo 9 dispone que «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». Y, en tercer lugar, el CC, en su artículo 41 establece una regla residual para cubrir los casos no expresados en la normativa específica: «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». Como se puede apreciar, los textos exponen una vaga redacción del domicilio de los sujetos jurídicos, de modo que no coadyuva a la definición del mismo puesto que no realizar un análisis a cerca de su consideración en términos definitorios sino solamente a efectos de su localización.

Uno de los supuestos que se da con habitualidad en los locales comerciales es que están divididos, de modo que hay una parte abierta al público donde las personas pueden deambular libremente, mientras que hay otras dependencias (trastienda) donde se puede guardar la información sensible de la sociedad, pues es ese lugar el que se encuentra protegido a nivel constitucional. Del mismo modo sucedería en las Universidades, esto es, las clases y pasillos son lugares abiertos al público, mientras que los despachos son lugar de intimidad de los docentes, donde existe documentación de carácter más reservado y que igualmente son objeto de protección constitucional.

Si bien ha habido autores como DE LA HAZA³⁹ que discrepan de la idea del Alto Tribunal de considerar a las personas jurídicas amparadas bajo el artículo 18.2 CE alegando que dicho derecho debe considerarse de modo más restrictivo y estricto vinculando el concepto de domicilio con el de intimidad (alegando la ausencia de intimidad en el caso de las personas jurídicas por cuanto se entiende relacionada con la vida privada social).

Cuestión interesante, al tenor del inciso en el ámbito de la intimidad, y manifestada en la STS 1231/2020⁴⁰, es que el TC, en muchos casos considera que el artículo 18.2 CE protege la intimidad de los sujetos, en otros la vida privada y, en otros la privacidad. De hecho, en la propia STC 10/2002 citada anteriormente, el Tribunal relaciona la inviolabilidad del domicilio con la privacidad de los sujetos. Dicha sentencia trae por causa delitos de allanamiento y entrada y registro ilícitos por parte del director de un hotel y funcionarios del CNP en dos habitaciones de hotel donde se hospedaban dos periodistas, sin consentimiento de los mismos ni la oportuna autorización judicial. El Alto Tribunal concluye que dicha intromisión en la habitación es susceptible de amparo constitucional al tenor del FJ 3 porque en sí lo es «[...] cualquier espacio físico en el que se despliegue el ámbito de privacidad de las personas, con independencia de que tenga carácter habitual, permanente o estable, o por el contrario transitorio, temporal o accidental», poniendo de relieve la privacidad, concepto que deriva del derecho anglosajón, la denominada *privacy*.

Por todo lo expuesto se podría concluir que el domicilio es el lugar cerrado dónde el individuo desarrolla su intimidad, permanente o temporal, protegiéndose de la intromisión del resto de sujetos, poseyendo o no un derecho real sobre el bien⁴¹.

Una vez visto qué es el domicilio y los apartados anteriores se ha expuesto que para poder cuantificar la obligación tributaria conforme al principio de capacidad económica el obligado tributario tiene el deber de prestar información a Hacienda; dicha información puede estar almacenada en una vivienda que sea inviolable a efectos constitucionales, con lo cual, la búsqueda del equilibrio entre ambos conceptos nos deriva en el epígrafe siguiente.

³⁹ Matía, J. (1997). *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio* (p. 173). McGraw-Hill.

⁴⁰ STS 1231/2020 de 1 de octubre de 2020. ECLI:ES:TS:2020:1231.

⁴¹ Un inquilino tiene la posesión de un bien, en este caso, un bien inmueble, pero no tiene un derecho real sobre la titularidad del mismo; aun y así, el domicilio donde se halle está constitucionalmente protegido. Lo mismo sucedería en una habitación de hotel o en un despacho universitario de un docente, tal y como se ha expuesto en párrafos anteriores.

4. Contraste entre el deber de contribuir y el derecho a la privacidad en el domicilio

Partiendo de que el objetivo del deber de contribuir surta de manera voluntaria por parte de los contribuyentes, sería preciso preguntarse ¿qué sucedería en el caso que éstos no quisieran aportar los datos necesarios para cuantificar la obligación tributaria? Es en ese preciso momento donde confrontan el deber de contribuir expuesto en el epígrafe cuatro *versus* el derecho a la inviolabilidad del domicilio, entrando en juego las potestades/medios de los que dispone la AEAT, ya se trate de una comprobación limitada o de una inspección tributaria, donde a través del propio artículo 115 y 145 LGT podemos ver que el primero sería referente a aquellas obligaciones declaradas por el propio obligado, mientras que el segundo recae sobre aquellos supuestos de hecho desconocidos por la administración.

Dado que la comprobación limitada, como se establece en los artículos 136 a 140 LGT, no se puede llevar a cabo fuera de las dependencias de la Administración –salvo los supuestos de comprobación de la aplicación de los métodos de estimación objetiva, comprobaciones censales, los previstos en la normativa aduanera y el examen de la contabilidad –, hay que centrarse en el ámbito de la inspección tributaria, uno de los elementos que trae por título el presente trabajo.

Esta se desarrolla en los artículos 141 a 159 LGT, pero más allá de efectuar un exhaustivo análisis del procedimiento, hay que centrarse en aspectos concretos como: documentación que es exigible en las actuaciones, el lugar de comprobación de las mismas o negativa a la entrada en el domicilio o local.

Empiécese por el artículo 142 LGT, en el cual ya habiendo estudiado en profundidad el apartado segundo nos centraremos en el primero, que nos esgrime lo siguiente: «las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias». Este precepto no se agota por sí mismo, sino que se complementa con el artículo 171 RGAT, que nos precisa, en cierto modo, la documentación tenida en cuenta en las inspecciones: «a) Declaraciones, autoliquidaciones,

comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.

- b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.
- c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.
- d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.
- e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.»

Este precepto parece simular una especie de pirámide donde empieza con unos elementos concretos, así como las autoliquidaciones, facturas, etc. y luego propone un cajón de sastre donde fija otros documentos con trascendencia tributaria —*vid supra*—. Ese es el punto que puede llegar a generar un gran conflicto, tanto a la hora de poder entender qué tipo de documentación requiere el órgano inspector como a la hora de poder llegar a sancionar una determinada conducta ante la negativa a presentar unos determinados documentos.

Toda esta documentación relevante a nivel tributario además tiene unos requisitos específicos para poder analizarla. El artículo 136.2 c)⁴² ⁴³ propone una serie de elementos documentales los cuales son perfectamente exigibles al obligado tributario, de modo que con el propio inicio de las actuaciones inspectoras puede ser instado a que aporte los mismos o una copia de ellos en la fecha y lugar citado para su comparecencia. Ahora bien, en caso de que esos documentos no estén previstos en tal precepto, como sería el caso de la contabilidad mercantil, que no podría ser analizada y comprobada fuera del domicilio social donde se halle y en presencia del obligado tributario o de quien él designe.

En este sentido y en relación con la STS 3978/2023, la documentación contenida en el disco duro, entendiendo que tiene relevancia tributaria, podría inspeccionarse perfectamente en las dependencias del AEAT puesto que se obtiene copia de la misma sin necesidad que se persone el propio obligado tributario o la persona que él designe.

⁴² Dicho artículo, si bien se encuadra dentro del procedimiento de comprobación limitada, el procedimiento inspector nos remite a él por cuanto a la documentación que debe ser presentada ante las dependencias de la AEAT cuando ello se solicite mientras que hay otra donde el obligado tributario tiene el derecho a no aportarla y que sea inspeccionada en su domicilio y en su presencia.

⁴³ Entendiéndose como tal, a modo de ejemplo, el libro diario simplificado (art. 164 RGAT).

Visto lo anterior, la falta de presentación de la información necesaria para cuantificar la obligación tributaria conlleva a la obtención de la misma por parte de la AEAT de manera “forzosa” con la posible entrada en el domicilio constitucionalmente protegido definido anteriormente, ahora bien, ¿qué requisitos son necesarios para poder autorizar su entrada?

4.1. Requisitos para la entrada en el domicilio de los sujetos

Ya en la STC 22/1984 anteriormente mencionada, el Alto Tribunal opta por limitar la autotutela administrativa en el momento de autorizar una entrada en un domicilio constitucionalmente protegido, de manera que, en ausencia de consentimiento por parte del titular, solamente será posible mediante la oportuna autorización judicial. De aquí se puede extraer la necesidad de uno de los dos elementos: consentimiento o autorización judicial.

Por lo que hace al consentimiento este es el elemento básico y que rige en el ordenamiento jurídico español, donde ya desde 1889, con el primer CC en su artículo 1262, establecía que «el consentimiento se manifiesta por el concurso de la oferta y de la aceptación sobre la cosa y la causa que han de constituir el contrato», llevado a nuestro campo, sería la oferta de entrada al domicilio y la aceptación por parte del titular del derecho. Dicho consentimiento, tal y como expone la STS 921/2007⁴⁴, «debe ser prestado por su titular en condiciones que excluyan cualquier clase de coacción o presión psicológica que le pudieran conducir a una renuncia indebida de las garantías que le reconoce el artículo 18.2 de la Constitución». De hecho, no es ninguna novedad lo que expone el magistrado dado que, el propio CC establece en su artículo 1265⁴⁵ que el consentimiento, para que sea válido no se debe incurrir en error al prestarlo, violencia, intimidación o dolo, en tal caso sería nulo.

Otro punto interesante es saber quién es el sujeto competente para poder prestar el consentimiento, esto es, si un mero empleado del hogar que se halle en el domicilio está capacitado para poder autorizar la entrada en el mismo, y en caso distinto, ¿puede un mero empleado de una persona jurídica autorizar la entrada en la misma? Respecto a la primera cuestión (persona física), la LGT, en su artículo 113, que es donde hace referencia a la entrada en domicilio, no arroja luz alguna acerca de la prestación del consentimiento; por su parte, el artículo 172 RGAT nos habla del concepto de interesado, de modo que: «cuando la entrada o

⁴⁴ STS 921/2007, de 6 de noviembre de 2007. ECLI:ES:TS:2007:921.

⁴⁵ Si bien, aunque se está realizando una analogía del consentimiento del CC al ordenamiento jurídico tributario, el concepto civil no es trasladable en su totalidad al derecho tributario, aun y así, por cuanto a los requisitos que debe respetar el mismo, esto es, no incurrir en error al prestarlo, violencia, intimidación o dolo; sí sería trasladable.

reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del *interesado* [...]. Por consiguiente, y de manera residual, tal y como establece el artículo 7 LGT, puede remitirse a la normativa común, de nuevo, Código Civil, pudiendo entender que el consentimiento solamente puede ser prestado por aquél que posea la titularidad del domicilio, o en su defecto, su representante cuando quede fehacientemente demostrado.

Respecto a la segunda cuestión (persona jurídica), se estaría en la misma tesitura, esto es, que no todo el mundo puede prestar el consentimiento, de modo que, contestando a la pregunta, un empleado no puede prestarlo, independientemente del cargo que ostente, solamente tiene la potestad el titular de la persona jurídica o el sujeto que ostente la representación legal de la sociedad.

Por lo que hace a la resolución, debe estar autorizada por un juez. El fundamento legal se encuentra en los artículos 91 LOPJ⁴⁶ y 8.6 LRJCA⁴⁷. Este requisito no solamente se ampara en la LOPJ, sino que también tenemos una aproximación normativa a través del artículo 113 LGT⁴⁸.

Dicho artículo, en su redacción original publicada en el «BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 2003 (entrada en vigor el 1 de julio de 2004) establecía lo siguiente: «cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial». Como se puede apreciar es una redacción bastante vaga que, en sí misma, no ofrece limitación alguna en su aplicación. A través de la modificación del artículo 13.10 de la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal se modifica la redacción del

⁴⁶ «Corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular [...].»

⁴⁷ «Conocerán también los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la administración pública, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia.

(...)

Los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán también de las autorizaciones para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos aún con carácter previo a su inicio formal cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición.»

⁴⁸ El resto del ordenamiento jurídico también tiene sus propios preceptos, así como el artículo 100 LPACAP.

articulado quedando el primer párrafo íntegro pero añadiéndose dos más: «la solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada» y «tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial».

Como se puede apreciar, con la nueva redacción se establecen ciertos límites a la autorización judicial, de manera que, aun y no establecer unas pautas para poder determinar qué se entiende por “debidamente justificada”, cuándo apreciar “necesidad” y cuándo se justifica la “proporcionalidad”, ya nos está acotando dicha intromisión.

A nivel jurisprudencial, los elementos nucleares para poder efectuar las autorizaciones judiciales son esencialmente tres: juicio de necesidad, idoneidad y proporcionalidad⁴⁹, coincidentes con la redacción del articulado mencionado. Además, también cabe destacar los principios de ponderación y subsidiariedad.

La sentencia 50/1995⁵⁰ es esencial en estos principios de modo que expone: «A) Que el hecho de que la entrada y reconocimiento del domicilio para tal fin tenga un sólido fundamento es requisito *necesario* pero *no suficiente* en el plano constitucional, pues aquí juega con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales (STC 66/1985), cuyo contenido esencial es intangible.

B) Que este principio inherente al valor justicia y muy cercano al de igualdad se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos, cuya interdicción proclama el art. 9 de nuestra Constitución. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos viene exigiendo la imposición de garantías y cautelas que eviten comportamientos arbitrarios en la ejecución, ante la eventualidad de la falta de audiencia previa del afectado y que la autorización a la inspección tributaria para entrar en un domicilio particular debe otorgarse con las garantías suficientes y el control adecuado, haciendo así posible el equilibrio de los intereses general y particular. Las medidas restrictivas de los derechos fundamentales han de reducirse al mínimo

⁴⁹ STS 2730/2023, de 12 de junio de 2023, FJ 1. ECLI:ES:TS:2023:2730.

⁵⁰ STC 50/1995, de 23 de febrero de 1995, FJ 7. ECLI:TC:ES:1995:50.

indispensable adoptando en su ejecución las cautelas imprescindibles al efecto, bajo la salvaguardia del Juez (SSTC 22/1984, 137/1985, 144/1987, 160/1991 y 7/1992).

C) Que por su parte, pero con una concepción idéntica, nuestra Ley de Enjuiciamiento Criminal se pronuncia en el mismo sentido, desde 1882, para los registros domiciliarios dentro de la fase de instrucción en causas por delitos, actividad investigadora cuya semejanza con la inspectora, que desemboca frecuentemente en un procedimiento sancionador y puede terminar en manos del Fiscal por un eventual delito tributario, siendo clara la aplicación analógica de los preceptos de la Ley Procesal Penal sobre tales registros al caso que nos ocupa».

Con ello lo que se puede ver es que, aunque la entrada al domicilio es algo completamente autorizable por parte de los jueces, está muy restringido y limitado⁵¹, esto es, una posible suposición de defraudación carece de fundamento bastante como para cumplir con el primero de los requisitos, si bien será necesario no llegar a ser suficiente, en todo caso, debería quedar constatada la defraudación y con una correcta motivación. Podría darse el caso que adoptando una medida cautelar no fuese necesaria la entrada en domicilio.

Por cuanto al principio de proporcionalidad, el TS ha reiterado que deben ponderarse los beneficios que se obtienen con tal medida en relación con el perjuicio del derecho fundamental como sería la inviolabilidad del domicilio.

Hay que tener en cuenta que es imprescindible, previo a la entrada al domicilio constitucionalmente, notificar el inicio del procedimiento inspector (art. 147 LGT). No obstante, de manera excepcional y de manera muy justificada podría optarse por la personación en domicilio sin previa notificación del inicio de las actuaciones inspectoras (art. 177 RGAT y FJ 3 de la STS 2222/2020⁵²).

El principio de idoneidad hace referencia a la utilidad de la medida, esto es, si la relación medio-fin es adecuada, siendo necesario que la restricción que padece el sujeto sea útil para justificar el fin perseguido⁵³.

Como se apuntaba anteriormente, otros ordenamientos jurídicos de nuestro sistema también contemplan la posibilidad de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido

⁵¹ Tal y como apunta la STSJ M 9704/2015, de 22 de julio de 2015, FJ 4. ECLI:ES:TSJM:2015:9704.

⁵² STS 2222/2020, de 7 de julio de 2020, FJ 3. ECLI:ES:TS:2020:2222.

⁵³ Doménech, I. P. (1997). *El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional*. Jueces para la democracia (pp. 69-75). Dialnet. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/174691.pdf>

cuando ello sea necesario, de este modo encontramos el artículo 100 LPACAP. En él se establecen los medios de ejecución forzosa, elementos muy interesantes e importantes dentro del derecho administrativo porque permiten la ejecución de los actos administrativos, que aquí no van a ser de desarrollo, centrándonos, por tanto, en el tercer apartado que establece lo siguiente: «si fuese necesario entrar en el domicilio del afectado o en los restantes lugares que requieran la autorización de su titular, las Administraciones Públicas deberán obtener el consentimiento del mismo o, en su defecto, la oportuna autorización judicial». Uno de los elementos que salta a la vista respecto del artículo 113 LGT es que el derecho administrativo utiliza la terminología “titular” en vez de la de “interesado”, lo cual, a mi parecer, es la segunda figura la que define mejor el sujeto que debe prestar el consentimiento respecto del ordenamiento tributario. No obstante, los requisitos que establece son, de nuevo, coincidentes con los mencionados anteriormente, primando en primer lugar el consentimiento por parte del interesado y, en su defecto, la oportuna autorización judicial.

Otro de los textos legales que contempla la entrada en domicilio, como no podía ser de otra forma dada su importancia en nuestro sistema jurídico, es la LEC, en concreto el artículo 778 ter, que regula la entrada en domicilios y restantes lugares para la ejecución forzosa de las medidas de protección de menores. En el mismo se establece que: «la Entidad Pública deberá solicitar al Juzgado de Primera Instancia con competencia en el lugar donde radique su domicilio, autorización para la entrada en domicilios y restantes edificios y lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular u ocupante, cuando ello sea necesario para la ejecución forzosa de las medidas adoptadas por ella para la protección de un menor». En este caso, dado que se trata del ámbito de los menores de edad se pone como elemento primario la resolución judicial; sin embargo, sale a flote también el concepto del consentimiento del titular, que concuerda con el del artículo 100 LPACAP, pero dista, de nuevo, con el de la LGT⁵⁴.

Por último, véase otro de los supuestos mencionados anteriormente, esto es, qué ocurriría en el supuesto que el obligado tributario no permitiese la entrada a los órganos de inspección después de poseer la oportuna autorización. En este caso, dado que los actuarios pueden acceder al domicilio de manera legítima por haberlo autorizado un juez, el obligado tributario, ante una negativa “indebida”, estaría cometiendo una infracción del artículo 203

⁵⁴ Como se ha expuesto, tanto la LEC como la LPACAP tratan el término de titular mientras que, la LGT habla de interesado. Si nos vamos al supuesto de la entrada en un domicilio donde se halla un arrendatario, éste no es titular del bien inmueble, sino que se trata de un poseedor, por lo tanto, casa mejor la figura de interesado que la de titular.

LGT, donde se expone que: «constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria» y en el apartado d) se especifica: «negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias». En caso contrario, esto es, cuando los actuarios no estuviesen legitimados para entrar al domicilio, la negativa por parte del obligado tributario sería de carácter debido y, por lo tanto, no constituiría infracción alguna.

Otro de los supuestos que se puede dar es que el obligado tributario de su consentimiento inicialmente y en mitad del procedimiento proceda a revocarlo, en ese supuesto los actuarios deberán abandonar el domicilio, sin embargo, estarán facultados, de acuerdo con el artículo 146 LGT a tomar medidas cautelares, que deberán ser adecuadas, necesarias, útiles y proporcionales al fin que se pretenda conseguir. Dichas medidas tendrán por objeto el aseguramiento de los medios de prueba⁵⁵, de modo que deberán consistir en la incautación, precinto o depósito⁵⁶ de todos aquellos elementos que gocen de trascendencia tributaria –*vid supra*–.

Concluyendo, para poder acceder al domicilio constitucionalmente protegido se requiere del *consentimiento del interesado* o la oportuna *autorización judicial* cuando concurren los supuestos de necesidad, proporcionalidad y utilidad. Para poder acceder al domicilio no protegido constitucionalmente se requerirá consentimiento del interesado o *autorización administrativa*. Y en caso de que el interesado niegue el consentimiento entenderemos que es una negativa debida por estar en su derecho mientras que habiendo una autorización judicial/administrativa sería una negativa indebida, constituyendo además una infracción tributaria.

⁵⁵ A diferencia de las medidas cautelares del artículo 81 LGT, que van orientadas al aseguramiento del cobro de la deuda tributaria.

⁵⁶ De acuerdo con el artículo 181 RGAT: «El precinto se realizará mediante la ligadura sellada o por cualquier otro medio que permita el cierre o atado de libros, registros, equipos electrónicos, sobres, paquetes, cajones, puertas de estancias o locales u otros elementos de prueba, a fin de que no se abran sin la autorización y control de los órganos de inspección.

El depósito consistirá en poner dichos elementos de prueba bajo la custodia o guarda de la persona física o jurídica que se determine por la Administración.

La incautación consistirá en la toma de posesión de elementos de prueba de carácter mueble y se deberán adoptar las medidas que fueran precisas para su adecuada conservación».

4.2. Las medidas cautelares en el procedimiento inspector y la extensión del derecho a la inviolabilidad del domicilio a los dispositivos electrónicos

Como se ha puesto de manifiesto en el penúltimo párrafo del anterior epígrafe, dentro del procedimiento inspector puede procederse a la aplicación de alguna de las medidas cautelares mencionadas, esto es, incautación, precinto o depósito.

Este apartado halla su relevancia en la propia STS 3978/2023 (anteriormente citada) donde se expone que el órgano inspector adoptó la medida cautelar del precinto e incautación del dispositivo electrónico a los efectos de poder efectuar copia del mismo con posterioridad, y de ahí que se derive la disputa acerca de la extensión del derecho a la inviolabilidad del domicilio sobre el mismo.

Cuando el órgano inspector toma alguna medida cautelar, aparte de documentarla en diligencia, tal y como expone el artículo 180 RGAT, debe ponerlo en conocimiento del órgano competente para liquidar (en este caso, el Inspector Jefe) para que en el plazo improrrogable de quince días ratifique, modifique o levante la medida. La cuestión, en este supuesto, es la siguiente: ¿resulta necesario obtener la oportuna autorización judicial para poder adoptar dicha medida? La respuesta a esta pregunta debe ser negativa, la autorización judicial debe obtenerse para acceder al dispositivo o copiar sus datos, pero no para depositarlo, precintarlo o incautarlo —*vid infra*—.

Una vez analizados los distintos elementos a los cuales se les puede extender la condición de domicilio a efectos de su inviolabilidad, sería preciso preguntar, tal y como se expone en el título del presente trabajo y en la introducción del mismo, si realmente cabe su extensión a los dispositivos electrónicos, entendiendo por tal: dispositivos móviles, tabletas, ordenadores y otros elementos que permitan el almacenamiento de información, así como discos duros.

En este sentido, el FJ 1 de la STS 3978/2023—*vid supra*—, se cuestiona: «si la doctrina sentada por esta Sección Segunda en relación con las exigencias de la autorización de entrada a domicilios constitucionalmente protegidos, es extensible a aquellas otras actuaciones que, sin constituir entrada en domicilio, 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».

Todos estos aparatos, uno de los elementos que tienen en común es que almacenan todo tipo de información, ya sea de relevancia tributaria o no, y ello es lo que permite que se desarrolle parte de la intimidad personal, porque, entre otras cosas, habilitan el mantener conversaciones privadas con personas sin que el resto de sujetos que nos rodean tengan conocimiento de ello⁵⁷, del mismo modo que si una persona se halla en su domicilio, está fuera del alcance de otros sujetos, por ello es por lo que podríamos tratar de *asimilar* dicho entorno digital a un domicilio personal, lo que podría constituir una especie de *intimidad informática*.

Si bien es cierto, queda patente que un dispositivo móvil no tiene las mismas características que una vivienda, en cuanto a su naturaleza nos referimos, como sí las tendría una habitación de hotel, una caravana, una trastienda de un negocio, etc. Es por ello que los dispositivos electrónicos, a nivel *material*, no los podemos considerar un domicilio propiamente dicho, pero sí equiparable a efectos de su protección.

De hecho, en la noticia⁵⁸ publicada por el CGPJ acerca de una sentencia que aún no ha sido emitida, expone que el «Supremo desestima una vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, ya que ello se refiere a espacios físicos cerrados en los que una persona vive permanente o eventualmente, en los que se desenvuelve físicamente y desarrolla su privacidad, su intimidad personal o familiar, lo que no puede predicarse de un recipiente como una caja de seguridad, que “no es un espacio o lugar apto ni por naturaleza, ni por destino, para desarrollar la vida privada, [...] y no está necesitado del máximo nivel de protección constitucional».

Ahora bien, un celular, está claro que permite desarrollar parte de la esfera de la intimidad, elemento básico e imprescindible a la hora de interpretar la inviolabilidad del domicilio, tal y como se ha dicho en epígrafes anteriores. Por lo tanto, en sí mismo, lo que se está produciendo es una bifurcación del concepto intimidad en el ámbito de la privacidad y de la intimidad en el domicilio, de modo que los dispositivos electrónicos no estarían

⁵⁷ Tal y como se expone en la STC 173/2011, de 7 de noviembre de 2011, FJ 3 (ECLI:ES:TC:2011:173): ante un acceso a la información contenida en tales dispositivos «pueden descubrirse aspectos de la esfera más íntima del ser humano. Es evidente que cuando su titular navega por Internet, participa en foros de conversación o redes sociales, descarga archivos o documentos, realiza operaciones de comercio electrónico, forma parte de grupos de noticias, entre otras posibilidades, está revelando datos acerca de su personalidad, que pueden afectar al núcleo más profundo de su intimidad por referirse a ideologías, creencias religiosas [...].».

⁵⁸ CGPJ. (4 de abril de 2024). *El Tribunal Supremo señala que el precinto por Hacienda de una caja de seguridad bancaria de una empresa no afecta a su derecho a la intimidad*. Consejo General del Poder Judicial. <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Sala-de-Prensa/Archivo-de-notas-de-prensa/El-Tribunal-Supremo-señala-que-el-precinto-por-Hacienda-de-una-caja-de-seguridad-bancaria-de-una-empresa-no-afecta-a-su-derecho-a-la-intimidad>

protegiéndose en el sentido de ser considerados un domicilio sino más bien por lo datos que puede contener. Con ello lo que podemos preguntarnos es, ¿en qué momento podemos considerar que es susceptible de ampararse bajo el 18.2 CE?

Tal y como ha quedado patente en párrafos anteriores, en el momento de su precinto *no* se tomará como referencia dicho artículo, sino que habrá que ceñirse a los requisitos establecidos en el artículo 146 LGT⁵⁹, con lo cual, solamente se podrá considerar una violación del domicilio a efectos constitucionales *en el momento en que se acceda a los datos contenidos en el dispositivo*⁶⁰ (puesto que el elemento que se intenta proteger es el contenido, no el continente). En esta línea, en la propia noticia, el TS expone que «el hecho de no ser domicilio constitucionalmente protegido no quita para que ese recipiente⁶¹ albergue aspectos de la vida privada o intimidad de la persona o, dicho de otra manera, que sirva de soporte para la intimidad».

En síntesis, y siguiendo las líneas asentadas por el TS, no se puede otorgar la consideración *material* de domicilio constitucionalmente protegido a un dispositivo electrónico⁶² pero sí se puede considerar análogo a la hora de ampararlo bajo el paraguas del artículo 18.2 CE⁶³ por cuanto a los requisitos constitucionales para su *intromisión/acceso* en los datos que contenga; todo ello independientemente de que se hallen o no en un domicilio constitucionalmente protegido. No se niega que su precinto (o cualquier otra medida cautelar) no vulnere el derecho a la intimidad personal, pero lo hace en menor grado que su acceso, en este sentido, el TS indica lo siguiente: «por ello, la Sala indica que el precinto de una caja de seguridad *sí* supone una afectación a la intimidad personal, pero que se trata de una invasión

⁵⁹ «Las medidas cautelares serán *proporcionadas y limitadas temporalmente* a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación».

⁶⁰ Tal es la magnitud de la aplicación de las medidas cautelares que, para su levantamiento, el artículo 181.6 RGAT expone que «cuando las medidas cautelares adoptadas se levanten se documentará esta circunstancia en diligencia, que deberá comunicarse al obligado. *La apertura de precintos se efectuará en presencia del obligado tributario, salvo que concurra causa debidamente justificada*».

⁶¹ En este caso, el dispositivo electrónico.

⁶² En sí, el TS lo que hace no es proteger un dispositivo electrónico como si de un domicilio (a efectos de su naturaleza) se tratase sino por contener una serie de datos que no tienen por qué tener trascendencia tributaria, ponderando la inviolabilidad del domicilio junto con el derecho a la intimidad.

⁶³ El FJ 6, apartado 2º de la STS 3978/2023 establece como jurisprudencia: «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».

menos intensa que otras que requerirían la autorización judicial como serían las que afectan al domicilio o a las comunicaciones, o como sería ya *la apertura* de la caja de seguridad».

5. Conclusiones

La primera cuestión de las formuladas en la introducción del presente trabajo de investigación jurisprudencial decía lo siguiente: ¿Hasta qué punto puede extenderse la inviolabilidad del domicilio? Tanto para persona física como jurídica se entiende por domicilio todo lugar delimitado (considerando como tal un recinto cerrado) donde el sujeto se encuentra de manera permanente o esporádica, bajo su propia voluntad y donde desarrolla su esfera más íntima de forma privada. Dicha inviolabilidad no se agota con la mera casa, piso o vivienda que pueda poseer una persona, sino que va mucho más allá. Como se ha ido viendo, puede constituir una violación del mismo tanto la entrada en una caravana, como un hotel, como una segunda residencia o la sede de una persona jurídica.

Una vez delimitado el concepto de domicilio y vista su extensión, en la segunda pregunta se cuestionaba cuáles son los requisitos para autorizar la obtención de información por parte de Hacienda, entendiendo como tal, aquellos que permitan la entrada en un domicilio constitucional. Podemos establecer el origen en la LECrim, artículos 545 y ss, no agotándose en el mismo texto, sino que también hallamos cierta regulación en la LEC, en la LPACAP o en la propia LGT; donde en esta última y de las distintas sentencias analizadas se puede ver que existen dos elementos fundamentales: por un lado, el *consentimiento*, y por otro, y en ausencia del primero, la oportuna *autorización judicial*. El consentimiento, a pesar de que tanto la LPCAP o la LEC hablan del concepto de titular, analizando el resto del ordenamiento jurídico se puede extraer que realmente se trata del interesado del bien –ya actúe el obligado tributario por sí mismo o un representante con plenos poderes, como en el caso de personas jurídicas–. Dicho consentimiento, además, debe estar libre de error, violencia, intimidación o dolo. En caso de no haber consentimiento por parte del titular, la otra forma de poder acceder es a través de las potestades que posee la administración, esto es, mediante autorización judicial.

Como se ha podido ver, actualmente, la obtención de dicha autorización, tanto en el ámbito material como en el formal, está muy limitada y restringida. En este sentido, por lo que hace al aspecto material debe haber una clara evidencia de que se trata de información con trascendencia tributaria; mientras que, el ámbito formal, debe haber unos indicios suficientemente claros y bien fundados, por lo que, no cabría autorizar la entrada por una mera sospecha de posible defraudación y con ello, respondiendo a otra de las cuestiones planteadas en la introducción, tampoco tendría cabida la práctica del “*fishинг tributario*”, puesto que requiere, como se ha anunciado anteriormente, unos indicios suficientemente claros. Para ello,

el juez debe valorar los siguientes elementos: utilidad, finalidad, necesidad y proporcionalidad⁶⁴.

Por último, en alusión a la posible extensión del derecho a la inviolabilidad del domicilio a los dispositivos electrónicos en relación con las medidas cautelares para el aseguramiento de los medios de prueba, tal y como se expresaba en el epígrafe cuatro —*vid supra*— por cuanto se esté ante el *acceso* a la información contenida en los dispositivos sí que se podrán considerar, a efectos del artículo 18.2 CE, amparados constitucionalmente, pudiendo constituir su acceso al mismo, una violación del domicilio constitucional cuando no medie consentimiento o autorización judicial. En este sentido, si bien la norma puede acabar amparando tales supuestos como se ha analizado, resultaría patente mencionar que igual se podría estar topando con una serie de situaciones que no están previstas expresamente por el legislador a las que les está dando cobijo, si más no, de una forma jurisprudencial⁶⁵. Ello lo realiza a través de artículos que no son específicos para dichas conductas, poniéndose de manifiesto una falta de regulación de una serie de derechos a nivel digital que se podrían denominar de *cuarta generación* que, tal y como expone VILLARINO, es «producto de la evolución científica y técnica»⁶⁶ y que «incluyen tanto un nuevo conjunto de derechos vinculados a la biomedicina y la genética por un lado (identidad genética, integridad genética, consentimiento informado en todas las intervenciones relacionadas con la salud...) y a las tecnologías de la información y de la comunicación por otro (el acceso universal a las nuevas tecnologías, la protección de datos personales, etc.)»⁶⁷.

⁶⁴ Que tal y como establece la STS 3286/2019 en su FJ 2: «solo podrá reputarse necesaria y proporcionada si, analizada en concreto a tenor de las circunstancias del caso, reúne esos requisitos, sin que sea posible establecer aquí una doctrina general -y válida para cualesquiera supuestos- sobre la concurrencia de aquellas exigencias.»

⁶⁵ De facto es lo que expone el FJ 2 de la STS 3023/2020, de 1 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3023): «la situación se hace más problemática aún porque la ley, aunque sea ordinaria, no contiene una regulación plena y suficiente del contenido esencial del derecho fundamental, que por lo demás no afecta sólo a las actuaciones de carácter tributario, sino a cualquier intromisión pública -o privada- en el domicilio protegido. El resultado de esta grave carencia normativa es que ahora se configura como un derecho de concreción esencialmente jurisprudencial, con los problemas que tal déficit de regulación comporta»; lo que podría llevar a problemas de contradicción jurisprudencial.

⁶⁶ Villarino Marzo, J. (2017). Cuarta generación de derechos: Reflexiones sobre la libertad de expresión en Internet. *Revista de las Cortes Generales*, (100-101-102), 51. Recuperado el 5 de mayo de 2024, de <https://revista.cortesgenerales.es/rcg/article/download/27/74/>

⁶⁷ Villarino Marzo, J. (2017). Cuarta generación de derechos: Reflexiones sobre la libertad de expresión en Internet. *Revista de las Cortes Generales*, (100-101-102), 55. Recuperado el 5 de mayo de 2024, de <https://revista.cortesgenerales.es/rcg/article/download/27/74/>

6. Sentencias utilizadas

- STC 22/1984, de 17 de febrero de 1984
STC 137/1985, de 17 de octubre de 1985
STC 150/1990, de 4 octubre de 1990
STC 50/1995, de 23 febrero de 1995
STC 173/1996, de 31 octubre de 1996
STC 14/1998, de 22 de enero 1998
STC 69/1999, de 26 de abril de 1999
STC 283/2000, de 27 noviembre de 2000
STC 10/2002, de 17 enero de 2002
STS 921/2007, de 6 noviembre de 2007
STS 2342/2010, de 21 septiembre de 2011
STC 173/2011, de 7 noviembre de 2011
STSJ M 9704/2015, de 22 julio de 2015
STS 1435/2019, de 22 abril de 2019
STS 3286/2019, de 10 octubre de 2019
STS 2222/2020, de 7 julio de 2020
STS 3023/2020, de 1 octubre de 2020
STS 1231/2020, de 1 de octubre de 2020
STS 1041/2022, de 16 de marzo de 2022
STS 2730/2023, de 10 julio de 2023
STS 3978/2023, de 29 septiembre de 2023
STC 149/2023, de 7 de noviembre de 2023
STC 46/2024, de 12 de marzo de 2024

7. Bibliografía

- Alonso, F. (2021). La inviolabilidad del domicilio frente a las actuaciones de la inspección de los tributos: análisis de tres pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo. *Revista española de Derecho Financiero*, (189).
- Calvo, J. (2019). La entrada de la inspección tributaria en la sede de las empresas y en el domicilio constitucional. *Quincena fiscal* (190/2021).
- Castellá, J. M. (2018). *Derecho Constitucional Básico* (p. 479). Huygens Editorial. Recuperado CGPJ. (4 de abril de 2024). *El Tribunal Supremo señala que el precinto por Hacienda de una caja de seguridad bancaria de una empresa no afecta a su derecho a la intimidad.* Consejo General del Poder Judicial. <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Sala-de-Prensa/Archivo-de-notas-de-prensa/El-Tribunal-Supremo-senala-que-el-precinto-por-Hacienda-de-una-caja-de-seguridad-bancaria-de-una-empresa-no-afecta-a-su-derecho-a-la-intimidad>
- Doménech, I. P. (1997). El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional. *Jueces para la democracia* (pp. 69-75). Dialnet. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/174691.pdf>
- Fernández, J. I. (2019). La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo. *Revista Técnica Tributaria* (124). Chrome-extension://efaidnbmnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/42952/la-prohibicion-de-confiscatoriedad-como-limite-al-tributo
- García Calvente, Y. (2021). *Derecho Financiero y Tributario (parte general)* (p. 460). Tecnos.
- García, M. Á. (14 de noviembre de 2023). Luces y sombras de la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre el acceso a un ordenador personal durante el desarrollo de un procedimiento de inspección tributaria (STS 3978/2023, de 29 de septiembre ECLI:ES:TS:2023:3978). *Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/luces-y-sobras-de-la-reciente-doctrina-del-tribunal-supremo-sobre-el-acceso-a-un-ordenador-personal-durante-el-desarrollo-de-un-procedimiento-e-inspeccion-tributaria-sts-3978-2023-de-29-de-septiembre-ecli-es-ts-2023-3978>
- Iberley. (21 de abril de 2022). *El consentimiento del interesado en la entrada y registro en lugar cerrado*. Iberley. <https://www.iberley.es/temas/entrada-registro-lugar-cerrado-caso-delito-flagrante-63136>
- Matía, J. (1997). *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*. McGraw-Hill.

Ruiz, C. (2021). Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido: especial referencia a los dispositivos electrónicos y virtuales. *Revista española de Derecho Financiero* (190).

Villarino Marzo, J. (2017). Cuarta generación de derechos: Reflexiones sobre la libertad de expresión en Internet. *Revista de las Cortes Generales*.
<https://revista.cortesgenerales.es/rcg/article/download/27/74/>