



DERECHO A LA INTIMIDAD Y A LA PRIVACIDAD DEL ENTORNO DIGITAL FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

RIGHT TO PRIVACY AND PRIVACY OF THE DIGITAL ENVIRONMENT
VERSUS THE TAX ADMINISTRATION

Universidad de Córdoba

Ilustrísimo Colegio de Abogados de Córdoba

Curso Académico 2022-2023

MÁSTER DE LA ABOGACÍA

AUTOR: GONZÁLEZ MARTÍNEZ, PEDRO

DIRECTORA: BUENO GALLARDO, ESTHER

ANEXO III

TRABAJO FIN DE MÁSTER EN ABOGACÍA

Universidad de Córdoba / ICA-CÓRDOBA (Escuela de Práctica Jurídica)

CURSO ACADÉMICO 2022/23	
CONVOCATORIA (marque con una X la opción que proceda):	
Enero 2023	X
Septiembre 2023	
TÍTULO (indique la materia objeto del supuesto práctico/dictamen objeto del TFM):	
DERECHO A LA INTIMIDAD Y A LA PRIVACIDAD DEL ENTORNO DIGITAL FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	
ESTUDIANTE	
D. PEDRO GONZÁLEZ MARTÍNEZ	
DIRECTOR/A	
D ^a ESTHER BUENO GALLARDO	

Fecha: 11/12/2022

V^oB^o Directora

El estudiante

D^a ESTHER BUENO GALLARDO

D. PEDRO GONZÁLEZ MARTÍNEZ

ANEXO IV

DECLARACION JURADA DE AUTORÍA Y NO PLAGIO

D. PEDRO GONZÁLEZ MARTÍNEZ, estudiante del Máster Universitario en Abogacía impartido conjuntamente por la Universidad de Córdoba y el Ilustre Colegio de Abogados de Córdoba (EPJ), curso académico 2022/2023, como autor/a del Trabajo Fin de Máster titulado:

DERECHO A LA INTIMIDAD Y A LA PRIVACIDAD DEL ENTORNO DIGITAL FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

DECLARA EXPRESAMENTE Y BAJO SU EXCLUSIVA RESPONSABILIDAD:

- 1.- Que el Trabajo Fin de Máster presentado **es en su integridad de su autoría y ha sido elaborado específicamente** para la superación de la asignatura “*Trabajo Fin de Máster*” (Máster en Abogacía) correspondiente al Plan de Estudios.
- 2.- Que el Trabajo Fin de Máster presentado **es original**, esto es, que no copia ni emplea ideas o citas integrales incluidas en las obras de otros autores -ya sea en formato papel o electrónico- sin mencionar de forma clara y expresa su origen, tanto en el cuerpo del texto como en las notas a pie incluidas en el documento.
- 3.- Que es plenamente consciente de que la no observancia de los extremos anteriores podrá dar lugar a la imposición de las sanciones disciplinarias o de otro tipo que correspondan.

En Córdoba, a 11 de diciembre de 2022

Fdo.:

“La regla del Derecho es una línea de conducta que se impone a los individuos que viven en una sociedad, regla cuyo respeto es considerado en un momento dado, por un grupo social, como la garantía del interés común y cuya violación trae la reacción colectiva contra el autor de la violación”

Nicolás León Duguit (1859-1928)

Jurista francés especializado en Derecho Público.

DERECHO A LA INTIMIDAD Y A LA PRIVACIDAD DEL ENTORNO DIGITAL FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1.- INTRODUCCIÓN.....	3
2.- CONFLICTO Y OBJETO DEL DICTAMEN.....	9
3.- ANTECEDENTES.....	11
3.1. Delimitación conceptual del derecho a la intimidad personal y familiar.....	11
3.2. Titularidad del derecho a la intimidad personal y familiar.....	17
3.3. Facultades y límites de la Administración Tributaria en el seno de un procedimiento inspector.....	22
3.4. Requisitos imprescindibles de una actuación administrativa para lograr la legitimidad de la intromisión en el derecho a la intimidad.....	30
4.- CUESTIONES JURÍDICAS A RESOLVER Y FUNDAMENTOS JURÍDICOS, DOCTRINALES Y JURISPRUDENCIALES.....	43
4.1. Intimidad económica: la trascendencia tributaria de la información y su afección al derecho a la intimidad.....	43
4.2. Extensión del concepto de domicilio constitucionalmente protegido a soportes electrónicos y repositorios o dispositivos digitales.....	50
4.3. Acceso a soportes electrónicos de los obligados tributarios y posible vulneración del derecho a la intimidad.....	58

4.4. Contenido de la autorización del artículo 18.2 de la CE y su posible extensión a soportes y dispositivos digitales que no son considerados domicilio constitucionalmente protegido.....	67
5.- CONCLUSIONES.....	75
6.- BIBLIOGRAFÍA.....	80
7.- ÍNDICE JURISPRUDENCIAL.....	87

**DERECHO A LA INTIMIDAD Y A
LA PRIVACIDAD DEL ENTORNO
DIGITAL FRENTE A LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

1. INTRODUCCIÓN

Desde la aprobación de la actual Ley General Tributaria (en lo sucesivo LGT) en el año 2003 y su consecuente entrada en vigor en el año 2004 se ha promovido un mayor perfeccionamiento y depuración técnica en la configuración de numerosos tributos orientados a conseguir una mayor justicia social a través de la colaboración de los obligados tributarios. En este sentido, a lo largo de los años ha habido un incremento de potestades, poderes y facultades de la Administración Tributaria otorgadas por nuestro ordenamiento jurídico así como la conformación extendida de un conjunto de derechos y obligaciones¹ de los obligados tributarios. La actual LGT ha pretendido reforzar las garantías jurídicas del administrado, en cuanto contribuyente, en sus continuas relaciones con la Administración Tributaria. Sin embargo, este proceso de compilación de derechos, garantías y defensa del administrado no puede ser opuesto a la necesidad por parte de la Administración Tributaria de indagar en el conocimiento de la verdadera situación fiscal o posibilidades de cada uno de los obligados tributarios en orden a la distribución de las cargas fiscales. En definitiva, no puede haber mayor garantía individual que un reparto justo de los tributos.²

Desde este punto de vista, la Administración Tributaria, con este conjunto de facultades y potestades³ a las que hemos hecho mención, solicita cada vez más

¹ Un claro ejemplo de configuración legal de los derechos de los obligados tributarios lo encontramos en el artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual se refiere a los derechos y garantías de los obligados tributarios. De esta misma forma, se pueden apreciar diversas menciones a lo largo de dicho texto legal relativas a las numerosas obligaciones de los obligados tributarios, tales como las descritas en el artículo 99 de la mencionada Ley en conexión al desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios: “1. En el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en los apartados siguientes”.

² S. PARRA DE MAS (1965) “*Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal*”. XII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid. Cit., pág. 581.

³ Unas de las principales potestades de la Administración Tributaria es por un lado, la comprobación y determinación de los hechos relevantes para la liquidación de un tributo y, su caso, para la regularización tributaria del obligado (Véase en los artículos 141 y ss. de la LGT). Por otro lado, encontramos la potestad sancionadora de la Administración Tributaria encaminada a imponer sanciones cuando se han cometido infracciones por los obligados tributarios (Véase en los artículos 178 y ss. de la LGT), junto con la potestad de gestión tributaria destinada a la aplicación de los tributos (Véase en los artículos 83 y ss. y 117 y ss. de la LGT) y recaudación destinada al cobro de dichos tributos (Véase en los artículos 160 y ss. de la LGT).

una mayor cantidad de información a los obligados tributarios con el primordial objetivo de conocer su situación económica real y cumplir así con el deber constitucional establecido en el artículo 31 de nuestra Carta Magna. Frente a ese abanico de potestades y facultades que posee la Administración Tributaria, la Constitución Española establece una serie de derechos fundamentales e instituye un conjunto de principios para la elaboración y aplicación del sistema tributario ya que toda esa información que los obligados tributarios ponen a disposición de la Administración debe estar protegida por un marco jurídico lo suficientemente riguroso y garantista para evitar afectar derechos fundamentales en el tratamiento de dicha información, tales como el derecho a la intimidad de los obligados tributarios instituido en el artículo 18.1 de nuestra Norma Suprema⁴.

En concreto, derechos como el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución Española o el derecho a la intimidad o inviolabilidad del domicilio consagrados en el artículo 18 de la misma, así como el conocido artículo 24 dedicado a la garantía de una tutela judicial efectiva, en su apartado primero, entre otros, son los derechos fundamentales vinculados al ámbito fiscal que más han sido invocados por los obligados tributarios como consecuencia de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración en los diversos procedimientos tributarios existentes. Este tipo de derechos fundamentales se encuentran protegidos por una doble vía procesal. Por un lado, la constituida por el empleo de un procedimiento preferente y sumario ante los tribunales ordinarios recogido en el artículo 53 de la Constitución Española y por otro lado, en su caso, la relativa a una defensa a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional⁵.

Dentro de ese marco jurídico riguroso que hemos mencionado con carácter previo, el propio artículo 34 de la LGT dispone que los obligados tributarios poseen el derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria, que sólo podrán

⁴ En este sentido, encontramos lo dispuesto en el artículo 18 de la Constitución Española: “1. Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”.

⁵ CASAS AGUDO, D. (2018) “*Derechos fundamentales de especial incidencia en materia fiscal y articulación de las vías de su protección jurisdiccional*”. Revista Técnica Tributaria, nº. 122 julio-septiembre, AEDAF.

ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes. Es decir, en este caso el ordenamiento jurídico prima el principio de legalidad y defensa de los derechos de los contribuyentes, como es en su caso el derecho a la intimidad, entre otros, y únicamente se podrá ceder esta información a terceros en los términos dispuestos por el ordenamiento jurídico. La denominada protección de datos, que es lo que en rigor estamos tratando, constituye una expresión utilizada para designar el régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración tributaria frente a su revelación a terceros y uso desviado de la misma⁶. En este sentido, se puede establecer que la protección de datos entraña en sí dos consecuencias jurídicas; por un lado, supone la consagración de la reserva o confidencialidad de toda información obtenida por la Administración tributaria⁷ de forma que no puede ser revelada a terceros⁸; por otro lado, el secreto impide que la información en poder de la Administración tributaria pueda ser usada para fines diferentes de los estrictamente tributarios. Junto a ello, encontramos el derecho a la intimidad que, como bien definiremos con carácter posterior, supone principalmente y a grandes rasgos, la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás, necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana.

⁶ SÁNCHEZ SERRANO, L. (1987) “*Comentarios al artículo 112 LGT*” Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, Edersa, Madrid. Cit., pág. 214.

⁷ La mayoría de la doctrina se pronuncia por el carácter omnicompreensivo del secreto tributario, a pesar de que la información obtenida por la Administración Tributaria no tenga carácter confidencial (RUIZ GARCÍA, J. R. (1991) “*Comentario al artículo 113 LGT*”. Comentarios a la LGT y líneas para su reforma, vol. 2, IEF, Madrid. Cit., págs. 1445-1446; RUIZ GARCÍA, J. R. (1988) “*Secreto Bancario y Hacienda Pública*”, Civitas, Madrid. Cit., pág. 168, nota 5). Asimismo, las legislaciones española (antiguo art. 113 LGT-1963 y art. 95 LGT-2004), alemana (párrafo 30 de la Ordenanza tributaria (AO)), francesa, holandesa y británica siguen esta concepción (Véase en este sentido los informes nacionales en IFA, Protection of Confidential Information in tax matters, CDFI, vol. LXXVib, Kluwer, The Hague, 1991).

⁸ Por terceros se viene entendiendo toda persona distinta del contribuyente o su representante debidamente acreditado y la propia Administración fiscal que, en ejercicio de sus funciones, obtuvo la información. No obstante, algunas legislaciones extranjeras, como la norteamericana, la alemana y la francesa, permiten, de forma expresa, revelar la información a otras personas —como expertos independientes y peritos— ajenos a la Administración Tributaria pero que colaboran con ella, obligándolas a guardar secreto sobre la información que conozcan en el marco de dicha relación. LUCAS DURÁN, M. (1998) “*Secreto fiscal y Constitución*”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Abril. Cit., pág. 34.

Por otro lado, esta obligación de informar a la Administración tributaria de la verdadera situación económica de los contribuyentes no puede, en ningún caso, traspasar los límites constitucionalmente recogidos en el artículo 18 de la Constitución, que como bien hemos mencionado con carácter previo, son unos de los más demandados en los procedimientos de carácter tributario. Estos derechos se contemplan a su vez en el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH), cuyo artículo 8 prevé en su apartado primero, que toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia, y en su apartado segundo que, no podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás. Estos límites se recogen a su vez, en el artículo 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), cuando dispone que toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones. Por ello, una intervención o exigencia desmedida de las obligaciones formales por parte de la Administración puede suponer una intromisión ilegítima en el derecho a la intimidad o vulnerar el juicio de proporcionalidad⁹, como veremos con posterioridad.

Desde este punto de vista, resulta no tan inusual que la Administración Tributaria realice actuaciones¹⁰ de inspección o recaudación y durante las mismas

⁹ HURTADO GONZÁLEZ refiere la graduación que hace el Tribunal Constitucional alemán en la protección de la esfera privada en dos zonas: la que protege el ámbito más íntimo que afecta a la dignidad de la persona, y el ámbito secreto en el que pueden entrar los poderes públicos para la consecución de un determinado fin público. El Tribunal Constitucional Español mantiene una posición similar: un contenido esencial en el que no puede entrar el Fisco, y un segundo contenido donde están los “datos económicos”, en el que no pueden entrar los particulares ni otros sujetos de Derecho Público, pero sí la Administración Tributaria. HURTADO GONZÁLEZ, J. F. (2001) “*El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*”. Lex Nova. Cit., pág. 270.

¹⁰ Aunque las Memorias de la AEAT no aluden a las actuaciones administrativas en procedimientos de inspección o recaudación que puedan incidir en ámbitos especialmente protegidos en concreto por el artículo 18 de la Constitución Española, ni siquiera revelan cuántas de estas actuaciones se realizan al año, los sucesivos planes de control tributario publicados por la AEAT sí que vienen a demostrar el llamativo interés administrativo por llevarlas a cabo. Véase la Resolución de 19 de Enero de 2021, de la Dirección

acceda a bienes, documentos en soporte papel, ordenadores o, incluso, a la información archivada en un servidor informático o en la “nube”¹¹. Por ello, dada la gran variedad y cantidad de información que se pone a disposición de la Administración es evidente que la cuestión que hay que resolver en relación a la afectación o no del derecho fundamental a la intimidad, por ejemplo, es dilucidar si la información que se otorga se encuentra amparada en el artículo 18.1 de la Constitución Española, y de ser así, si la intervención o intromisión llevada a cabo por la Administración Tributaria ha sido legítima o no¹².

De esta manera, es evidente que la puesta en práctica de tan amplias y diversas potestades y facultades de la Administración, como hemos hecho mención con carácter previo, puede incidir o afectar a varios derechos fundamentales. Queremos resaltar con ello que su condición de derechos fundamentales los sitúa en una posición preferente en el ordenamiento jurídico¹³, y la aplicación inexcusable del principio *favor libertatis*¹⁴ debe presidir cualquier decisión judicial o actuación

General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021 (BOE nº. 2, 1-2-2021).

¹¹ Es un término que se utiliza para describir una red mundial de servidores, cada uno con una función única. La nube no es una entidad física, sino una red enorme de servidores remotos de todo el mundo que están conectados para funcionar como un único ecosistema. Estos servidores están diseñados para almacenar y administrar datos, ejecutar aplicaciones o entregar contenido o servicios, como *streaming* de vídeos, correo web, software de ofimática o medios sociales. En lugar de acceder a archivos y datos desde un equipo personal o local, accede a ellos en línea desde cualquier dispositivo conectado a Internet, es decir, la información está disponible dondequiera que vaya y siempre que la necesite.

¹² En este sentido, podemos traer a colación el Auto del Tribunal Supremo 232/2020, de 16 de enero de 2020, Recurso de casación nº. 6718/2019, en su fundamento de derecho nº. 3 en el que dispone que: “El abogado del Estado, en representación de la AEAT, solicitó que por el Juzgado se otorgara autorización judicial de entrada en domicilio (...). En particular, se solicitaba el acceso a los archivos informáticos en cualquier tipo de soporte o equipo electrónico fijo o móvil, incluidos los correos electrónicos enviados y recibidos; acceso a las copias de seguridad de los soportes informáticos; el acceso a los registros y soportes en papel de la operativa de la empresa (...), todo ello con el fin de obtener y extraer la información de relevancia tributaria”. (ECLI:ES:TS:2020:231A).

¹³ La STC 171/1997 de 14 de octubre de 1997 (RTC 1997,171), en su FJ nº. 3 (ECLI:ES:TC:1997:171), ensalzó el papel del juez en la autorización de entradas domiciliarias, “dada la posición preferente que corresponde a los derechos fundamentales dentro del ordenamiento jurídico, según reconoce el artículo 10.1 de la C.E.”. Según la STC 239/1999, de 20 de diciembre de 1999 (RTC 1999, 239), en su FJ nº. 4 (ECLI:ES:TC:1999:233), la prohibición de valorar en juicio pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, “dada su posición preferente en el Estado democrático y social de Derecho y su cualidad de derechos inviolables inherentes a la persona, que impone la inexcusable necesidad de tutelarlos en todo caso, provoca la radical nulidad de todo acto jurídico contrario a los mismos.

¹⁴ El principio *Favor Libertatis* es uno de los principios fundamentales de la Interpretación que se relaciona con los derechos de la persona humana, su libertad, dignidad e igualdad. De acuerdo con este principio, los

administrativa que les afecte, hasta el punto de que en caso de duda razonable entre el deber de informar y el derecho fundamental, se debe optar por la protección del derecho fundamental¹⁵.

En definitiva, resulta importante conocer el grado de concreción que tienen que observar las solicitudes que la Administración Tributaria traslada al Juez cuando intrínsecamente comporten una intromisión en los derechos fundamentales, así como el alcance y extensión de la correspondiente autorización judicial *ex ante* o con posterioridad a la actuación administrativa. De esta forma, el artículo 18 de la Constitución, en sus apartados segundo y tercero, protege el derecho a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones, y en ambos casos limita su contenido, atribuyéndole al Juez una función constitucional de especial trascendencia. Sin embargo, desde el punto de vista literal del texto constitucional, no se exige dicha intervención judicial cuando el citado precepto alude a la protección del derecho a la intimidad en sus diversas vertientes.

Es por ello que es preciso preguntarse si en el seno de un procedimiento inspector existe la necesidad de una autorización judicial cuando haya una intromisión en el derecho a la intimidad de los obligados tributarios. Dada la insuficiente regulación legal respecto a la intervención judicial en el ámbito tributario en relación a dicha materia y la necesidad de extraer conclusiones de la doctrina y jurisprudencia fijada por las diversas sentencias del Tribunal Supremo, es por ello por lo que se realiza este trabajo.

derechos fundamentales deben interpretarse del modo más extenso posible. En otros términos, debe interpretarse ampliamente bajo el margen de la libertad y restrictivamente todo lo que la limite.

¹⁵ LOZANO SERRANO, C. (2015) “*El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación*”. Quincena Fiscal, n.º. 8 (BIB 2015, 1254).

2. CONFLICTO Y OBJETO DEL DICTAMEN

La Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] en Murcia inició un procedimiento inspector a don José Augusto y a otras personas y entidades respecto de las cuales éste actuaba como representante, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2014 a 2017. El día 30 de junio de 2020, en el transcurso de una de las comparecencias de don José Augusto a las oficinas de la Inspección, los actuarios, considerando que no se había dado respuesta o se había realizado una aportación incompleta de la documentación previamente requerida, solicitaron a don José Augusto que permitiera a la Unidad de Auditoría Informática proceder a realizar una copia del portátil que portaba y que consultaba de forma frecuente en las visitas a la inspección, para el examen posterior de la información con transcendencia tributaria contenida en el mismo¹⁶.

En el presente caso, la actuación administrativa para la que se solicitó la autorización judicial no consistía, propiamente, en la entrada y registro de un domicilio constitucionalmente protegido, sino en el acceso y tratamiento de la información copiada en un disco duro precintado, en virtud de una medida cautelar, y procedente del ordenador portátil del obligado tributario que portaba al comparecer en las oficinas administrativas. Sin embargo, no puede desconocerse que, en la actualidad, los equipos electrónicos de tratamiento de la información (ordenadores, teléfonos, tabletas, memorias, etc.) son fácilmente portables y permiten tratar gran cantidad de datos de muy diversa naturaleza de modo que, pudiendo no encontrarse eventualmente amparados en la esfera protectora que otorga el derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE), el acceso por terceros a su contenido, en todo caso, puede impactar significativamente en otros derechos fundamentales cuyo fundamento constitucional es semejante -la protección de la vida privada e íntima de las personas-, tales como el derecho a la intimidad o el derecho al secreto de las comunicaciones reconocidos en los apartados 1 y 3 del artículo 18 CE, respectivamente¹⁷.

¹⁶ ATS 5762/2022 de 20 de abril de 2022. Nº recurso 4542/2021 (ECLI:ES:TS:2022:5762A).

¹⁷ STC 173/2011 de 7 de noviembre de 2011, FJ nº. 3 (ECLI:ES:TC:2011:173).

En este sentido, se pide nuestra opinión en Derecho sobre la legitimidad de la actuación administrativa y su posible afectación del derecho a la intimidad de nuestro cliente. En particular, se nos solicita:

1. Determinar, por un lado, qué garantías o derechos resultan afectados en aquellos casos en los que los órganos de inspección de la Administración tributaria proceden, en el marco de un procedimiento inspector, al acceso de dispositivos o soportes electrónicos físicos de los obligados tributarios, tales como ordenadores o iPads, o virtuales, como puede ser la conocida “nube”.
2. Y, por otro lado, es preciso determinar qué requisitos deben cumplir los órganos de inspección de la Administración tributaria para que en el seno de un procedimiento inspector, la injerencia o actuación llevada a cabo por estos sea considerada legítima y conforme a derecho.

3. ANTECEDENTES

3.1. Delimitación conceptual del derecho a la intimidad personal y familiar

Para comenzar este dictamen, es preciso llevar a cabo un análisis del carácter conceptual del derecho fundamental a la intimidad con el principal objetivo de adentrarnos en el conocimiento profundo del mismo desde un punto de vista técnico. Una vez ahondemos en la concepción del mismo, podremos entender la envergadura del derecho ante el que nos encontramos y su especial importancia en el ámbito tributario, en concreto, en el seno de un procedimiento de inspección tributaria.

Pues bien, el derecho a la intimidad se encuentra recogido en el artículo 18.1 de nuestra Constitución Española¹⁸ en el que se garantizan tres derechos distintos: el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y por último el derecho a la propia imagen, todos ellos autónomos e independientes unos de otros¹⁹. Ello pone de manifiesto por ende, que la apreciación de la vulneración del derecho a la imagen por ejemplo, no impedirá en su caso, la apreciación de la vulneración de las eventuales lesiones del derecho a la intimidad o al honor que a través de la imagen se hayan podido causar, pues, desde la perspectiva constitucional, el desvalor de la acción no es el mismo cuando los hechos realizados sólo pueden considerarse lesivos del derecho a la imagen que cuando, además, a través de la imagen puede vulnerarse también el derecho al honor o a la intimidad, o ambos

¹⁸A tenor de lo dispuesto en el artículo 18.1 de la Constitución Española, se pueden observar los tres derechos que se garantizan: “Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”.

¹⁹ STC 14/2003 de 28 de enero de 2003, FJ nº. 4 (ECLI:ES:TC:2003:14): “Delimitadas en los términos expuestos las posiciones de las partes, ha de traerse a colación la doctrina de este Tribunal, según la cual los derechos al honor, a la intimidad personal y a la propia imagen, reconocidos en el art. 18.1 CE, a pesar de su estrecha relación en tanto que derechos de la personalidad, derivados de la dignidad humana y dirigidos a la protección del patrimonio moral de las personas, tienen, no obstante, un contenido propio y específico. Como hemos declarado en la última de las Sentencias citadas, el carácter autónomo de los derechos del art. 18.1 CE supone que ninguno de ellos tiene respecto de los demás la consideración de derecho genérico que pueda subsumirse en los otros dos derechos fundamentales que prevé este precepto constitucional, pues la especificidad de cada uno de estos derechos impide considerar subsumido en alguno de ellos las vulneraciones de los otros derechos que puedan ocasionarse a través de una imagen que muestre, además de los rasgos físicos que permiten la identificación de la persona, aspectos de su vida privada, partes íntimas de su cuerpo o que se la represente en una situación que pueda hacer desmerecer su buen nombre o su propia estima”.

derechos conjuntamente²⁰.

El derecho a la intimidad como tal no se presenta en las Constituciones europeas anteriores a la Constitución Española actual y a su vez, en las declaraciones internacionales de derechos surgidas tras la Segunda Guerra Mundial aparece este derecho a través de expresiones amplias y de alcance general²¹ como el “*derecho a la vida privada*”²². Ante toda esta dificultad terminológica para definir el derecho a la intimidad personal y familiar y su contenido esencial, y ante la ausencia de un concepto constitucional o legal de dicho derecho²³, finalmente el Tribunal Constitucional ha ido concretando a lo largo del tiempo el ámbito del mismo. No obstante, se trata de un concepto jurídico indeterminado que evoluciona a la par que la sociedad, por lo que definirlo de forma exacta no es tarea fácil y exenta de polémicas²⁴. Además, el derecho a la intimidad no es un derecho absoluto, sino que se encuentra delimitado por los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos, por lo que en aquellos casos en los que, a pesar de producirse una intromisión en dicho derecho, a la hora de ponderar los bienes jurídicos protegidos, este deberá ceder y por ende no se producirá ninguna vulneración del artículo 18.1 de la Constitución Española. Hoy en día, tanto en la doctrina, como en la

²⁰ STC 83/2002 de 22 de abril de 2002, FJ n.º 4 (ECLI:ES:TC:2002:83).

²¹ Así lo encontramos en el artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos: “Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su *vida privada*, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques”. Lo mismo ocurre en el artículo 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos: “1. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su *vida privada*, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación. 2. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques”. Por otro lado, encontramos el artículo 8.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el que se establece: “1. Toda persona tiene derecho al respeto de su *vida privada* y familiar, de su domicilio y de su correspondencia”. Y, por último, encontramos el caso de la Convención de Derechos del Niño, de 1989, cuyo artículo 16.1 afirma: “Ningún niño será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia ni de ataques ilegales a su honra y a su reputación”.

²² CASAS BAAMONDE, M.E. & RODRÍGUEZ PIÑERO Y BRAVO FERRER, M. (2018) “*Comentarios a la Constitución Española*”. Tomo I, Madrid. Cit., pág. 519.

²³ El artículo 18 de la Constitución se limita a garantizar dicho derecho sin más y la Ley Orgánica 1/1982 de 5 de Mayo de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, como veremos con posterioridad, únicamente precisa las actuaciones que deben considerarse ilegítimas.

²⁴ STC 171/1990 de 12 de noviembre de 1990, FJ n.º 4 (ECLI:ES:TC:1990:171): “Intimidad y honor son realidades intangibles cuya extensión viene determinada en cada sociedad y en cada momento histórico, cuyo núcleo esencial en sociedades pluralistas ideológicamente heterogéneas deben determinar los órganos del Poder Judicial. Esta delimitación de los hechos y de sus efectos es el punto de partida para el juicio de este Tribunal”.

jurisprudencia constitucional se ha admitido que no existen derechos ilimitados o absolutos²⁵, sino que todo derecho tiene sus límites. La doctrina ha defendido la existencia de límites internos de los derechos y libertades, entendiendo por tales aquellos que derivan del propio concepto del derecho y de las facultades que de él derivan, bien determinados legalmente o por la propia Constitución, y límites externos, derivados no del propio concepto del derecho o libertad, pero necesarios para proteger este propio concepto o bienes protegidos constitucionalmente²⁶.

Como bien se puede observar, el derecho a la intimidad se encuentra compuesto por dos dimensiones claramente diferenciadas: por un lado, la dimensión personal y por otro lado la dimensión familiar. En primer lugar, respecto de la dimensión personal de nuestro derecho a la intimidad del artículo 18 de la Constitución, el Tribunal Constitucional ha vinculado la misma con la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás, necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana.

De este modo, se confiere a la persona el poder jurídico de imponer a terceros el deber de abstenerse de toda intromisión en la esfera íntima y la prohibición de hacer uso de lo así conocido pues corresponde a cada persona acotar el ámbito de intimidad personal y familiar que reserva al conocimiento ajeno²⁷. En este sentido, el propio Tribunal Constitucional entiende que el derecho a la intimidad no garantiza, pues, una intimidad determinada sino el derecho a poseerla, disponiendo a este fin, como hemos hecho mención previamente, de un poder jurídico sobre la publicidad de la información relativa al círculo reservado de su persona y su familia²⁸, con independencia del contenido de aquello

²⁵ STC 89/2006 de 27 de marzo de 2006, FJ n.º. 3 (ECLI:ES:TC:2006:89): “El derecho a la intimidad personal no es un derecho absoluto como no lo es ninguno de los derechos fundamentales, pudiendo ceder ante intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el recorte que aquél haya de experimentar se revele como necesario para lograr un fin constitucionalmente legítimo, proporcionado para alcanzarlo y, en todo caso, respetuoso con el contenido esencial del derecho”.

²⁶ GOIG MARTÍNEZ, J.M. (2006) “*El sistema constitucional de derechos y libertades según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*” Madrid. Cit., pág. 36.

²⁷ STC 196/2006 de 3 de julio de 2006, FJ n.º. 5 (ECLI:ES:TC:2006:196).

²⁸ STS 438/2011 de 18 de febrero de 2011, Fundamento de derecho n.º. 3 (ECLI:ES:TS:2011:438): “El reconocimiento del derecho a la intimidad personal y familiar tiene por objeto garantizar al individuo un ámbito reservado de su vida, vinculado con el respeto de su dignidad como persona, frente a su divulgación por terceros y a la publicidad no querida, frente a la acción y el conocimiento de los demás, sean estos

que se desea mantener al abrigo del conocimiento público²⁹. Digamos que de esta definición podemos destacar dos aspectos fundamentales de dicho derecho: el aspecto material y el aspecto jurídico. De esta forma, entendemos el aspecto material como aquellas zonas corporales, espacios, estados psíquicos y anímicos, situaciones personal o, en fin, datos o informaciones que pueden ser calificados como íntimos. Y por último, el aspecto jurídico implica como veremos con posterioridad, el haz de facultades o poderes jurídicos que el derecho confiere a su titular³⁰.

De esta forma, se puede decir que el derecho a la intimidad se vincula a la esfera más reservada de las personas, al ámbito que éstas siempre preservan de las miradas ajenas, aquél que desea mantenerse oculto a los demás por pertenecer a su esfera más privada vinculada con la dignidad³¹ y el libre desarrollo de la personalidad³² y que por lo tanto, se constituye como un principio y valor objetivo del ordenamiento, que amerita no sólo su reconocimiento sino también su garantía y protección por parte del Estado³³. La mayor parte de la doctrina tributarista que se ha ocupado del estudio y análisis de esta garantía constitucional, parten de una concepción de la misma en su vertiente de libertad negativa, es decir, como la facultad de preservar del conocimiento ajeno, ya sea de los

poderes públicos o personas particulares, de suerte que atribuye a su titular el poder de resguardar ese ámbito reservado, no solo personal sino también familiar, evitando así las intromisiones arbitrarias en la vida privada, censuradas por el artículo 12 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos”.

²⁹ STC 176/2013 de 21 de octubre de 2013, FJ nº. 7 (ECLI:ES:TC:2013:176).

³⁰ BUENO GALLARDO, E. (2009) “*La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*”. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid. Cit., pág. 29.

³¹ STC 66/2022 de 2 de junio de 2022, FJ nº. 4 (ECLI:ES:TC:2022:66): “Este tribunal ha declarado que nuestra Constitución ha elevado a valor jurídico fundamental la dignidad de la persona, como germen o núcleo de unos derechos que le son inherentes y vinculada íntimamente con el libre desarrollo de la personalidad (art. 10.1 CE); así, la dignidad es un valor espiritual y moral inherente a la persona, que se manifiesta singularmente en la autodeterminación consciente y responsable de la propia vida y que lleva consigo la pretensión al respeto por parte de los demás. La dignidad de la persona y el libre desarrollo de la personalidad suponen la base de nuestro sistema de derechos fundamentales”.

³² STC 99/2002 de 6 de mayo de 2002, FJ nº. 6 (ECLI:ES:TC:2002:6): ” Esto es debido a que el recurso de amparo está ordenado a tutelar derechos fundamentales y libertades públicas estrictamente vinculados a la propia personalidad, y muchos de ellos derivados de la dignidad de la persona que reconoce el art. 10.1 CE por estar ligados a la existencia misma del individuo, entre los cuales se encuentra, sin duda y como tantas veces hemos dicho, el derecho a la intimidad personal y familiar reconocido en el art. 18.1 CE. El derecho a la intimidad personal se configura como un derecho fundamental estrictamente vinculado a la propia personalidad y que deriva, sin ningún género de dudas, de la dignidad de la persona que el art. 10.1 CE reconoce”.

³³ SERRANO OLIVARES, R. (2001) “*El derecho a la intimidad como derecho de autonomía personal en la relación laboral*”. Revista española de derecho del trabajo, nº. 103. Cit., pág. 108.

poderes públicos o de los particulares, aquellos ámbitos, datos o informaciones que merecen la calificación de íntimos desde una perspectiva constitucional, incluidos los datos o informaciones con trascendencia tributaria frente al Fisco³⁴.

El escaso éxito del derecho a la intimidad como límite oponible frente a las potestades de obtención de información tributaria amparadas en el artículo 31 de nuestra Carta Magna, viene dado por la delimitación estricta del concepto de intimidad³⁵ que resulta protegida constitucionalmente³⁶. En nuestra opinión, la intimidad como derecho subjetivo implica dos facultades básicas. La primera supone la posibilidad de excluir del conocimiento de terceros aquellos actos, hechos o ámbitos reservados a nuestra propia persona, en los cuales desarrollamos libremente nuestra personalidad. La segunda, supone la posibilidad de controlar qué aspectos de nuestra privacidad o intimidad pueden ser objeto de conocimiento por parte de los demás, así como la forma en que la misma es expuesta y los límites de dicha exposición, ya que en tanto titulares del derecho, somos los autorizados a establecer qué se difunde o hace de conocimiento de terceros y qué no. Es decir, la intimidad pasa a ser concebida como un bien jurídico que se relaciona con la libertad de acción del sujeto, con las facultades positivas de actuación para controlar la información relativa a su persona y su familia en el ámbito público.

En esta situación en la que nos encontramos, debemos preguntarnos si toda intromisión en el derecho a la intimidad de un obligado tributario adolece de un carácter

³⁴ STS 1749/2016, 13 de julio de 2016, Fundamento de derecho nº. 2 (ECLI:ES:TS:2016:1749): “Requerir a un colegio privado las facturas emitidas al padre por los gastos de enseñanza, manutención y actividades extraescolares y la remisión de dichas facturas a la Administración Tributaria no supone vulneración de los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal. En dichas facturas solamente se expresaba el concepto genérico y el importe a satisfacer. Son datos de relevancia tributaria. Como, según la doctrina del Tribunal Constitucional y la jurisprudencia de esta Sala, la solicitud y obtención por la Administración Tributaria de información relevante a fines fiscales desprovista de cualquier otra referencia no es lesiva del derecho a la intimidad, la sentencia descarta que se haya vulnerado en este caso.

³⁵ Ello se deriva de la exigencia del artículo 93.5 de la LGT cuando establece que 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. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

³⁶ SESMA SÁNCHEZ, B. (2001) “*La obtención de información tributaria*”. Edición Aranzadi-Aedaf. Cit., pág. 185.

ilegítimo. Pues bien, la respuesta es evidente que no³⁷, y en este sentido, la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen precisa con un listado bastante amplio en su artículo séptimo qué intromisiones se reputan como legítimas³⁸. A su vez, lo mismo lleva a cabo en su artículo segundo aclarando cuándo una intromisión en dicho derecho fundamental no se considera ilegítima³⁹. Todos los supuestos numerados en este precepto tienen un elemento común, y es que los hechos revelados, a pesar de suponer una intromisión ilegítima en el derecho a la intimidad de la persona afectada, son ciertos, porque si no lo fueran afectarían al derecho al honor.

En este sentido, como hemos adelantado con anterioridad, el derecho a la intimidad posee una segunda dimensión, que es la dimensión familiar. El propio Tribunal Constitucional ha precisado que el derecho a la intimidad se extiende no sólo a los aspectos de la vida propia personal, sino también a determinados aspectos de otras personas con las que se guarde una personal y estrecha vinculación de índole familiar, caso de los cónyuges⁴⁰ o los hijos⁴¹, aspectos que, por esa relación o vínculo familiar, inciden en la

³⁷ En la propia exposición de motivos de la Ley Orgánica 1/1982 se establece que los derechos protegidos en la ley no pueden considerarse absolutamente ilimitados. En primer lugar, los imperativos del interés público pueden hacer que por ley se autoricen expresamente determinadas entradas en el ámbito de la intimidad, que no podrán ser reputadas como ilegítimas. Existen casos en que tales injerencias o intromisiones no pueden considerarse ilegítimas en virtud de razones de interés público que imponen una limitación de los derechos individuales, como son los indicados en el artículo octavo de la ley.

³⁸ Se consideran intromisiones ilegítimas a efectos del artículo 7 de la Ley Orgánica 1/1982 tales como el emplazamiento en cualquier lugar de aparatos de escucha, de filmación, de dispositivos ópticos o de cualquier otro medio apto para grabar o reproducir la vida íntima de las personas, la revelación de datos privados de una persona o familia conocidos a través de la actividad profesional u oficial de quien los revela o la utilización de aparatos de escucha, dispositivos ópticos, o de cualquier otro medio para el conocimiento de la vida íntima de las personas o de manifestaciones o cartas privadas no destinadas a quien haga uso de tales medios, así como su grabación, registro o reproducción

³⁹ De conformidad con lo establecido en el artículo 2 de dicha Ley Orgánica 1/1982: “No se apreciará la existencia de intromisión ilegítima en el ámbito protegido cuando estuviere expresamente autorizada por Ley o cuando el titular del derecho hubiere otorgado al efecto su consentimiento expreso o, por imperativo del artículo 71 de la Constitución, cuando se trate de opiniones manifestadas por Diputados o Senadores en el ejercicio de sus funciones. Iniciado un proceso civil en aplicación de la presente Ley, no podrá seguirse contra un Diputado o Senador sin la previa autorización del Congreso de los Diputados o del Senado. La previa autorización será tramitada por el procedimiento previsto para los suplicatorios.

⁴⁰ STC 231/1988 de 2 de diciembre de 1988, FJ n.º 4 (ECLI:ES:TC:1988:231).

⁴¹ STC 197/1991 de 17 de octubre de 1991, FJ n.º 3 (ECLI:ES:TC:1991:197): “No cabe duda que ciertos eventos que pueden ocurrir a padres, cónyuges o hijos tienen, normalmente y dentro de las pautas culturales de nuestra sociedad, tal trascendencia para el individuo, que su indebida publicidad o difusión incide directamente en la propia esfera de su personalidad. Por lo que existe al respecto un derecho –propio y no

propia esfera de la personalidad del individuo que los derechos del artículo 18 de nuestra Carta Magna protegen⁴². Además, se puede decir que a diferencia de lo que ocurre en la dimensión personal de este derecho fundamental a la intimidad, cuyo ámbito de protección lo delimita la propia persona a través de sus actos, en esta dimensión familiar del derecho existe una particularidad y es que se puede mantener un máximo nivel de garantía a pesar de los actos de disposición de sus propios titulares⁴³.

Como ha destacado la doctrina no parece que hablar de intimidad familiar de suyo comporte que la familia como grupo pueda ser titular de ese derecho, como si pudiera atisbarse un sujeto plural. La denominación familiar tiene que ver con la relación o vínculo existente entre el titular del derecho y determinadas personas sobre las que, de algún modo, viene a proyectarse o extenderse el ámbito del derecho a la intimidad de aquél. En ese sentido, y sólo en ese, cabe denominar a la intimidad como familiar⁴⁴. Se trataría, pues, de una denominación que tendría que ver única y exclusivamente con el ámbito de proyección del derecho y no con la titularidad del mismo que seguiría siendo en todo caso rigurosamente individual⁴⁵.

3.2. Titularidad del derecho a la intimidad personal y familiar

Una vez ahondado y comprendido el derecho a la intimidad en su dualidad dimensional, es preciso preguntarnos quién puede ser titular de este derecho fundamental. Pues bien, en este sentido los primeros pronunciamientos del Tribunal Constitucional vinieron a otorgar la titularidad de este derecho única y exclusivamente a las personas físicas, tanto nacionales como extranjeras⁴⁶. A diferencia de los constituyentes alemán y

ajeno– a la intimidad, constitucionalmente protegido. Ello significa que la noticia no sólo ha afectado al derecho a la intimidad personal del menor, sino también al derecho a la intimidad de sus padres adoptivos”.

⁴² STC 66/2022 de 2 de junio de 2022, FJ nº. 4 (ECLI:ES:TC:2022:66).

⁴³ Hay numerosas circunstancias y hechos que quedan dentro de la esfera de intimidad personal desplegada en el ámbito familiar, tales como embarazos y nacimiento de hijos, enfermedades y afecciones a la salud física, enfermedades y afecciones psíquicas, inclusive derivadas de desengaños amorosos u otros aspectos análogos, aspectos profesionales y laborales no públicos, etc.

⁴⁴ CARRIÓN OLMOS, S. (2007) “*El derecho a la intimidad*”. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, Cit., págs. 97-99.

⁴⁵ DE LAS HERAS VIVES, L. (2018) “*La llamada «intimidad familiar» y las intromisiones ilegítimas en la intimidad del otro consorte*”. Actualidad Jurídica Iberoamericana, nº. 8, bis (extraordinario). Cit., pág. 291.

⁴⁶ STC 257/1985 de 17 de abril de 1985, FJ nº. 2 (ECLI:ES:TC:1985:257A): “ El derecho a la intimidad que

portugués, los redactores de la Constitución Española no incluyeron ningún precepto que expresamente reconozca la capacidad de las personas jurídicas para ser titulares de derechos fundamentales. Es decir, nos encontramos ante un derecho subjetivo personalísimo⁴⁷ y ligado a la existencia del individuo⁴⁸. Por ende, las personas jurídicas, acorde con la doctrina habitual del Tribunal Constitucional no son titulares de este derecho fundamental a la intimidad recogido en el artículo 18 de nuestra Carta Suprema. Si las personas jurídicas son patrimonios organizados, lógicamente, a un patrimonio no pueden pertenecer derechos u obligaciones que no sean patrimoniales porque es de la esencia de un patrimonio estar compuesto de objetos patrimoniales. Los derechos o deberes no patrimoniales se conectan directamente a individuos que sean titulares de tales derechos y, por tal razón, no pueden conectarse a personas jurídicas. Por tanto, las personas jurídicas no tienen derecho de voto ni derecho a la intimidad o al honor o a la propia imagen; no tienen libertad de expresión ni libertad de asociación. Y no las tienen porque los únicos titulares de tales derechos y libertades son los individuos y las personas jurídicas no son individuos. La propia naturaleza de la intimidad impide su extensión a las personas jurídicas, lo cual no supone que se encuentren totalmente desprotegidas frente a intromisiones ilegítimas, ya que se les reconoce otros derechos fundamentales relacionados con la intimidad como la inviolabilidad del domicilio. No obstante, en este sentido quisiéramos realizar algunas apreciaciones en cuestión.

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, quedarán, en su caso, protegidas por la correspondiente regulación legal, al margen de la intimidad personal y subjetiva constitucionalmente decretada; pero es que, además, y en el caso de que hipotéticamente se estimare que el derecho de la intimidad acogiera a las personas jurídicas, estaría como el resto de los derechos fundamentales limitado en su total dimensión, pues su ejercicio se sometería al respeto de otros bienes jurídicos igualmente dignos y necesitados de protección, y en concreto, por lo que al presente caso se refiere, a exigencias derivadas de la acción de la justicia, en proceso entablado por un socio contra acuerdos del Ente mercantil, que como asegura el Juez de Primera Instancia, requiere el conocimiento del contenido de los contratos de cuentas en participación, por lo que no puede entenderse, que la práctica de dicha probanza, acordada por el Juez competente para resolver adecuadamente un conflicto intersubjetivo de intereses, suponga violación ilícita de intimidad alguna”.

⁴⁷ VIII Conferencia Trilateral (2006) “*Tutela de la vida privada, realidades y perspectivas constitucionales*”. Delegación del Tribunal Constitucional de España. Seminario de Estudios de los Tribunales Constitucionales de Italia, Portugal y España. Cit., pág. 5.

⁴⁸ STC 231/1988 de 2 de diciembre de 1988, FJ nº. 3 (ECLI:ES:TC:1988:231).

En primer lugar, parece que el Código Penal otorga en su artículo 200⁴⁹ una especie de moderna interpretación de la intimidad respecto de las personas jurídicas, considerando a una organización desde mi punto de vista, como titular de dicho derecho fundamental, en cierto sentido. Desde el punto de vista de este artículo, se les otorga así la capacidad de ser sujetos pasivos de los delitos de descubrimiento y revelación de secretos. Evidentemente, este artículo ha sido interpretado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en diversas ocasiones⁵⁰ y en el año 2000 el Tribunal Constitucional llevó a cabo una brillante y moderna interpretación del artículo en la que disponía que lo que se protege no se reduce solo a los datos íntimos de la persona sino a cualquier tipo de datos personales, sean o no íntimos, cuyo conocimiento o empleo por terceros pueda afectar a sus derechos, sean o no fundamentales, porque su objeto no es sólo la intimidad individual, sino los datos de carácter personal⁵¹. En resumen podemos decir que una persona jurídica sí que posee intimidad, en cierto modo, y se le pueden dar herramientas para protegerla como la dispuesta en el artículo 200 de nuestro Código Penal.

Con todo ello, surge así una reciente doctrina del Tribunal Constitucional en la que se abre la puerta a la consideración de las personas jurídicas como posibles titulares del derecho a la intimidad reconocido en el artículo 18 de nuestra Constitución⁵². Es decir, nos encontramos con un giro paradigmático de la doctrina constitucional ya que hasta entonces no se había hecho mención a la posibilidad de dicha titularidad. Con la sentencia del Tribunal Constitucional 16/2021 de 28 de Enero, el Tribunal abre la puerta a dicho reconocimiento por conexión al derecho a la intimidad de las personas físicas, viniendo a

⁴⁹ A tenor de lo dispuesto en el artículo 200 Código Penal: “Lo dispuesto en este capítulo (sobre protección de la intimidad) será aplicable al que descubriere, revelare o cediere datos reservados de personas jurídicas, sin el consentimiento de sus representantes, salvo lo dispuesto en otros preceptos de este Código”.

⁵⁰ STS 5178/2014 de 24 de noviembre de 2014, Fundamento de derecho nº. 2 (ECLI:ES:TS:2014:5178): “No obstante, el hecho de que las personas jurídicas no se encuentren amparadas por el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal no significa que estén desprotegidas. Así, además de la aplicación a las personas jurídicas del art. 18.1 de la Constitución en los términos establecidos por el Tribunal Constitucional, alguna legislación sectorial da protección a dichas personas jurídicas como en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, pues de conformidad con el art. 51 se encuentran protegidos no solo los datos de las personas físicas sino también de las jurídicas en cauto sean titulares de bienes inmuebles recogidos en la citada Ley. También en el ámbito penal merecen la protección los datos de las personas jurídicas y de esta manera en el art. 200 del Código Penal se incluyen como sujetos pasivos a las personas jurídicas de los delitos de descubrimiento, revelación y cesión de datos reservados”.

⁵¹ STC 292/2000 de 30 de noviembre de 2000, FJ nº. 5 (ECLI:ES:TC:2000:292).

⁵² STC 16/2021 de 28 de enero de 2021, FJ nº. 9 (ECLI:ES:TC:2021:16).

disponer lo siguiente: “Es verdad que, sobre todo en relación con la inviolabilidad del domicilio del art. 18.2 CE, este tribunal ha manifestado que “las personas jurídicas gozan de una intensidad menor de protección (del domicilio), por faltar una estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, solo predicable de las personas físicas”⁵³, inciso este último destacado por la representación del Gobierno autonómico como indicativo de que aquellas no son titulares en modo alguno de este derecho. No obstante, este tribunal ha dejado la puerta abierta a su reconocimiento en ocasiones⁵⁴.

Es decir, como se puede observar, el Tribunal Constitucional no descarta el reconocimiento del derecho a la intimidad por vía del artículo 18.1 de la Constitución a las personas jurídicas y por tanto, nos encontramos ante un panorama constitucional en el que se reconoce una privacidad a estos entes que viene justificada no sólo por la existencia de un ámbito reservado de la persona jurídica si no del propio artículo 38 de nuestra Carta Magna en el que se reconoce el derecho a la libertad de empresa⁵⁵.

De este modo, en numerosas ocasiones el Tribunal Constitucional⁵⁶ señaló que las

⁵³ STC 54/2015 de 16 de marzo de 2015, FJ nº. 5 (ECLI:ES:TC:2015:54).

⁵⁴ ATC 208/2007 de 16 de abril de 2007, FJ nº. 3 (ECLI:ES:TC:2007:208A): ““respecto del derecho a la intimidad del art. 18.1 CE invocado por el recurrente, hemos de señalar que, según SSTC 386/1993, de 23 diciembre, FJ 7, y 137/1985, de 17 octubre, FFJJ 2 y 3, las personas jurídicas pueden ostentar el derecho a la inviolabilidad del domicilio, pero no se les ha reconocido así el derecho a la intimidad en los mismos términos y sin matices que a las personas naturales” (énfasis añadido). Y prosigue esta sentencia: “No obstante, aun en el supuesto de reconocimiento del mismo derecho, por conexión con la intimidad de los hermanos Comella, implícitamente invocada —que no acreditada—, dicho motivo no podría prosperar” por las razones que expone. De donde se deduce entonces que, de acuerdo con esta resolución cabría, al menos en hipótesis, reconocer la protección del derecho a la intimidad a personas jurídicas “por conexión con la intimidad” de personas físicas”.

⁵⁵ El propio Tribunal Constitucional ha señalado que la libertad de empresa, desde la perspectiva de su dimensión objetiva e institucional, esto es, en tanto en cuanto elemento de un determinado sistema económico, se ejerce dentro de un marco general configurado por las reglas, tanto estatales como autonómicas, que ordenan la economía de mercado; STC 135/2012 de 19 de junio de 2012, FJ nº. 5 (ECLI:ES:TC:2012:135). Por otro lado, ha señalado el Alto Tribunal que la libertad de empresa, en su dimensión subjetiva, implica el derecho a iniciar y sostener una actividad empresarial. Existe, pues, una garantía del inicio y el mantenimiento de la actividad empresarial “en libertad”, que conlleva el reconocimiento a los particulares de una libertad de decisión no sólo para crear empresas y, por tanto, para actuar en el mercado, sino también para establecer los propios objetivos de la empresa y dirigir y planificar su actividad en atención a sus recursos y a las condiciones del propio mercado. Ha de ser entendida, por tanto, como libertad de actuación, de elección por la empresa de su propio mercado; STC 96/2002, de 25 de abril de 2002, FJ nº. 11 (ECLI:ES:TC:2002:96).

⁵⁶ STC 69/1999 de 26 de abril de 1999, FJ nº. 2 (ECLI:ES:TC:1999:69).

personas jurídicas son titulares de ciertos espacios que, por la actividad que en ellos se lleva a cabo, requieren una protección frente a la intromisión ajena, y por otra parte, que la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en concreto, 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. Desde nuestro punto de vista, ha habido una presente evolución en la concepción de dicha titularidad a las personas jurídicas por parte del Tribunal Constitucional, pasando de una concepción restrictiva y negativa en dicha cuestión a una percepción aparentemente positiva con determinadas particularidades y ajustadas a una protección menor. Esta esfera de reserva encuentra su anclaje en el artículo 18.1 CE, esto es, las personas jurídicas son, pues, titulares de un derecho a la intimidad, si bien disfrutan de una protección minorada en relación a dicho derecho: su privacidad se orienta en exclusiva al desarrollo de sus fines y en esta medida resulta tutelada por el artículo 18.1 CE. Esto implica que la protección minorada con que cuenta el aspecto material de la garantía se traduce en una aplicación más relajada o menos intensa del principio de proporcionalidad, en particular, del juicio de ponderación⁵⁷.

En definitiva, nos encontramos ante un derecho fundamental que implica una esfera personal y privada que contiene comportamientos, acciones y expresiones que el sujeto desea que no lleguen al conocimiento público. A su vez, hemos podido observar que adolece de dos dimensiones diferenciadas, una personal y otra familiar. Y por último, hemos analizado la titularidad de dicho derecho fundamental con algunas peculiaridades respecto a la misma. A continuación, trataremos de adentrarnos en las diversas facultades que ostenta la Administración Tributaria en el seno de un procedimiento inspector y qué límites se interponen frente a dichas facultades con el fin de evitar una intromisión ilegítima en el derecho fundamental a la intimidad recogido en el artículo 18 de nuestra Constitución.

⁵⁷ BUENO GALLARDO, E. (2009) *“La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular el derecho a la intimidad de los obligados tributarios”*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid. Cit., pág. 469.

3.3. Facultades y límites de la Administración Tributaria en el seno de un procedimiento inspector

En este apartado, veremos las distintas facultades y potestades que ostentan los órganos de inspección de la Administración Tributaria en un procedimiento inspector, junto con las diferentes limitaciones existentes en dicha materia. La comprobación o investigación es una actividad administrativa dirigida a la determinación de los hechos relevantes para la liquidación del tributo y, su caso, para la regularización tributaria del obligado.

Todos los órganos de la Administración tributaria, tienen competencia para las actividades de comprobación e investigación⁵⁸. Aunque sólo cuando la comprobación la realice la Inspección, la resolución que ponga fin al expediente tendrá la consideración de liquidación definitiva⁵⁹. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables. Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción ampliándose así, el ámbito de las comprobaciones e investigaciones a hechos que tuvieron lugar en ejercicios ya prescritos, siempre que sus efectos afecten a ejercicios no prescritos.

Además, nos gustaría en esta ocasión poner de manifiesto que la Administración Tributaria elabora anualmente un Plan de Control Tributario⁶⁰ que tiene carácter reservado, aunque ello no impide que se hagan públicos los criterios generales que lo informan⁶¹.

⁵⁸ Órganos de inspección (artículos 141, 142 y 145 de la LGT), órganos de gestión (artículos 134 y ss. de la LGT) y órganos de recaudación (artículo 162 de la LGT).

⁵⁹ De conformidad con lo establecido en el artículo 101 de la LGT: “1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria. 3. Tendrán la consideración de definitivas: a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

⁶⁰ Documento elaborado por la Administración tributaria de carácter reservado, sin perjuicio de la publicidad de las directrices generales que lo informan, en el que se determinan anualmente las líneas de actuación de

En este sentido, es preciso mencionar que los órganos de inspección de la Administración Tributaria tienen atribuidas una serie de facultades que son imprescindibles para poder alcanzar el último objetivo, esto es, la liquidación de la deuda tributaria justificada en el artículo 31.1 de nuestra Constitución Española. Como veremos con posterioridad, todas estas potestades y facultades no son plenamente absolutas, sino que se encuentran restringidas por una lista de límites recogidos algunos de ellos en el artículo 93 de la LGT y que trataremos con posterioridad. De esta forma, el artículo 142 de dicha legislación promueve la atribución de dos facultades a los órganos de inspección⁶². Por un lado, el examen de documentación empresarial con especial acceso a la información contable y financiera de la entidad o persona física, y por otro lado, la facultad de entrar y examinar o inspeccionar bienes o instalaciones relacionadas con la actividad económica o en el domicilio constitucionalmente protegido siempre que cumpla con los requisitos que

prevención y control del fraude más relevantes. Agencia Tributaria (2022) [Consulta del 02 de Octubre de 2022] Recuperado de: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/planificacion/plan-general-control-tributario.html>

⁶¹ STS 3750/2018 de 13 de noviembre de 2018, Fundamento de derecho n.º. 4 (ECLI:ES:TS:2018:3750): “Finalmente, la quinta y última consideración se concreta en recordar que el artículo 116 de la LGT 2003 dispone que la Administración elaborará un Plan de Control Tributario que, pese a tener carácter reservado, no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen. Habiéndose de destacar que estos Planes permitirán señalar o singularizar grupos colectivos sobre los que la Administración tenga razonables indicios de fraude, e iniciar frente a sus componentes actuaciones de reclamación de información como paso previo para iniciar en su caso actuaciones individualizadas de investigación. Y siendo de subrayar muy especialmente que, en lo que hace a la motivación de estas reclamaciones colectivas de información, consistirá en explicar o justificar por qué el colectivo de que se trate ha de considerarse incluido en el correspondiente Plan”.

⁶² A tenor de la dicción literal del artículo 142 de la LGT: “1. 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. 2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Para el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello. Cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

hemos establecido en el apartado anterior, y además con las distintas dimensiones del principio de proporcionalidad⁶³. Por último, es preciso recordar que las facultades de los órganos de inspección son más amplias⁶⁴ que las citadas en el artículo 142 de la LGT, aunque nosotros nos limitaremos a explicar en profundidad las recogidas en el mismo.

Pues bien, como podemos observar en el apartado primero de dicho artículo, el legislador otorga a la Administración Tributaria la facultad de examinar o inspeccionar una gran variedad de documentos en sentido amplio que giran en torno al pago de la obligación tributaria. En este caso, tal y como hemos hecho mención con carácter previo, la Administración debe de cumplir con los principios que hemos tratado en el apartado anterior y asegurando los derechos y garantías de los contribuyentes⁶⁵. Este artículo 142 de la LGT se complementa con el artículo 171 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria⁶⁶ (en adelante RGGIT), en el que además de disponer un listado de documentos susceptibles de ser inspeccionados por la Administración Tributaria, establece en su apartado tercero la necesidad y obligatoriedad de que los propios obligados tributarios aporten dicha información de manera diligente.

El apartado segundo del artículo 142⁶⁷ regula el acceso a otros lugares en los que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a

⁶³ RUIZ HIDALGO, 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, n.º. 190. Cit., pág. 110.

⁶⁴ Además de esas potestades, el artículo 173 del RGGIT, en el desarrollo de las facultades que prevé la LGT, permite recabar información de los trabajadores sobre las actividades desarrolladas por el titular de la actividad económica, verificar sistemas de control interno de la empresa, e incluso verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo, total o parcialmente la gestión de la actividad económica.

⁶⁵ TRIGUEROS MARTÍN, M.J. (2017) *“Las facultades de la inspección de los tributos: una visión crítica”*. Aranzadi, Cit., pág. 663.

⁶⁶ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 171 del RGGIT: “1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios: 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”.

⁶⁷ Modificado con la entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la directiva (UE) 2016/1164, del consejo, de 12 de julio, por la que

tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Dentro de estos lugares, puede que los órganos de inspección precisen la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido para lo cual, encontramos el apartado tercero de dicho artículo, del cual se puede deducir que ese acceso puede producirse tanto durante la sustanciación del procedimiento inspector⁶⁸ como en actos preparatorios del mismo⁶⁹.

En definitiva, la facultad de investigar no engloba todos y cada uno de los aspectos de la vida personal, privada y económica del sujeto pasivo. Admitir lo contrario sería afirmar la arbitrariedad de las injerencias por parte de la Administración Tributaria⁷⁰.

En segundo lugar, encontramos la facultad de requerir a los obligados tributarios a otorgar o facilitar la información requerida por la Administración. El artículo 173.1 del RGGIT y el artículo 142.3 de la LGT, conminan a los obligados tributarios a atender a la Inspección⁷¹, prestando la debida colaboración en el desarrollo del procedimiento inspector⁷². El obligado tributario debe acudir a la llamada de la Administración y

se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

⁶⁸ De conformidad a lo establecido en el artículo 113 de la LGT: “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

⁶⁹ STS 2222/2020 de 7 de julio de 2020, Fundamento de derecho n.º 3 (ECLI:ES:TS:2020:2222): “Sin embargo, atendiendo a los propios términos del art. 142.2 de la LGT, en relación con el 145 del mismo texto, se comprueba que se está regulando las facultades de la inspección de los tributos, entre las que se encuentra la entrada en el domicilio, y la propia dicción del art. 142 permite colegir que se refiere tanto a una posible entrada en domicilio durante la sustanciación del procedimiento de inspección, como a actos preparatorios del procedimiento inspector; actuaciones separadas, reconociendo en estas actuaciones preparatorias sustantividad propia en tanto que necesariamente estando en juego derechos constitucionales debe de preservarse los mismos mediante la observancia de las garantías dispuestas al efecto, y será en el curso de esta diligencia cuando deberá entenderse iniciado el procedimiento mediante su comunicación al obligado tributario en legal forma”.

⁷⁰ GIL CRUZ, E.M. (2021) “*Derecho a la intimidad y big data tributarios*”. Revista Técnica Tributaria, n.º 134. AEDAF. Cit., pág. 86.

⁷¹ RUIZ HIDALGO, 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, n.º 190. Cit., pág. 113.

⁷² STC 193/2004 de 4 de noviembre de 2004, FJ n.º 3 (ECLI:ES:TC:2004:193): “Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no sólo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3) ya que, si los unos están obligados a contribuir de

personarse en tiempo y forma para la práctica de las actuaciones oportunas, tales como aportación de libros registro, práctica de actuaciones inspectores. Ahora bien, esta obligación de colaboración, en palabras del Tribunal Constitucional, no es incompatible o contraria a lo dispuesto en el artículo 24.2 de nuestra Carta Magna, relativo al derecho a declarar contra sí mismo⁷³. Hasta ahora, el Tribunal Constitucional apoyándose en el deber de contribuir ha dejado claro que la Administración podía imponer a los ciudadanos la obligación de colaborar, exigiéndole la obligación de aportación de pruebas o documentos so pena de interposición de una sanción por dicho incumplimiento⁷⁴.

Pues bien, en este sentido la Administración posee una tercera facultad de verificación de datos aportados por el obligado tributario entre Administraciones distintas. La base fundamental de la administración electrónica está constituida por el principio de “una sola vez” que supone el derecho de los contribuyentes a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó⁷⁵. La Administración evidentemente, deberá, en los casos previstos por las leyes, precisar del consentimiento⁷⁶ del obligado tributario para la consulta de dichos datos, ya que el ente público deberá informar a los afectados de los datos que van a ser consultados así como del derecho de oposición que ostentan. Únicamente, en aquellos supuestos en los que pueda ser necesaria una consulta, cesión o comunicación de datos de naturaleza tributaria, será preciso incluir una cláusula en el que el interesado autorice dicha

acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos los otros están obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación

⁷³ STC 76/1990 de 26 de abril de 1990, FJ nº. 10 (ECLI:ES:TC:1990:76): “Los documentos contables no son realmente «pruebas» en su sentido técnico o estricto sino meros elementos de fijación o reflejo de una situación financiera que es preciso exhibir. Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la «declaración» comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los arts. 17.3 y 24.2 de la Constitución”.

⁷⁴ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2018) “*Los derechos de defensa y el deber de colaboración con la Administración Tributaria*”. Estudios de Deusto, 66 (2). Cit., págs. 219-248.

⁷⁵ De conformidad a lo establecido en el artículo 34.1 h) de la LGT y 28.2 y 53.1 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

⁷⁶ De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 4.11 del Reglamento (UE) 2016/679, de 27 de abril, General de Protección de Datos: “El consentimiento del interesado se entiende como toda manifestación de voluntad libre, específica, informada e inequívoca por la que el interesado acepta, ya sea mediante una declaración o una clara acción afirmativa, el tratamiento de datos personales que le conciernen

consulta por parte de la Administración actuante a la Administración cedente de los datos y responsable de estos⁷⁷.

En definitiva, como hemos mencionado con carácter previo, todas estas facultades de la Administración no son absolutas, al contrario, vienen delimitadas por un conjunto de límites que actúan como obstáculos a la obtención de información por parte de la Administración Pública. Uno de los principales es el límite de la trascendencia tributaria, al cual dedicaremos un punto completo de forma posterior dado el calado que posee en dicha materia. Por ahora, simplemente debemos conocer el contenido del artículo 93.1 de nuestra LGT⁷⁸ y tener en cuenta que la información debe adolecer de relevancia, directa o indirectamente, en orden a la aplicación de los tributos⁷⁹. Evidentemente, como veremos posteriormente, no toda información, aún teniendo contenido económico goza de dicho requisito.

Por otro lado, de acuerdo a lo que hemos estado tratando a lo largo de este trabajo, podemos deducir fácilmente que la intimidad personal y familiar supone un límite a esta facultad de obtención de información de trascendencia tributaria. En caso de colisión entre este derecho fundamental y el interés público, ya el propio Tribunal Constitucional ha sentado doctrina disponiendo que el derecho a la intimidad personal se encuentra limitado, en cuanto al presente caso interesa, por la existencia de un deber constitucional, no sólo de carácter genérico, sino muy concreto: el recogido por el art. 31.1 de la Constitución, que impone la obligación de contribuir a los gastos públicos⁸⁰ mediante el sistema tributario⁸¹.

⁷⁷ GIL CRUZ, E.M. (2021) “Derecho a la intimidad y big data tributarios”. Revista Técnica Tributaria, n.º 134. AEDAF. Cit., pág. 90.

⁷⁸ A tenor de la dicción literal del artículo 93.1 LGT: “Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”.

⁷⁹ CALVO VÉRGEZ, J. (2014) “La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las entidades financieras: marco internacional y medidas fiscales sobre nuestro ordenamiento interno (arts.93 a 95 LGT)”. Documentos IEF, n.º. 8/2014. Cit., pág. 8.

⁸⁰ STC 110/1984 de 21 de noviembre de 1984, FJ n.º. 5 (ECLI:ES:TC:1984:110).

⁸¹ STS 5180/2014 de 15 de diciembre de 2014, Fundamento de derecho n.º. 5 (ECLI:ES:TS:2014:5180): “El derecho a la intimidad consagrado en el reiterado artículo 18 CE, se configura como un ámbito de especial protección de los particulares directamente vinculado con la dignidad de la persona a que se refiere el artículo 10 de la propia Norma Fundamental como fundamento del orden político y la paz social. Pero no es un derecho ilimitado sino que tiene unos perfiles o contornos propios que se precisan y definen por su

Por otro lado, encontramos el secreto bancario. En un primer momento, siguiendo diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional⁸², se afirmó que el secreto bancario no podría resultar incluido dentro del ámbito de protección del derecho a la intimidad y por ende, como límite al deber de información⁸³. Por ello, con la promulgación de la LGT y sus continuas reformas, se ha manifestado la exclusión del mismo como límite al deber de información⁸⁴. Lo que desde nuestro punto de vista es fundamental tener en cuenta es que en todo caso, sí se debe considerar que la supresión de este límite no resulta en ningún caso excluyente de la protección general del derecho a la intimidad personal y familiar. De ahí que el propio artículo 93 de nuestra LGT disponga que la investigación realizada según lo dispuesto en dicho artículo podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino, lo cual viene a significar que si bien la Administración puede solicitar información bancaria que fundamente las operaciones objeto de inspección que conformen el hecho imponible, al amparo de esta investigación no se puede entrar en el análisis del origen de aquellas anotaciones bancarias que no tienen relación con las operaciones comprobadas y que su investigación podría vulnerar derechos constitucionales, en la búsqueda de nuevos hechos imponibles⁸⁵. Por ende, si bien el secreto bancario ha sido excluido como límite en la obtención de información, esto no implica que toda la información de la que disponga la entidad de crédito deba quedar expuesta a la Administración, puesto que detrás de esos datos siempre va a haber el respaldo del derecho fundamental a la intimidad⁸⁶.

interacción con el resto de los derechos y deberes amparados por el ordenamiento jurídico. El mencionado derecho fundamental no puede desvincularse del artículo 31.1 CE, donde se establece el deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el sistema tributario, y del que emana la inexorable obligación de facilitar a la Administración la información con trascendencia tributaria necesaria para garantizar el debido cumplimiento de los deberes con el fisco”.

⁸² STC 110/1984 de 26 de noviembre de 1984, FJ n.º 11 (ECLI:ES:TC:1984:110): “El secreto bancario no puede tener otro fundamento que el derecho a la intimidad del cliente reconocido en el art. 18.1 de la Constitución, pues no hay una consagración explícita y reforzada de este tipo de secreto, como la hay del secreto profesional”.

⁸³ PITA GRANDAL, A.M. & RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2003) “*La información bancaria con fines fiscales en España (análisis de la cuestión a la luz de la normativa interna y comunitaria)*”. Quincena Fiscal, n.º.1/2003.

⁸⁴ De conformidad a lo dispuesto en el artículo 93.3 de la LGT: “El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario”.

⁸⁵ BUJIDOS GARAY, P. (1994) “*La Doctrina de los Tribunales sobre el Deber de Información*”. Revista Técnica Tributaria, n.º. 9/1994.

⁸⁶ CALVO VÉRGEZ, J. (2014) “*La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por*

Por último, como límite final y no menos importante, encontramos el secreto profesional. ¿Puede la Administración proceder a la obtención de datos que se encuentran protegidos por el secreto profesional? Pues bien, la respuesta es que no, y ello tiene su amparo en lo dispuesto en el artículo 93.5 de nuestra LGT en el que dispone el legislador que 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. Evidentemente, añade muy acertadamente que los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria. Esto ha llevado a la jurisprudencia⁸⁷ y doctrina a entender que la mera revelación de la identificación del cliente o las cantidades otorgadas en concepto de honorarios no vulneraría el secreto profesional⁸⁸. Lo importante que hay que destacar es que parece que el segundo inciso de este primer apartado del artículo 93.5 está pensado para los profesionales de la Abogacía. Parece en este sentido, que el legislador hace referencia única y exclusivamente a información que hayan recibido los Abogados de sus clientes u obtengan de ellos durante la determinación de la posición jurídica de su cliente o ejercicio de sus funciones de defensa o representación de dicho cliente en un procedimiento judicial o en relación con dicho procedimiento⁸⁹, incluido el asesoramiento sobre la incoación de un procedimiento judicial o la forma de evitarlo,

parte de las entidades financieras: marco internacional y proyección sobre nuestro ordenamiento interno (arts. 93 a 95 LGT)". Documentos IEF, nº. 8/2014. Cit., pág. 40.

⁸⁷ STC 110/1984 de 21 de noviembre de 1984, FJ nº. 5 (ECLI:ES:TC:1984:110).

⁸⁸ STSJ AS 1317/2000 de 7 de abril de 2000, Fundamento de derecho nº. 1 (ECLI:ES:TSJAS:2000:1317): "Petición con fundamento en la procedencia de la suspensión del mencionado acto al entender que la información solicitada en el primero de los listados sobre la identidad de los pacientes es improcedente y contraria a derecho al afectar a la intimidad de las personas (cuya protección está garantizada en los artículos 111, apartado 5, de la LGT y artículos 10 y 61 de la Ley General de Sanidad), sin que tengan trascendencia tributaria, y su ejecución causaría perjuicios de imposible reparación". En este sentido, el TSJ asturiano se pronuncia denegando el recurso presentado al considerar que dicha información no se encuentra amparada por el secreto profesional.

⁸⁹ De conformidad a lo dispuesto en el artículo 34.2 de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) nº 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión.

independientemente de si ha sido recibido u obtenido dicha información, durante o después del procedimiento⁹⁰.

Pues bien, una vez hemos entendido la dinámica contextual del derecho fundamental a la intimidad de los obligados tributarios en un marco general, aunque enfocado en los procedimientos inspectores tributarios, vamos a pasar a continuación a entender y analizar en particular cuáles son los requisitos que deben existir en toda actuación administrativa incidente en el derecho a la intimidad personal y familiar del obligado tributario para que adolezca del carácter de legítima. Requisitos que como veremos, se deben cumplir de manera cumulativa y sin los cuales, nos encontraremos con una actuación administrativa ilegítima y nula.

3.4. Requisitos imprescindibles de una actuación administrativa para lograr la legitimidad de la intromisión en el derecho a la intimidad

En este apartado del trabajo, vamos a tratar de analizar cómo debe ser la actuación administrativa en el procedimiento inspector, cuáles son los principales requisitos imprescindibles que debe ostentar dicha actuación para considerarse legítima, partiendo de la base que incide en el derecho fundamental a la intimidad del obligado tributario en cuestión.

Pues bien, antes de comenzar con el análisis de cada uno de los requisitos, es preciso poner de manifiesto que habrá casos en los que a pesar de producirse una intromisión en la intimidad, esta actuación administrativa sea legítima y por ende, no suponga una vulneración del artículo 18 de nuestra Constitución Española⁹¹. Como ya

⁹⁰ De acuerdo con lo establecido en el artículo 22 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo: “Los abogados no estarán sometidos a las obligaciones establecidas en los artículos 7.3, 18 y 21 con respecto a la información que reciban de uno de sus clientes u obtengan sobre él al determinar la posición jurídica en favor de su cliente o desempeñar su misión de defender a dicho cliente en procesos judiciales o en relación con ellos, incluido el asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso, independientemente de si han recibido u obtenido dicha información antes, durante o después de tales procesos”. Véase STJUE (Gran Sala) de 26 de junio de 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros contra Conseil des ministres* (C-305/05).

⁹¹ STS 115/2000 de 5 de mayo de 2000, Fundamento de derecho nº. 2 (ECLI:ES:TC:2000:115): “Por ello, es preciso examinar respecto de cada derecho si ha existido una intromisión en su contenido, y posteriormente

hemos hecho mención con carácter previo, la propia exposición de motivos de la Ley 1/1982 de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen se establece que los derechos protegidos en la Ley no pueden considerarse absolutamente ilimitados, los imperativos del interés público pueden hacer que por ley se autoricen expresamente determinadas entradas en el ámbito de la intimidad, que no podrán ser reputadas como ilegítimas⁹². Además, como veremos a continuación, toda actuación administrativa deberá cumplir con los requisitos de necesidad, idoneidad y proporcionalidad necesarios y exigidos por los tribunales nacionales e internacionales. De todas formas, incluso en los casos en los que nos encontremos con una intromisión ilegítima no siempre estará bajo la protección del artículo 18.1 de nuestra Carta Magna, esto es, para que este derecho resulte aplicable, es fundamental que quede afectado el aspecto material que hemos formulado con carácter previo, ya que de lo contrario, nos encontraremos con una mera cuestión de legalidad ordinaria o lo que es lo mismo, ante una actuación de los poderes públicos carente de relevancia constitucional. Podemos decir que el aspecto material del derecho a la intimidad de los obligados tributarios constituye una especie de cajón desastre al que habrán de reconocerse todos aquellos ámbitos o espacios que, siendo íntimos, a tenor de las pautas culturales de nuestra sociedad, tal y como ha proclamado el Tribunal Constitucional en la doctrina previamente mencionada, no sean objeto de protección específica por vía del artículo 18.2 CE⁹³.

En este sentido, hemos de poner de manifiesto que la supuesta y posible autorización judicial que haya que solicitar por parte de la Administración para llevar a cabo una actuación que incide en el derecho a la intimidad del obligado tributario, es una tarea judicial que se debe ser excitada por la propia Administración. De tal manera, que el alcance de dicha supuesta autorización judicial dependerá o estará condicionada por el contenido de la solicitud que se traslade, sin que evidentemente el juez pueda autorizar más de lo pedido por la Administración Tributaria, ni suplir carencias con decisiones propias

si, a pesar de ello, esa intromisión resulta o no justificada por la existencia de otros derechos o bienes constitucionales más dignos de protección dadas las circunstancias del caso”.

⁹² MERINO JARA, I. (2021) “*La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*”. Madrid. Capítulo II, Cit., pág. 63.

⁹³ BUENO GALLARDO, E. (2009) “*La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*”. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid. Cit., pág. 129.

autónomas.

De esta forma, para que la actuación administrativa llevada a cabo por el órgano de inspección, que incide en el derecho fundamental a la intimidad del obligado tributario, sea legítima y conforme al artículo 18.1 de nuestra Carta Magna, es preciso que concurren varios requisitos señalados por parte del Tribunal Constitucional en multitud de sus sentencias. A este respecto ha señalado el Tribunal que, para que la afectación del ámbito de intimidad constitucionalmente protegido resulte conforme con el art. 18.1 CE, es preciso que concurren cuatro requisitos: en primer lugar, que exista un fin constitucionalmente legítimo. En segundo lugar, que la intromisión en el derecho esté prevista en la ley. En tercer lugar, que la injerencia en la esfera de privacidad constitucionalmente protegida se acuerde mediante una resolución judicial motivada. Y, finalmente, que se observe el principio de proporcionalidad, esto es, que la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, que sea necesaria o imprescindible al efecto, es decir, que no existan otras medidas más moderadas o menos agresivas para la consecución de tal propósito con igual eficacia y, finalmente, que sea proporcionada en sentido estricto, es decir, ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto⁹⁴.

En primer lugar, encontramos el requisito de la existencia de un fin constitucionalmente legítimo⁹⁵ o, lo que es igual, que tenga justificación en otro derecho o bien igualmente reconocido⁹⁶ en nuestro texto constitucional⁹⁷. A este respecto es indiscutible que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria, razón por la cual el Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 CE es

⁹⁴ STC 233/2005 de 26 de septiembre de 2005, FJ n.º 4 (ECLI:ES:TC:2005:233).

⁹⁵ Todo fin legislativo no prohibido por nuestra Constitución Española, debe tenerse *prima facie* por legítimo a con el objetivo de que se respete el principio de libertad de configuración legislativa o *gesetz-geberische Gestaltungsfreiheit*, como lo llama la doctrina alemana.

⁹⁶ SSTEDH de 24 de abril de 1990, caso Huvig c. Francia y caso Kruslin c. Francia; de 30 de julio de 1998, caso Valenzuela Contreras c. España.

⁹⁷ BERNAL PULIDO, C. (2005) “*El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*” 2ª edición, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Cit., pág. 691.

imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal. De lo anterior se sigue que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales⁹⁸, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias⁹⁹. En este sentido, el deber de comunicación que ostentan los obligados tributarios respecto a la Administración tributaria se convierte en un pilar fundamental, ya que la comunicación de esos datos de relevancia tributaria supone un instrumento necesario, no sólo para una contribución y distribución justa de la carga fiscal, sino también para una gestión eficaz¹⁰⁰, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del artículo 18.1 de nuestra Carta Suprema¹⁰¹.

En segundo lugar, encontramos el requisito de la previsión legal. En este sentido, podría caerse en la tentación de argumentar este requisito como consecuencia de la existencia del principio de reserva de ley que influye al deber de contribuir recogido en el artículo 31.3¹⁰² de nuestra Constitución, como a los deberes de información, por tratarse de prestaciones patrimoniales y personales de carácter público. No obstante, a nuestro juicio, la previsión legal que exige el Tribunal Constitucional emana de la propia garantía que ofrece el artículo 18 en toda su extensión. Si bien es cierto que, el artículo 31 que acabamos de mencionar supone el pilar fundamental en la construcción del Derecho Tributario al referirse a dos actividades distintas que recaen sobre los ciudadanos, o mejor dicho, los obligados tributarios, asumiendo así sus deberes fiscales conforme a dicho precepto, con prestaciones patrimoniales y no patrimoniales o formales, orientadas al fin

⁹⁸ STC 79/1990 de 26 de abril de 1990, FJ nº. 3 (ECLI:ES:TC:1990:79).

⁹⁹ GOROSPE OVIEDO, J.I. (2020) “*Derechos fundamentales de los contribuyentes frente a las actuaciones de la administración tributaria*”. Revista Española de Derecho Financiero, nº. 186, Cit., pág. 51.

¹⁰⁰ STC 292/2000 de 30 de diciembre de 2000, FJ nº. 9 (ECLI:ES:TC:2000:292): “consideraron que la distribución equitativa del sostenimiento del gasto público y las actividades de control en materia tributaria (art. 31 C.E.) como bienes y finalidades constitucionales legítimas capaces de restringir los derechos del art. 18.1 y 4 C.E.”.

¹⁰¹ HERRERA MOLINA, P.M. (1992) “*La potestad de información tributaria sobre terceros*”. Madrid, Edilex. Cit., pág. 233: “El derecho a la intimidad supone un límite a la potestad de información en cuanto a la reserva de ciertos datos personalísimos, como la asistencia médica recibida, pero los datos económicos deben entregarse siempre a la Inspección”.

¹⁰² De conformidad con lo dispuesto en el artículo 31.3 de la Constitución Española: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. Aquí se puede apreciar perfectamente el principio de reserva de Ley al que nos referíamos con carácter previo.

último de colaboración con la Administración Tributaria¹⁰³. Es el propio artículo 31.3 CE el núcleo del que emanan las potestades o facultades de la Administración tributaria. En nuestra opinión, otro artículo que mantiene además, esta idea viva, se encuentra recogido en el artículo 93.1 de nuestra LGT, el cual impone a las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35¹⁰⁴ de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. En particular, incluye este artículo un listado de personas que deben cumplir con dicha obligación tales como Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta, las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, etc. Toda esta información que tienen estas personas la obligación de proporcionar a la Administración Tributaria se puede cumplir de dos formas: por un lado, por suministro como regla general, en la forma y plazos que reglamentariamente se dispongan, y por otro lado, por captación.¹⁰⁵ Visto desde otro modo, la obtención por suministro se produce en aquellos casos en que la norma establece con carácter general la obligación de proporcionar determinados datos sin necesidad de que la Administración los requiera. Estaría aquí incluida la información suministrada a través de las llamadas declaraciones informativas¹⁰⁶ tales como la declaración anual de operaciones con terceros, declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, etc. De otro lado, encontramos la obtención por captación¹⁰⁷ que se

¹⁰³ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (1992) “*Información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*”. Tecnos, Cit., págs. 9-11.

¹⁰⁴ De acuerdo a lo establecido en el artículo 35.4 de la LGT: “Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.

¹⁰⁵ MERINO JARA, I. (2021) “*La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*”. Madrid. Capítulo II, Cit., pág. 65.

¹⁰⁶ Agencia Tributaria (2022) [Consulta del 25 de Septiembre de 2022] Recuperado de: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuestos-tasas/declaraciones-informativas.html>

¹⁰⁷ Los requerimientos individualizados de información que realice la Administración tributaria deberán ser notificados al obligado tributario requerido e incluirán: El nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario que debe suministrar la información, el periodo de tiempo a que se refiere la información requerida, los datos relativos a los hechos respecto de los

produce en aquellos casos en los que la Administración requiere a una determinada persona mediante requerimiento individualizado en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos requeridos para que proporcione unos datos concretos que no tenía obligación legal de proporcionar¹⁰⁸.

En tercer lugar, hemos podido observar que otro requisito esencial que la injerencia en la esfera de privacidad constitucionalmente protegida sea legítima, es que se acuerde mediante una resolución judicial motivada, como regla general. Como bien sabemos, hemos dispuesto con anterioridad que en aquellos casos donde sea precisa una autorización judicial esta debe estar lo suficientemente motivada para que no se produzca una vulneración del derecho a la intimidad del obligado tributario. Es decir, habrá que observar y establecer el sujeto pasivo tributario¹⁰⁹, es decir, se deberá individualizar a esa persona que soportará la intromisión administrativa¹¹⁰ así como la relación con el acto administrativo a llevar a cabo¹¹¹. Además, habrá que concretar los bienes o lugares de los que se predicará la intromisión¹¹². En definitiva, la supuesta resolución judicial debe estar

que se requiere la información. En los requerimientos de información se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada.

¹⁰⁸ La obligación de proporcionar información con trascendencia tributaria a la Administración se encuentra recogida en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Por su parte, los artículos 30 a 57 del 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, desarrollan reglamentariamente las citadas obligaciones.

¹⁰⁹ STC 137/1985 de 17 de octubre de 1985, FJ nº. 5 (ECLI:ES:TC:1985:137).

¹¹⁰ STC 139/2004 de 13 de septiembre, FJ nº. 2 (ECLI:ES:TC:2004:139): “Aunque no sea el titular dominical. Su discernimiento provoca numerosos conflictos, en la práctica, no sólo en el caso de personas físicas, sino y sobre todo en el caso de personas jurídicas, despachos profesionales donde pueden hallarse documentos de la vida diaria de las sociedades asesoradas, o incluso en servidores informáticos como la “nube””.

¹¹¹ STSJ CV 5511/2020 de 8 de mayo de 2020, Fundamento de derecho nº. 6 (ECLI:ES:TSJCV:2020:5511): “Consideramos probado que la comisión inspectora recabó y obtuvo datos de dichos ordenadores, incluido aquel que el hoy recurrente (abogado) utilizaba personalmente. Mas solo con respecto a los datos que la comisión obtuvo de este ordenador propio habremos de examinar su queja ex art. 18.1 de la CE ya que, por lo que atañe a datos sensibles de otras personas reflejados en los diferentes ordenadores, no está legitimando el recurrente para sustituir en vía procesal a quienes son titulares de su propio derecho a la intimidad personal”.

¹¹² STSJ CV 5511/2020 de 8 de mayo de 2020, Fundamento de derecho nº. 6 (ECLI:ES:TSJCV:2020:5511): “El auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo autorizaba únicamente a la entrada sin que cupiera una interpretación extensiva que habilitasen los subsiguientes registros y las incautaciones en cajones, carpetas, armarios, soportes informáticos, etc., los cuales fueron incontestados, arbitrarios, indiscriminados y sin presencia del interesado o las personas afectadas. Como el auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo obvió cualquier consideración específica a este respecto, que la comisión inspectora obtuviera

debidamente motivada con todos aquellos aspectos con el objetivo de no incidir en el derecho fundamental sustantivo, porque de incidir en este de forma ilegítima¹¹³, el resultado será la nulidad de las actuaciones¹¹⁴. A su vez, como ya conocemos, el alcance de dicha supuesta autorización judicial dependerá o estará condicionada por el contenido de la solicitud que se traslade, sin que evidentemente el juez pueda autorizar más de lo pedido por la Administración Tributaria, ni suplir carencias con decisiones propias autónomas.

Una vez ya adentrados en este requisito, debemos preguntarnos si cabe la posibilidad de que la supuesta autorización judicial emitida por el juez, contenga una motivación *in aliunde o per relationem*¹¹⁵, consistente en fundamentar el sentido de un acto administrativo sobre informes, dictámenes o documentos técnicos obrantes en el expediente administrativo. El Tribunal Supremo considera igualmente válida esta forma de motivación, y así lo ha hecho saber a través de numerosas sentencias¹¹⁶ en la que ha

datos reflejados en el ordenador personal del recurrente conllevó la vulneración de su derecho a la intimidad personal del art. 18.1 de la CE”.

¹¹³ Así lo refleja la STC 207/1996 de 16 de diciembre de 1996, FJ n.º 4 (ECLI:ES:TC:1996:207): “Ese deber de motivación de una resolución judicial que incide en los derechos fundamentales se cumple facilitando la *ratio decidendi* de su decisión, ya que esto derivaría a la genérica obligación de motivación de cualquier resolución judicial, ex artículo 24.1 y 120.3 de la CE, sino que es ante todo, un requisito formal de la regla de proporcionalidad, según el cual en las resoluciones limitativas de derechos fundamentales, debe el órgano jurisdiccional plasmar el juicio de ponderación entre el derecho fundamental afectado y el interés constitucionalmente protegido y perseguido, del cual se evidencia la necesidad de la adopción de la medida”.

¹¹⁴ STS 2871/2003 de 25 de abril de 2003, Fundamento de derecho n.º 6 (ECLI:ES:TS:2003:2871): “Frente a este criterio procede señalar que la nulidad de un mandamiento judicial supone dejar sin cobertura jurídica aquellas actuaciones realizadas al amparo del mismo, entre las que pueden encontrarse el registro y la incautación de documentos, pues tales actuaciones, carentes de título jurídico que las habilite, atendido el mandato constitucional del artículo 18 de la CE, vulneran este derecho fundamental”.

¹¹⁵ Esta posibilidad no viene recogida en nuestra LGT, sino que debemos acudir al artículo 88.6 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas en el que el legislador dispone que “la aceptación de informes o dictámenes servirá de motivación a la resolución cuando se incorporen al texto de la misma”.

¹¹⁶ STS 555/2011 de 11 de febrero de 2011, Fundamento de derecho n.º 5 (ECLI:ES:TS:2011:555): “Siguiendo con la exigencias propias de la motivación, debemos añadir que la motivación puede contenerse en el propio acto, o bien puede realizarse por referencia a informes o dictámenes, ex artículo 89.5 de la Ley 30/1992, cuando se incorporen al texto de la misma. Ahora bien, esta exigencia de la incorporación de los informes, contenida en el mentado artículo 89.5 “in fine”, ha sido matizada por la jurisprudencia de este Tribunal Supremo –Sentencias de 21 de noviembre de 2005, 12 de julio de 2004, 7 de julio de 2003, 16 de abril de 2001 y 14 de marzo de 2000– en el sentido de considerar que si tales informes constan en el expediente administrativo y el destinatario ha tenido cumplido acceso al mismo, la motivación mediante esta técnica “*in aliunde*” satisface las exigencias de la motivación, pues permite el conocimiento por el receptor del acto de la justificación de lo decidido por la Administración”.

admitido su procedencia siempre y cuando los informes se incorporen al expediente con algunas matizaciones. De esta afirmación y matiz por parte del Tribunal Supremo, se pueden extraer los dos requisitos necesarios para que la modalidad de motivación por remisión o “*in aliunde*” cumpla las exigencias requeridas en los actos administrativos y no incurra en ningún tipo de vicio invalidante o en alguna irregularidad no invalidante. En primer lugar, que se permita el acceso al expediente administrativo con carácter previo a la interposición de cualquier reclamación, evitando, así, la indefensión real y material del administrado. En segundo lugar, la resolución administrativa asume como motivación el contenido de los informes técnicos obrantes en el expediente administrativo al que tuvo acceso el administrado.

En la mayoría de los casos lo que ocurre en la práctica, sin embargo, es que cuando la Administración Tributaria se dirija al juez, ni existirá procedimiento tributario iniciado, ni por ende, expediente administrativo como tal¹¹⁷. En definitiva, para admitir esta motivación *in aliunde* del auto que contiene la autorización judicial al contenido y explicaciones hechas valer por la AEAT en la solicitud administrativa, esta última deberá ser facilitada al afectado junto con el auto judicial que la acoge y los documentos oportunos que la respalden, en el mismo momento en el que se produzca la intromisión en el derecho fundamental a la intimidad del obligado tributario¹¹⁸.

Por último, de acuerdo con los requisitos imprescindibles que enumera el Tribunal Constitucional en sus sentencias, encontramos el principio de proporcionalidad dividido en el análisis de un triple juicio: juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. El principio de proporcionalidad viene recogido en el artículo 3.2 de nuestra LGT donde establece que la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios. A su vez, más específicamente en el propio artículo 113 del mismo texto legal

¹¹⁷ De conformidad con lo dispuesto en el artículo 70.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: “Se entiende por expediente administrativo el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarla”.

¹¹⁸ STEDH Megrelishvili c. Georgia, de 7 de mayo de 2020, Demanda nº. 30364/2009, nº. 36 (ECLI:CE:ECHR:2020:0507JUD003036409).

se hace referencia a la necesidad de autorización judicial¹¹⁹ para llevar a cabo una entrada en domicilio constitucionalmente protegido¹²⁰ cumpliéndose el principio de proporcionalidad en sus diferentes dimensiones. Más adelante, explicaremos con profundidad la relación entre el domicilio constitucionalmente protegido y la inspección de soportes digitales apoyándonos en jurisprudencia y doctrina reciente.

La proporcionalidad¹²¹ en sí en el ámbito tributario se entiende, como aquel principio axiológico, en virtud del cual las leyes tributarias, por mandamiento constitucional, de acuerdo con la interpretación jurídica deben establecer tributos que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica y, distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles, el impacto global de la carga tributaria. Pero el principio de proporcionalidad va aún más allá de esa definición, entendiéndose a su vez como un medio de aplicación que garantiza la justicia en los medios empleados, lo que origina que la desproporción sea incompatible con un ordenamiento jurídico constitucional justo¹²². Además, este principio influye no sólo en la autorización judicial o en la solicitud administrativa, sino también en la propia ejecución de la intromisión en el derecho fundamental a la intimidad recogido en el artículo 18.1 de nuestra Constitución Española¹²³. El propio Tribunal Supremo ha hecho énfasis la

¹¹⁹ Este primer párrafo fue introducido por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

¹²⁰ STC 50/1995 de 23 de febrero de 1995, FJ nº. 7 (ECLI:ES:TC:1995:50). Sobre la aplicabilidad del principio de proporcionalidad en el ámbito tributario y, especialmente ante entradas en domicilio constitucionalmente protegido puede verse SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (2011) “*Inspección, entradas domiciliarias o la fractura en la Sala Tercera del Tribunal Supremo*”. Impuestos, nº. 8. Cit., pág. 7.

¹²¹ SSTC 66/1995 de 8 de mayo de 1995, FJ nº. 2 (ECLI:ES:TC:1995:66) y 128/1995 de 26 de julio de 1995, FJ nº. 4 (ECLI:ES:TC:1995:128) y 207/1996 de 16 de diciembre, FJ nº. 4 (ECLI:ES:TC:1996:207). De hecho este principio despliega sus efectos, no sólo como medida de control de una actuación administrativa, sino también para el control de una norma legal y de una resolución judicial.

¹²² RAMOS HERRERA, A.J. (2018) “*La justicia tributaria como garante de la igualdad*”. VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “*Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*” (2ª parte). Documentos de trabajo 11/2018. Cit., pág. 112.

¹²³ STC 99/2021 de 10 de mayo de 2021, FJ nº. 3 (ECLI:ES:TC:2021:99): “Cuando la policía judicial lleva a cabo actuaciones que constituyan una injerencia leve en la intimidad de las personas, su legitimidad constitucional, aceptada excepcionalmente, requiere también el respeto de la exigencias dimanantes del principio de proporcionalidad”. Existe una necesidad de respetar este principio cuando se limite cualquier derecho reconocido en la Carta Europea de Derechos Fundamentales (artículo 52.1 de la misma). STJUE Janko Rottman de 2 de marzo de 2010, C-135/08 (ECLI:EU:C:2010:104) y STJEU Georgios Orfanopoulos y

importancia de este principio en el ámbito tributario en especial, advirtiendo que solamente han de pedirse aquellos extremos que sirvan al objeto de la norma¹²⁴, es decir, a la aplicación estricta de los tributos¹²⁵.

Pues bien, una vez adentrados en el principio de proporcionalidad vamos a comenzar a tratar cada una de sus dimensiones. Recordemos que para que una actuación administrativa incidente en el ámbito del derecho fundamental a la intimidad del obligado tributario sea legítima es preciso que cumpla con la triple dimensión del principio de proporcionalidad, es decir, que apruebe el juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto¹²⁶.

En primer lugar, es preciso analizar si la medida o actuación administrativa que se pretende llevar a cabo por parte de los órganos de inspección, es susceptible de conseguir el objetivo propuesto, de manera que consecución sea ineludible para alcanzar ese fin establecido, es decir, debemos observar si la relación medio-fin resulta adecuada e idónea. A ello se le denomina *juicio de idoneidad o adecuación*. Ello implica justificar que esa intromisión llevada a cabo por parte de la Administración Tributaria en el ámbito de la intimidad amparada por el artículo 18 de nuestra Constitución, es el instrumento o medio válido para lograr el exacto cumplimiento de las obligaciones tributarias, sea en un procedimiento de inspección o de recaudación¹²⁷. En este sentido, podemos decir que por una parte, con ese principio se analiza si la medida o su finalidad son legítimas¹²⁸, lo que

otros, de 29 de abril de 2004, acumulados C-482/01 y C-493/01 (ECLI:EU:C:2004:262).

¹²⁴ STS 678/2015 de 18 de febrero de 2015, Fundamento de derecho n.º. 3 (ECLI:ES:TS:2015:678): “Existe un deber general de información y colaboración con la Administración tributaria que tiene sustento constitucional, que está legalmente regulado y que debe ser interpretado y aplicado respetando otros valores y principios constitucionales, lo que obliga, de un lado, a una adecuada exégesis de las condiciones para su cumplimiento y, de otro, a la permanente presencia del principio de proporcionalidad que debe presidir toda decisión que se adopte a este respecto. Pero sin que ello suponga mantener un criterio restrictivo y estricto que excluya de la información tributaria debida los datos que, teniendo trascendencia tributaria, procedan de relaciones que afectan solo indirectamente a los obligados tributarios.”

¹²⁵ STS 3750/2018 de 13 de noviembre de 2018, Fundamento de derecho n.º. 2 (ECLI:ES:TS:2018:3750): “En todo caso, no hay que olvidar que no se respeta este principio de proporcionalidad cuando la información solicitada suponga un esfuerzo desproporcionado para el obligado tributario”.

¹²⁶ STC 66/1995 de 8 de mayo de 1995, FJ n.º. 2 (ECLI:ES:TC:1995:66).

¹²⁷ BOSCH CHOLBI, J.L. (2021) “*La tutela judicial del derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones antes las actuaciones de la Administración Tributaria*”. Revista Española de Derecho Financiero, n.º. 192, Cit., pág. 76.

¹²⁸ SÁNCHEZ GIL, R., (2007) “*El principio de proporcionalidad*”. Ciudad de México, Instituto de

parte de la doctrina denomina como idoneidad teleológica y por otra parte, se analiza si la medida es adecuada para promover esa finalidad, lo que es denominado por dicha doctrina como idoneidad técnica. Sólo si la medida es admisible en estos dos sentidos se podrá afirmar que ha superado el estándar exigido por esta primera regla¹²⁹. En definitiva, toda medida debe aprobar el test de adecuación para comenzar a hablar de una actuación o medida legítima respecto al derecho a la intimidad del obligado tributario.

En segundo lugar, una vez hemos pasado dicho test, es preciso que se justifique y motive el juicio de necesidad o indispensabilidad de la medida que se pretende adoptar, considerando conjuntamente el motivo o intensidad del indicio de defraudación fiscal existente en función de la gravedad de la intromisión¹³⁰. La falta de observancia de cualquier de estas dimensiones que componen el principio de proporcionalidad implicará un defecto en el mismo y por ende, una declaración de nulidad de actuaciones. Esta dimensión implica examinar si la intervención pública es indispensable, por no existir un instrumento, actuación o medida más moderada o menos radical para la consecución del fin perseguido¹³¹. En definitiva, de una forma más clara, este principio implica que de entre

Investigaciones Jurídicas, Cit., pág. 40.

¹²⁹ Conviene advertir que no existe consenso en cuanto a que la idoneidad teleológica integre la regla de idoneidad. Así, por ejemplo, CARRASCO DURÁN, M., PÉREZ ROYO, F.J., URÍAS MARTÍNEZ, J. y TEROL BECERRA, M.J. (2006) *“Derecho constitucional para el siglo XXI: actas del VIII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional”*. Aranzadi, II, Cit., pág. 14, sostiene que el Tribunal Constitucional español ha excluido de la regla de idoneidad lo que aquí se ha denominado idoneidad teleológica. Para nosotros, nos decantamos en mayor medida por la idea de que la idoneidad teleológica no forma parte de esta regla de idoneidad que a su vez, forma un todo con el principio de proporcionalidad.

¹³⁰ STS 3286/2019 de 10 de octubre de 2019, Fundamento de derecho nº. 2 (ECLI:ES:TS:2019:3286): “La constatación de que tal actuación es 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 otras palabras, y resumiendo la doctrina constitucional, para otorgar la autorización debe superarse un triple juicio -que debe efectuar el juez competente-: el de idoneidad de la medida (toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora), el de necesidad (esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende) y el de proporcionalidad en sentido estricto (pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa)”.

¹³¹ STC 171/1997 de 14 de octubre de 1997, FJ nº. 3 (ECLI:ES:TC:1997:171). Debe procederse a una interpretación restrictiva de toda medida que afecte o perturbe el ejercicio del derecho fundamental y adoptar la decisión más favorable a la eficacia e integridad del derecho. Ello implica que, si la autoridad judicial no observa que la actuación administrativa está suficientemente motivada y justificada, atendiendo al principio de proporcionalidad, puede solicitar a dichos órganos las justificaciones oportunas para cerciorarse de la adecuación de la misma, o directamente denegar la intromisión en el derecho fundamental.

los diversos medios o instrumentos posibles, la Administración deberá optar por aquel que implique una menor restricción en la esfera jurídica de los afectados, esto es, que no se imponga un sacrificio claramente innecesario por no existir otra alternativa menos gravosa que puede satisfacer igual el mismo objetivo. Por tanto, de entre las numerosas y posibles alternativas, deberá elegirse siempre aquella menos gravosa o restrictiva de los derechos. Para ello habrá que confrontar los diversos medios igualmente idóneos y aptos para la consecución del fin, y determinar aquella que resulte menos onerosa, siempre que existan otras alternativas que garanticen de modo satisfactorio el objeto que justifique el límite, por consiguiente, han de rechazarse las medidas más gravosas y elegir el medio más beneficioso¹³².

En tercer lugar, una vez superados ambos juicios, es preciso poner de manifiesto la necesidad de que la Administración cuente con la existencia de un tercer juicio que se debe llevar a cabo, esto es, el juicio de proporcionalidad en sentido estricto. En este sentido, el análisis de esta dimensión, requiere valorar en cada caso concreto si la información prevista conduce de manera directa, desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, al presupuesto de hecho del tributo en cuestión¹³³. De esta forma, en nuestra opinión, será preciso dilucidar por parte de los órganos de inspección qué información es necesaria y si es decisiva para la tributación de cada operación¹³⁴. En este juicio de proporcionalidad en sentido estricto, se valorará si la medida es ponderada o equilibrada en el caso concreto por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto, poniendo en conjunto, la medida concreta, el fin perseguido y el contenido y alcance del derecho afectado, atendiendo a la gravedad de la injerencia o de la actuación administrativa así como las circunstancias de quien la sufre¹³⁵.

¹³² PERELLÓ DOMÉNECH, I. (1997) “Principio de proporcionalidad y jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. Revista Jueces para la Democracia, n.º. 28. Cit., pág. 70.

¹³³ SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. (2001) “Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional”. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid. Cit., pág. 79:

¹³⁴ En este sentido, en caso contrario se vulneraría el requisito de trascendencia tributaria que trataremos con posterioridad, recogido en los artículos 3 y 93 de la LGT.

¹³⁵ MERINO JARA, I. (2021) “La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario”. Madrid. Capítulo II, Cit., pág. 67.

Como podemos observar, este triple análisis o juicio que se debe llevar a cabo, es preciso que se haga no sólo en la supuesta autorización judicial que sea otorgada por parte del Juez correspondiente, sino también en la propia solicitud administrativa¹³⁶.

A su vez, nos gustaría poner de manifiesto que el propio Tribunal Supremo ha matizado y aludido a la necesidad de cumplimiento de otro requisito, esto es, el principio de subsidiariedad¹³⁷. Esto supone en nuestra opinión, exigir que la actuación administrativa que restringe el disfrute del derecho fundamental deber ser la única y última posibilidad en manos del órgano administrativo para desarrollar su tarea con éxito, dejando explícitamente reflejado que no existe otra medida menos incisiva para lograr la misma finalidad¹³⁸.

Por tanto, recordemos que para que en definitiva una actuación administrativa incidente en el derecho a la intimidad del obligado tributario, sea considerada legítima, es preciso que cumpla todos los requisitos que hemos mencionado con carácter previo de forma cumulativa.

¹³⁶ ATC 30/1998 de 28 de enero de 1998, FJ n.º 5 (ECLI:ES:TC:1998:30A): “En caso contrario, si el Auto de injerencia domiciliar carece de motivación, desconocemos si la garantía judicial que prevé la Constitución para la excepción a la inviolabilidad de domicilio respondió a su sentido de establecimiento de una ponderación previa por el órgano judicial y desconocemos también si la invasión del domicilio estaba justificada en cuanto razonable y proporcionada: Si hubo o no materialmente una lesión del correspondiente derecho”.

¹³⁷ STS 3286/2019 de 10 de octubre de 2019, Fundamento de derecho n.º 3 (ECLI:ES:TS:2019:3286): “En definitiva, no era necesario sacrificar este derecho fundamental como única forma -principio de subsidiariedad- de garantizar el cumplimiento de todos los requisitos establecidos por la ley en relación con el factor de agotamiento por la razón esencial de que la finalidad de la entrada y registro (constatar la aptitud de la materialización) no era necesaria para que la Administración actuase sus potestades de comprobación e inspección”.

¹³⁸ BOSCH CHOLBI, J.L. (1999) “*La protección del domicilio ante el deber de contribuir*”. Tesis doctoral inédita, Universidad de Valencia. Cit., pág. 80.

4. CUESTIONES JURÍDICAS A RESOLVER Y FUNDAMENTOS JURÍDICOS, DOCTRINALES Y JURISPRUDENCIALES

4.1. Intimidación económica: la trascendencia tributaria de la información y su afección al derecho a la intimidad

En este punto del dictamen, una vez analizado el carácter general del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar junto con las distintas facultades que ostenta la Administración Tributaria en un procedimiento inspector, vamos a proceder en este capítulo cuarto a dar respuesta de una forma pormenorizada de la cuestión concreta que precisa de este dictamen, esto es, si las actuaciones administrativas incidentes en soportes electrónicos no considerados domicilio constitucionalmente protegido y por ende, en el derecho a la intimidad personal y familiar, precisan de una autorización judicial en los mismos términos que la autorización judicial recogida en el artículo 18.2 de nuestra Constitución Española.

Pues bien, para iniciar esta andadura orientada al otorgamiento de una propuesta de resolución, es preciso que entendamos que uno de los límites¹³⁹ fundamentales a la obtención de información por parte de la Administración Tributaria, es la trascendencia tributaria. Este límite adolece de tal importancia que hemos decidido en este dictamen ofrecerle un punto concreto para poder analizarlo con aún más detalle. En este sentido, la trascendencia tributaria como límite a esta facultad viene estipulada en el artículo 93.1 de la LGT¹⁴⁰ y es evidente que, tal y como se puede interpretar del propio artículo, la información que requiere o exige la Administración en todos los casos, debe adolecer de

¹³⁹ STS 3922/2003 de 7 de junio de 2003, Fundamento de derecho nº. 2 (ECLI:ES:TS:2003:3922): “El deber de colaboración con la Administración Tributaria, establecido por el art. 111 tiene como límite infranqueable el que los datos requeridos han de tener trascendencia tributaria”.

¹⁴⁰ De acuerdo con lo establecido en el artículo 93.1 de la LGT: “Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”.

una relevancia, directa o indirecta, en orden a la aplicación de los tributos¹⁴¹.

Como se puede deducir, nos podemos encontrar con multitud de información de carácter económico y sin embargo, no adolecer del carácter de trascendente¹⁴². Es decir, la trascendencia tributaria se encuentra en que para conseguir el acceso a las operaciones económicas que permiten comprobar la realización de los hechos imposables o el exacto valor de las bases imposables de algunos impuestos o, simplemente, la existencia de bienes suficientes para soportar un embargo por parte de la Administración Tributaria, se necesita disponer de fuentes de información¹⁴³. Y es que el concepto de trascendencia tributaria no ha sido proporcionado por parte del legislador, sino que debemos acudir a la jurisprudencia para entender el sentido completo del mismo, dado su carácter de concepto jurídico indeterminado¹⁴⁴. Como consecuencia de este carácter han sido muchos Tribunales los que han definido la trascendencia tributaria como la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser directa o indirectamente útiles a la Administración¹⁴⁵, y sin embargo, como se puede comprobar, se trata bajo mi parecer, de una definición bastante imprecisa de dicho

¹⁴¹ CALVO VÉRGEZ, J. (2014) “*La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las entidades financieras: marco internacional y proyección sobre nuestro ordenamiento interno (arts. 93 a 95 LGT)*”. Documentos IEF, nº. 8/2014. Cit., pág. 38.

¹⁴² STS 6980/2012 de 18 de octubre de 2012, Fundamento de derecho nº. 2 (ECLI:ES:TS:2012:6980): “En relación con el sentido que deba darse al concepto jurídico indeterminado "trascendencia tributaria", debe entenderse que "la información, en definitiva, puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos" ... "y siempre que la información solicitada se encamine a la aplicación efectiva de los tributos ... debe ser prestada, aunque su utilidad pueda ser potencial, indirecta o hipotética". Se ha rechazado -por el TEAC y también en sede judicial- la procedencia de algún requerimiento cuando, a diferencia de lo que sucede aquí, la hipotética trascendencia tributaria era abstracta y genérica; la información se refería a la generalidad de las empresas y gran parte de los datos podían ser obtenidos por la Inspección a través de otros medios, como las declaraciones generales de información de operaciones con terceros.

¹⁴³ ANEIROS PEREIRA, J. (2013) “*La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero*”. Quincena Fiscal, nº 3/2013 (BIB 2013/240).

¹⁴⁴ Se trata de un concepto utilizado por las normas del que no puede deducirse con absoluta seguridad lo que aquellas han pretendido exactamente, siendo difícil alcanzar una solución exacta. De esta dificultad surgió la doctrina del «margen de apreciación», que deja cierta libertad, o al menos tolerancia jurídica, para que al concretar un concepto normativo puedan seguirse diversas opciones. La aportación fundamental de la doctrina de los conceptos jurídicos indeterminados es que sostiene así como la discrecionalidad permite a la Administración elegir entre varias opciones, todas las cuales son jurídicamente indiferentes y válidas, que la aplicación de aquellos remite siempre a una única solución justa, sin alternativas, que la Administración debe encontrar.

¹⁴⁵ SAN 2189/1999 de 9 de abril de 1999, Fundamento de derecho nº. 3 (ECLI:ES:AN:1999:2189), STSJ Cataluña 6391/2016 de 1 de junio de 2016, Fundamento de derecho nº. 3 (ECLI:ES:TSJCAT:2016:6391).

concepto. Esta definición ha tenido numerosas críticas por parte de la doctrina tributarista, por considerar que realmente esta definición vulnera el principio de legalidad ya que la LGT no permite que se busque información con carácter general, que directa o indirectamente conduzca a la aplicación de los tributos¹⁴⁶. Todo ello, llevó al Tribunal Supremo a ofrecer una definición algo más amplia y menos imprecisa, pero sin llegar a terminar de precisar dicho concepto¹⁴⁷, entendiendo la trascendencia tributaria como la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 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, de acuerdo con la Ley. Y esa 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 sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora hacia ciertas y determinadas personas -que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible-¹⁴⁸. Además, añadió el Tribunal Supremo que siempre que la información solicitada se encamine a la aplicación efectiva de los tributos, ha de compartirse la afirmación de la sentencia recurrida relativa a que dicha utilidad puede ser potencial, indirecta o hipotética¹⁴⁹. Esta aportación del Alto Tribunal creó una vertiente crítica por parte de la doctrina tributarista, ya que estos entendían que hablar de trascendencia tributaria potencial, indirecta o hipotética suponía en sí una *contraditio in terminis*¹⁵⁰, ya que los datos solicitados deben tener efectos tributarios concretos y reales en un procedimiento tributario concreto y real¹⁵¹. La Administración no podrá requerir con carácter meramente preventivo al propio obligado, para engrosar sus

¹⁴⁶ RUIZ GARIJO, M. (2003) “*El preocupante concepto de “trascendencia tributaria” del artículo 111 de la LGT*”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, paraf. 3011/2003. Presentación (BIB 2003/1051).

¹⁴⁷ NIETO MONTERO, J.J. (2018) “*Los derechos de los ciudadanos y la obtención e intercambio de información con trascendencia tributaria*”. Instituto Vasco de Administración Pública, European Inklings, n.º. 14. Cit., pág. 213.

¹⁴⁸ STS 7798/2011 de 3 de noviembre de 2011, Fundamento de derecho n.º. 3 (ECLI:ES:TS:2011:7798).

¹⁴⁹ STS 661/2001 de 3 de enero de 2001, Fundamento de derecho n.º. 5 (ECLI:ES:TS:2001:661).

¹⁵⁰ Se trata de una locución latina que significa ‘contradicción en los términos’. Conjunto de argumentos o situaciones en las que hay discordancia, paradoja, contrasentido o contradicción.

¹⁵¹ RUIZ GARIJO, M. (2003) “*El preocupante concepto de “trascendencia tributaria” del artículo 111 de la LGT*”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, paraf. 3011/2003. Presentación (BIB 2003/1051).

bases de datos, cuantos datos se le atojen y sin conexión ni relevancia con ninguna obligación concreta¹⁵².

De esta forma, parece que la potestad de obtención de información es una potestad reglada de la Administración. Esto implica que todos los requerimientos que realiza la Administración tributaria deben estar individualizados subjetivamente y objetivamente¹⁵³, convirtiéndose así la trascendencia tributaria en la base de la motivación del acto de requerimiento¹⁵⁴, que no puede en definitiva, quedar como una mera declaración formal, ya que dicha actuación podría ser calificada como una potestad exorbitante de la Administración Tributaria carente de cualquier justificación. Atendiendo a lo dispuesto con carácter previo, es evidente que en los casos que trataremos de trascendencia tributaria indirecta, hablaremos de una especial y más restrictiva motivación por parte de la Administración Tributaria¹⁵⁵.

A modo ejemplificativo, el Tribunal Supremo confirmó en 2016 la existencia de trascendencia tributaria en la solicitud a un centro escolar privado de las facturas emitidas por gastos de escolarización, transporte, comedor y actividades extraescolares de sus alumnos, dado que se trataba de un colegio privado en el que los padres tenían que sufragar la enseñanza que reciben sus hijos y todos aquellos servicios que el centro les preste. En consecuencia, pudiera ser relevante tributariamente conocer cuánto les costaba y la

¹⁵² LOZANO SERRANO, C. (2015) “*El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación*”. Quincena Fiscal, nº. 8 (BIB 2015/1254).

¹⁵³ STS 1680/2015 de 30 de abril de 2015, Fundamento de derecho nº. 2 (ECLI:ES:TS:2015:1680): “El juego conjunto de ambas notas (individualización subjetiva y concreción objetiva) permite rechazar los requerimientos abstractos, genéricos e indiscriminados, como hicimos en la sentencia que se acaba de citar, pues, de otra forma, se difuminarían hasta desaparecer las líneas divisorias entre la información por captación y la información por suministro. Y la segunda exigencia, la concreción objetiva, resulta indispensable para calibrar la trascendencia tributaria de la información”.

¹⁵⁴ Resolución del TEAC de 2 de junio de 2015, Criterio 00/02093/2012/00/00, Fundamento de derecho nº. 2.

¹⁵⁵ STS 353/2015 de 22 de enero de 2015, Fundamento de derecho nº. 2 (ECLI:ES:TS:2015:353): “Sin embargo, en relación con otra clase de datos, los de incidencia “indirecta”, la relevancia tributaria no resulta evidente, siendo menester para ponerla de relieve algo más que su simple relación y la cita de las normas que habilitan a la Inspección para reclamarlos. Para poder captar esta clase de antecedentes, sin el amparo de una obligación general de suministro, la Administración debe realizar un mayor esfuerzo de motivación, justificando el requerimiento de forma razonada y razonable. Nuestra jurisprudencia es en este punto reiterada: los requerimientos de información han de estar motivados; han de cumplir con la previsión de individualización que el tipo de información reclamada exige, debiendo concurrir una justificación específica y suficiente que los fundamente”.

Memoria, como cualquier otro documento que informe de quienes estudiaban¹⁵⁶. De hecho, como establece la Ley Orgánica 7/2021, de 26 de mayo, de Protección de Datos de Carácter Personal, los datos personales pueden facilitarse a terceros, en este caso a Hacienda, cuando así lo autoriza una Ley, y eso es exactamente lo que ocurre en este caso en que la LGT confiere dicha autorización dada la relevancia tributaria de la información. Ciertamente, en esta sentencia, desde nuestro punto de vista, podría haber habido una lectura alternativa de los hechos, incluso sin entrar en un análisis de los límites de la potestad de obtención de información tributaria. Es decir, si los datos requeridos afectan, como la Sala viene a admitir, al derecho a la intimidad, se debería haber requerido a la Administración para que aportara una motivación reforzada de la trascendencia tributaria. La Administración no necesitaba ni debió pedir unas facturas completa que sí contenían datos personales sin ninguna trascendencia tributaria como el tipo de enseñanza recibida y las actividades realizadas por unos menores, a nuestro parecer. Se puede apreciar en definitiva en este caso concreto, como la Sala hace primar el deber de contribuir frente al derecho fundamental a la intimidad.

Como se puede apreciar, dado el carácter de concepto jurídico indeterminado, han ocurrido diversos casos en los que los pronunciamientos de diversos tribunales no han sido coincidentes. Este fue el caso del Tribunal Supremo que consideró la falta de trascendencia tributaria en el requerimiento de datos relativos a la titularidad y autorización de apertura de cajas de seguridad, en la medida que dicho requerimiento adolece en un procedimiento de recaudación, considerando así el Tribunal que en este caso se trata de requerimientos desvinculados del cobro o la exacción de créditos concretos y específicos¹⁵⁷. Sin embargo, el mismo tipo de información genérica sí ha sido considerada de forma posterior como trascendente en términos tributarios al ser solicitada por los órganos de Inspección por el

¹⁵⁶ STS 1749/2016 de 13 de julio de 2016, Fundamento de derecho n.º 8 (ECLI:ES:TS:2016:1749).

¹⁵⁷ STS 4898/2014 de 13 de noviembre de 2014, Fundamento de derecho n.º 4 (ECLI:ES:TS:2014:4898): “En otras palabras, por definición, un órgano de recaudación no puede practicar requerimientos genéricos de información. Mientras que, en principio, todo sujeto pasivo de no importa qué tributos está sujetos a la potestad de comprobación e inspección de la Administración tributaria, justificándose así la existencia de requerimientos generales de información, siempre que aparezcan suficientemente motivados y se adopten siguiendo los cauces previstos en la norma, sólo quedan sometidos al ámbito competencial de los órganos de recaudación quienes aparezcan como deudores de la Hacienda pública, no cabiendo, por ello, practicar requerimientos generales en este ámbito. En suma, tratándose de la recaudación y, por lo tanto, de los órganos administrativos que la tienen encomendada, no cabe practicar requerimientos desvinculados del cobro o de la exacción de créditos concretos y específicos”.

TEAC¹⁵⁸. En este sentido, como se puede observar, no existe en nuestra legislación un listado específico en el que encontremos todas y cada una de aquellas informaciones que son susceptibles de ostentar el carácter de trascendentes tributariamente hablando. Por ello, al ser un concepto jurídico indeterminado, nos veremos obligados a acudir a la jurisprudencia para dilucidar en qué casos una información posee trascendencia tributaria.

Como hemos podido observar en apartados anteriores, hay numerosos autores¹⁵⁹ que entienden que dentro del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar recogido en el artículo 18 de nuestra Constitución Española, existe una subcategoría denominada intimidad económica o *privacy right* en la doctrina y jurisprudencia anglosajona. En este sentido, existen un grupo de autores que ha rechazado que los datos económicos sean intimidad por partir de una concepción restringida de la misma¹⁶⁰, haciendo uso de un silogismo en el que, primero, equiparan la intimidad con los aspectos más estrechamente vinculados con la personalidad del individuo (premisa mayor); segundo, excluyen que la situación económico-patrimonial forme parte de este ámbito (premisa menor); y tercero, niegan que la esfera económica de la persona sea intimidad (conclusión). Por otro lado, existen otro grupo de autores que parten de una concepción menos restrictiva o variante de la anterior en la que defienden la inclusión de los datos relativos a la situación económico-patrimonial en el ámbito de protección de la intimidad exclusivamente en los casos en que dichos datos rebasen el ámbito de lo estrictamente económico y pongan de relieve hechos o circunstancias relativas a las facetas más

¹⁵⁸ Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2017, Criterio 00/00963/2014/00/00, Fundamento de derecho nº. 2: “Pues bien, tal y como ha quedado recogido en los antecedentes de hecho de la presente resolución, en el caso que nos ocupa nos encontramos ante un requerimiento efectuado por el Equipo Central de Información de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude a efectos de obtener información necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la AEAT, información que tiene trascendencia tributaria al recoger hechos o actos que podrían ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, de manera que, no encontrándonos en el presente caso ante un requerimiento efectuado por un órgano de Recaudación sino de Inspección, no resultarán aplicables las sentencias señaladas por el interesado, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras en este punto”.

¹⁵⁹ CHECA GONZÁLEZ, C. & MERINO JARA, I. (1988) “*El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria*”. Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura, nº. 6, Cit., pág. 165.

¹⁶⁰ FERNÁNDEZ CUEVAS, A. (1980) “*Nota breve sobre el llamado secreto bancario y el derecho a la intimidad*”. Crónica Tributaria, nº. 34. Cit., pág. 50.

reservadas de la vida personal o familiar del titular de la información¹⁶¹.

En definitiva, si algo resulta evidente tras lo comentado con carácter previo es que los únicos extremos sobre los que no existe duda alguna sobre su inclusión en la intimidad constitucionalmente protegida son aquellos ámbitos, datos o informaciones pertenecientes a la estricta privacidad del obligado tributario, y aquellos otros que, sin ser intimidad en sí mismos, revelan o ponen al descubierto las facetas más íntimas de la vida privada o familiar del individuo.

En este sentido y poniendo en relación la facultad que ostenta la Administración Tributaria de obtención de información, el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar y el deber de contribuir a sostener los gastos públicos, el Tribunal Supremo concluyó que en principio y con carácter general, no cabe apreciar violación del artículo 18.1 de la Carta Magna por el hecho de que los ciudadanos queden obligados a facilitar una información que, pese a pertenecer a la esfera de su intimidad, tiene relevancia tributaria¹⁶². En este sentido, es preciso realizar una breve distinción. Y es que, a lo que nos estamos refiriendo en este apartado es a las facultades que ostenta la Administración tributaria a la hora de solicitar información. Recuérdese que las facultades que ostenta para proceder al registro o incautación de soportes electrónicos tienen su fundamento en el artículo 142 y 146 de la LGT.

Por otro lado, es conocido que vivimos en la actualidad en un mundo dominado por la tecnología tanto por parte de los particulares como de los entes públicos. En este sentido, conviene preguntarnos si, en el seno de procedimientos inspectores, la utilización de técnicas por parte de la Administración que operan con *Big Data*¹⁶³ y Redes Sociales supone una posibilidad de no sólo recabar datos de trascendencia tributaria, sino de revelar

¹⁶¹ BUENO GALLARDO, E. (2009) “*La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*”. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid. Cit., pág. 156.

¹⁶² STS 4898/2014 de 13 de noviembre de 2014, Fundamento de derecho nº. 4 (ECLI:ES:TS:2014:4898).

¹⁶³ Los macrodatos, también llamados datos masivos, inteligencia de datos, datos a gran escala o *big data* es un término que hace referencia a conjuntos de datos tan grandes y complejos que precisan de aplicaciones informáticas no tradicionales de procesamiento de datos para tratarlos adecuadamente. La recopilación de grandes cantidades de datos y la búsqueda de tendencias dentro de los datos permiten que las empresas o los entes públicos se muevan mucho más rápidamente, sin problemas y de manera eficiente.

al mismo tiempo información que se encuentra amparada por el artículo 18.1 de la Constitución Española. En esta línea, podemos encontrar el caso de la inspección de los tributos de la cantante Shakira, en la que se concluyó, presuntamente, que la artista había pasado más de 184 días¹⁶⁴ en territorio español durante el periodo 2011-2014, sin haber presentado las correspondientes autoliquidaciones de IRPF. Según el diario El País¹⁶⁵, este periódico tuvo acceso al informe en el que se incluyen datos de la privacidad de la investigada, lo cual bajo nuestro punto de vista es bastante cuestionado, ya que un medio de comunicación no se encuentra en el listado que presenta el artículo 94 de la LGT de cesión de información de carácter reservado de datos con trascendencia tributaria. Para llegar a dicha conclusión por parte de la Administración, esta recurrió a las redes sociales de la cantante y como hemos mencionado con carácter previo, estas aplicaciones están vinculadas parcialmente al fenómeno de los datos masivos, en la medida que permiten contribuir al continuo aumento de información red de carácter no estructurado (imágenes, vídeos, etc.)¹⁶⁶.

4.2. Extensión del concepto de domicilio constitucionalmente protegido a soportes electrónicos y repositorios o dispositivos digitales

En este apartado vamos a analizar qué se entiende por domicilio constitucionalmente protegido desde un punto de vista tributario y vamos a mostrar las diversas respuestas que ha otorgado la jurisprudencia así como la doctrina a esta cuestión.

Para comenzar, el artículo 18.2 de la Constitución Española es aquel que dispone

¹⁶⁴ Tal y como viene previsto en el artículo 9.1 de la Ley del IRPF: “Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas”.

¹⁶⁵ Periódico El País (2020) [Consulta del 13 de Octubre de 2022] Recuperado de: <https://elpais.com/especiales/2020/asi-siguio-hacienda-el-rastro-a-shakira/>

¹⁶⁶ DORADO FERRER, X. (2021) “Redes Sociales, metadatos y derecho a la intimidad en los procedimientos tributarios”. Quincena Fiscal, nº. 12, Thomson Reuters Aranzadi. Cit., pág. 98.

que el domicilio es inviolable y ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito. La inviolabilidad del domicilio se vincula al derecho a la intimidad de las personas, pues protege el ámbito donde la persona desarrolla su intimidad al amparo de miradas indiscretas, como consecuencia de ello es lógico que el Tribunal Constitucional¹⁶⁷ haya dado al término domicilio un significado mucho más amplio que el otorgado por el Código Civil¹⁶⁸. Para el Alto Tribunal, el domicilio es el espacio donde el individuo vive ejerciendo su libertad más íntima, al margen de convenciones sociales, así como todo espacio apto para que, eventualmente o de forma permanente, pueda ocurrir lo anterior. Esto es, 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 ella¹⁶⁹.

De esta forma, la Constitución señala tres situaciones en las que se admite la entrada y registro domiciliarios: por un lado, con la obtención del consentimiento del titular; por otro, con la disposición de una resolución judicial; y por último, por la observancia de un flagrante delito. A éstas hay que añadir otra, no consignada, pero igualmente admisible, dadas sus características, la situación de urgente necesidad, como la que se produce en casos de catástrofe, ruina inminente u otros similares con la finalidad de evitar daños inminentes y graves para personas o cosas, es decir en supuestos en los que es necesaria la quiebra de la inviolabilidad domiciliaria para preservar otros bienes protegidos, en particular la vida o integridad de las personas¹⁷⁰.

¹⁶⁷ STC 54/2015 de 24 de abril de 2015, FJ n.º 5 (ECLI:ES:TC:2015:54).

¹⁶⁸ De acuerdo a lo previsto en el artículo 40 del Código Civil: “Para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual, y, en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil”.

¹⁶⁹ STC 22/1984 de 9 de marzo de 1984, FJ n.º 5 (ECLI:ES:TC:1984:22).

¹⁷⁰ De conformidad a lo establecido en el artículo 15 de la Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana: “1. Los agentes de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad sólo podrán proceder a la entrada y registro en domicilio en los casos permitidos por la Constitución y en los términos que fijen las Leyes. 2. Será causa legítima suficiente para la entrada en domicilio la necesidad de evitar daños inminentes y graves a las personas y a las cosas, en supuestos de catástrofe, calamidad, ruina inminente u otros semejantes de extrema y urgente necesidad.

Pues bien, partiendo de ese conocimiento general, hemos de preguntarnos si un soporte o dispositivo digital, tal y como puede ser un ordenador, es susceptible de ser un domicilio constitucionalmente protegido de acuerdo a las exigencias y garantías del artículo 18.2 de nuestra Carta Magna. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha planteado la protección constitucional del artículo 18.2 de la CE a los ordenadores, aunque circunscrito en el ámbito penal¹⁷¹. No obstante, la jurisprudencia de este tribunal acerca del lugar donde se toman decisiones empresariales o se guardan los documentos o soportes que contienen información de relevancia o reservada a terceros, considera que los dispositivos electrónicos y virtuales pueden gozar de la consideración de domicilio constitucionalmente protegido por varias razones. En primer lugar, la jurisprudencia constitucional¹⁷² defiende la existencia de un concepto dinámico de domicilio constitucionalmente protegido que encuentra conexión con la realidad económica y social¹⁷³. En este sentido ha habido varias sentencias de los Tribunales¹⁷⁴ ordinarios en las que estos se han pronunciado en relación a la consideración de ordenadores como lugar digital asimilable al hogar o domicilio personal¹⁷⁵. Ello justificaría la necesidad de solicitar autorización judicial para el acceso al

¹⁷¹ STC 173/2011 de 7 de noviembre de 2011, FJ n.º. 4 (ECLI:ES:TC:2011:173): “De lo expuesto, parece desprenderse que cualquier injerencia en el contenido de un ordenador personal —ya sea por vía de acceso remoto a través de medios técnicos, ya, como en el presente caso, por vía manual— deberá venir legitimada en principio por el consentimiento de su titular, o bien por la concurrencia de los presupuestos habilitantes antes citados”, es decir, la autorización judicial.

¹⁷² RUIZ HIDALGO, 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, n.º. 190. Cit., pág. 121.

¹⁷³ GÓMEZ REQUENA, J.A. (2020) “*La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario: un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea*”. Nueva Fiscalidad, n.º. Extraordinario. Cit., pág. 294.

¹⁷⁴ En este caso el TSJ de País Vasco considera una intromisión ilegítima en el domicilio el acceso a un ordenador ubicado en un local público de la empresa, sin la correspondiente autorización judicial. Esto es, para dicha resolución, lo esencial no es el lugar físico en que se encuentre ubicado el dispositivo que contiene la información, sino el hecho mismo de que aquél contenga datos que se encuentran vedados al conocimiento de terceros. STSJ País Vasco 1776/2009 de 11 de mayo de 2009, Fundamento de derecho n.º. 5 (ECLI:ES:TSJPV:2009:1776): “Se produce así, en la actuación de la cautela, una clara intromisión en el ámbito domiciliario de la sociedad y, recuérdese, sin la presencia del obligado tributario, sin su autorización por tanto, y con una importante oposición de la empleada, oposición, recuérdese, que va a resultar enervada a través, indirectamente, de la presencia policial, no concurre por ello un consentimiento espontáneo y libre que válidamente sirva para franquear el acceso al recinto de la intimidad societaria. Ese acceso al contenido del ordenador o dispositivo externo implica la entrada en el ámbito domiciliario de la sociedad en tanto en cuanto que supone el acceso a los elementos físicos incluidos en el reducto de privacidad de aquella, en el círculo en el que se desarrolla o se contienen los elementos propios de la dirección y giro social que permanecen protegidos frente a la intervención de cualquier tercero”.

¹⁷⁵ STSJ Murcia 702/2021 de 13 de abril de 2021, Fundamento de derecho n.º. 1 (ECLI:ES:TSJMU:2021:702): “Acertadamente dice el auto recurrido que el entorno digital constituye un

disco duro del ordenador, que es lo que en este caso hizo la Inspección.

En este sentido, respecto a la autorización de entrada reconocida en el artículo 18.2 de nuestra CE, el Tribunal Supremo ha recordado que la regulación actual de dicha autorización es escueta y rudimentaria¹⁷⁶. En concreto, a ella se refieren, tan solo, el artículo 113 de la LGT, el artículo 8.6 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y el artículo 91.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Frente a ello, el Supremo consideró en primer lugar que la LGT es una ley ordinaria, y por tanto inidónea, por su competencia, para desarrollar el derecho fundamental. En segundo lugar, que el desarrollo normativo del régimen sustantivo y procesal de la autorización de entrada en domicilios, debe realizarse mediante ley orgánica. Ello, ex artículo 81.1 de la Constitución, al estar en juego el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. En tercer lugar, tampoco la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, tiene carácter de ley orgánica al encomendar la competencia de los juzgados para autorizar la entrada en domicilio, en su artículo 8.6. Finalmente, estableció que la única disposición del rango preciso es el artículo 91.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, pero no nos vale tampoco a los efectos de lo que comentamos, porque en ella no se regula el contenido esencial del artículo 18.2 CE.

En definitiva, queda claro que es posible para la Inspección, el acceso al ordenador portátil del contribuyente. Pero, según el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Murcia y de muchos autores, será necesaria la obtención de una previa

lugar donde se puede desarrollar parte de la intimidad de los ciudadanos, lo cual es para esta Sala una evidencia. Y es original la afirmación que hace el auto de que ese "lugar" digital es asimilable al hogar o domicilio personal, advirtiéndonos la Abogacía del Estado que estamos ante la "garantía de la intimidad informática", lo que constituye la novedad de la necesidad de autorización judicial para la realización de copias de discos duros en orden a la obtención de copias de datos tributarios, insistiendo el Abogado del Estado en que el matiz de la autorización para adaptarse a la cuestión que nos ocupa "es indudable que va a crear jurisprudencia". A su vez, encontramos otras sentencias tales como la STSJ Valencia 216/2017, de 7 de marzo (ECLI:ES:TSJCV:2017:216), STSJ La Rioja 188/2018 de 7 de junio de 2018 (ECLI:ES:TSJLR:2018:188).

¹⁷⁶ STS 3023/2020 de 1 de octubre de 2020, Fundamento de derecho nº. 2 (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".

autorización judicial con los requisitos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en sentencias que hemos hecho mención con carácter previo. De este modo, si en los dispositivos digitales o virtuales tales como el ordenador, se encuentran documentos relacionados con la actividad empresarial, tales como libros, facturas, contabilidad, para estos autores y tribunales, únicamente se puede proceder a su acceso a través del consentimiento del obligado tributario o por vía de la autorización judicial, pero porque es el soporte el que goza en su opinión de la protección¹⁷⁷ del artículo 18.2 de la CE¹⁷⁸, no la información contenida en el mismo¹⁷⁹.

Por otro lado, dados los avances tecnológicos existentes en la actualidad, prácticamente todos los documentos de un individuo son almacenados bien en lugares físicos tales como ordenadores, discos duros o *pendrives*, de lo que se desprende la explicación anterior respecto al domicilio constitucionalmente protegido, bien en lugares abstractos tales como la conocida “nube”¹⁸⁰. Y bien, desde este punto de vista, la pregunta que nos hacemos es si este lugar o entidad abstracta donde se almacenan documentos de gran calado, relevancia o reservados, es susceptible de ser considerada como domicilio constitucionalmente protegido a los efectos de intervención por parte de la Inspección de los Tributos en un procedimiento inspector, esto es, mediante autorización judicial.

Es conocido que actualmente, resulta muy frecuente que los datos de la contabilidad de las personas jurídicas e incluso las personas físicas no se almacenen en

¹⁷⁷ FRÍAS LÓPEZ, A. (2000) “*Las autorizaciones judiciales de entrada a domicilio*”. Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid, nº. 6. Cit., págs. 40-46; ANEIROS PEREIRA, J. (2019) “*La potestad de entrada en domicilio por la inspección de los tributos: potestades públicas frente a derechos fundamentales en la experiencia jurisprudencial española*”. AA.VV: Estudios de Derecho Iberoamericano, Vol. III, Universidad Lusófona do Porto. Cit., pág. 813 y ss.

¹⁷⁸ CHECA GONZÁLEZ, C. (2020) “*La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas*”. Quincena Fiscal, nº. 19. Cit., págs. 6-8.

¹⁷⁹ SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (2011) “*Inspección, entradas domiciliarias o la fractura en la Sala Tercera del Tribunal Supremo*”. Impuestos, nº. 8, 2º quincena de abril. Cit., pág. 13 y ss.

¹⁸⁰ La definición de la nube puede parecer poco clara, pero, básicamente, es un término que se utiliza para describir una red mundial de servidores, cada uno con una función única. La nube no es una entidad física, sino una red enorme de servidores remotos de todo el mundo que están conectados para funcionar como un único ecosistema. Estos servidores están diseñados para almacenar y administrar datos, ejecutar aplicaciones o entregar contenido o servicios, como *streaming* de vídeos, correo web, software de ofimática o medios sociales. En lugar de acceder a archivos y datos desde un equipo personal o local, accedes a ellos online desde cualquier dispositivo conectado a Internet, es decir, la información está disponible dondequiera que vayas y siempre que la necesites.

equipos informáticos ubicados físicamente en el domicilio de las sociedades o físicamente en general. Por el contrario, se está haciendo cada vez más común los servicios de “nube” o *icloud computing*¹⁸¹ en cuya virtud el almacenamiento de los datos se produce a través de internet por parte de un prestador de servicios telemáticos. Sin embargo, las solicitudes de entrada y registro domiciliarios suelen requerir al órgano judicial que autorice la entrada y el acceso a la documentación contable, ya sea en formato físico o informático, pero referido, exclusivamente, a los equipos ubicados en el domicilio al que se accede. Siendo así, cabe preguntarse si, bajo dicha autorización y suponiendo que los datos se encuentren almacenados en la “nube”, puede la Administración tributaria requerir al proveedor de servicios telemáticos el acceso a aquéllos. Y ello nos reconduce, en última instancia, al problema de determinar si dicha “nube”¹⁸² tiene la condición de domicilio constitucionalmente protegido¹⁸³.

Desde este punto de vista, el Tribunal Constitucional¹⁸⁴ ha referido en sentencias anteriores al año 2000 en relación al artículo 18.2 de nuestra Carta Magna que cabe entender que el núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido es el domicilio en cuanto morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar. Si bien existen otros ámbitos que gozan de una intensidad menor de protección, como ocurre en el caso de las personas jurídicas, precisamente por faltar esa estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, sólo predicable de las personas físicas. De suerte que, en atención a la naturaleza y la especificidad de los fines de estos entes, ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en concreto 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

¹⁸¹ El *cloud computing* o computación en la nube es una tecnología que permite el acceso remoto a *softwares*, procesamiento de datos y almacenamiento de archivos a través de Internet. No demanda la instalación de aplicaciones a nivel local, sino que ofrece los servicios a gran escala gracias a la conectividad.

¹⁸² RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2021) “¿Es la “nube” un domicilio constitucionalmente protegido?” Blog Fiscal y de Opinión Tributaria.

¹⁸³ LLOPIS NADAL, S.J. & MARTÍNEZ-BÁGUENA, D.F. (2019) “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos”. Lefebvre, Madrid.

¹⁸⁴ STC 69/1999 de 26 de abril de 1999, FJ nº. 2 (ECLI:ES:TC:1999:69).

sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros.

Como se puede apreciar, el Tribunal Constitucional hacía referencia en sus orígenes a únicamente espacios físicos. Ahora bien, debe advertirse de que la identificación de dichos espacios protegidos no depende tanto de una declaración formal o del ejercicio de la misma actividad empresarial, sino que aparece vinculada, como hemos dicho, a la dirección del negocio o, por lo que ahora nos interesa, a la custodia de documentos. Desde el punto de vista de otros Tribunales, a la luz de la delimitación del ámbito especial de protección domiciliaria efectuada por la doctrina originaria del Tribunal Constitucional han venido a establecer que tienen la consideración de domicilio, a efectos de la protección constitucional otorgada por el art. 18.2 de la Constitución respecto de las personas jurídicas, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal la sede principal o la sede secundaria¹⁸⁵, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado¹⁸⁶.

Como se puede apreciar y hemos hecho mención con carácter previo, es obvio que vivimos en una realidad dominada por la tecnología y por ello, mientras que en épocas anteriores guardaríamos la contabilidad en formato papel o en CDs, hoy día existen herramientas que proporcionan una mayor seguridad y que no son soportes físicos. De esta forma, el Tribunal Constitucional vino en 2011 a establecer que lo ocurrido es que el avance de la tecnología actual y el desarrollo de los medios de comunicación de masas ha obligado a extender esa protección más allá del aseguramiento del domicilio como espacio físico en que normalmente se desenvuelve la intimidad y del respeto a la correspondencia, que es o puede ser medio de conocimiento de aspectos de la vida privada. De aquí el reconocimiento global de un derecho a la intimidad o a la vida privada que abarque las

¹⁸⁵ STSJ CL 6865/2011 de 30 de diciembre de 2011, Fundamento de derecho n.º 5 (ECLI:ES:TSJCL:2011:6865): “En cambio, no son objeto de protección los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no esté vinculada con la dirección de la sociedad ni sirva a la custodia de su documentación. Tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares”.

¹⁸⁶ STS 5720/2011 de 19 de septiembre de 2011, Fundamento de derecho n.º 6 (ECLI:ES:TS:2011:5720).

intromisiones que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de vida¹⁸⁷. Es decir, la interpretación que podría darse de lo que afirma el Tribunal Constitucional es que estamos hablando de la posibilidad de amparar esa protección del 18.2 CE a un espacio virtual y no físico donde la compañía o el contribuyente guarda la documentación propia de su actividad que normalmente y que debe quedar reservada frente a terceros.

Esta línea interpretativa o doctrinal entiende además, que en los servicios de la “nube” los datos siempre se encuentran alojados en un espacio físico gestionado por el proveedor de aquéllos y que el cliente no suele conocer dónde se encuentra. La información en la “nube” tiene, además, este problema añadido de gestión por un tercero, que abona su consideración de domicilio protegido. Para acceder a tales datos es necesaria la colaboración del proveedor de los servicios, que no se encuentra constreñido por las obligaciones de información derivadas del art. 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y normativa de desarrollo. Es más, tanto la normativa de protección de datos como las obligaciones contractuales con sus clientes le impide suministrar dicha información. Y ello salvo que medie una autorización judicial o el consentimiento del afectado, ya que, como hemos mencionado con carácter previo, estamos para esta línea doctrinal ante parte del domicilio constitucionalmente protegido.

En definitiva, cada vez son más los Tribunales que están contemplando casos de solicitud de autorizaciones para el acceso información de trascendencia tributaria presente en soportes “no físicos”¹⁸⁸ como la “nube”¹⁸⁹. De hecho, si la Administración tuviera identificados a todos los proveedores de esta clase de servicios que operan en España y a sus clientes, ya que parece posible en este sentido, hacer una buena aproximación extrayendo los datos de las declaraciones censales y de los modelos 347, las entradas en domicilios físicos podrían sustituirse, en muchos casos, directamente por la “entrada” en los datos de la “nube”, actuación mucho menos invasiva y, posiblemente, eficaz¹⁹⁰.

¹⁸⁷ STC 173/2011 de 7 de noviembre de 2011, FJ n.º 3 (ECLI:ES:TC:2011:173).

¹⁸⁸ STSJ Madrid 2277/2018 de 14 de marzo de 2018, Fundamento de derecho n.º 2 (ECLI:ES:TSJM:2018:2277).

¹⁸⁹ STSJ La Rioja 317/2018 de 7 de junio de 2018 (ECLI:ES:TSJLR:2018:317).

¹⁹⁰ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2021) “¿Es la “nube” un domicilio constitucionalmente protegido?” Blog Fiscal y de Opinión Tributaria.

4.3. Acceso a soportes electrónicos de los obligados tributarios y posible vulneración del derecho a la intimidad

En los apartados siguientes, una vez hemos acotado la cuestión relativa al domicilio constitucionalmente protegido, vamos a tratar de otorgar una visión concreta respecto del acceso a información recogida en soportes electrónicos por parte de los órganos de Inspección, centrándonos en especial en los ordenadores.

Como bien ya sabemos, este acceso que se puede llegar a producir obedece al ejercicio de diferentes potestades por parte de la Administración. Si bien el acceder a información que se encuentra en un soporte electrónico, cuando este no es un domicilio constitucionalmente protegido, refleja el ejercicio de la potestad de examen de cierta documentación, el acceso a un soporte electrónico considerado un domicilio constitucionalmente protegido, como puede ser un ordenador en casos concretos, supone el ejercicio de la potestad para el acceso a lugares privados¹⁹¹. En la actualidad, prácticamente todos los operadores económicos hacen uso de soportes electrónicos para el almacenamiento de información o datos de sus actividades profesionales o económicas así como cuestiones de índole personal, ya sean datos económicos que no gozan de trascendencia tributaria o bien datos de carácter puramente incidentes en la esfera privada. A lo que queremos llegar con todo ello, es a la conclusión de que el ordenador en concreto es un instrumento de almacenamiento de información en el que pueden llegar a afectarse numerosos derechos fundamentales en una situación de inspección¹⁹². En este sentido, el

¹⁹¹ Piénsese que la finalidad última de acceso a estos soportes electrónicos es la de revisar o examinar los documentos que hace mención el artículo 142.1 de nuestra 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 (...)”.

¹⁹² STS 1305/2014 de 2 de abril de 2014, Fundamento de derecho n.º. 5 (ECLI:ES:TS:2014:1305). En esta sentencia se plasma la idea de que el ordenador como soporte electrónico no es un mero instrumento recipiendario de datos: “Es cierto que en STS 342/2013 de 17.4, hemos dicho que el acceso de los poderes públicos al contenido del ordenador de un imputado, no queda legitimado a través de un acto unilateral de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado. El ordenador y, con carácter general, los dispositivos de almacenamiento masivo, son algo más que una pieza de convicción que, una vez aprehendida, queda expuesta en su integridad al control de los investigadores. El contenido de esta clase de dispositivos no puede degradarse a la simple condición de instrumento recipiendario de una serie de datos con mayor o menor relación con el derecho a la intimidad de su usuario. En el ordenador coexisten, es cierto, datos técnicos y datos personales susceptibles de protección constitucional en el ámbito del derecho a la intimidad y la

mero acceso a las simples facturas recibidas o emitidas en formato electrónico puede requerir y conllevar, según la forma y sistemática del archivo que emplee el obligado tributario, la necesidad de acceder a los programas específicos de gestión del correo electrónico y posible secreto de las comunicaciones¹⁹³.

Además, en muchos casos nos encontramos con contraseñas en los soportes electrónicos y es preciso establecer de alguna forma que no existe una correlación total y absoluta entre la existencia de contraseñas, como signo de protección del derecho a la intimidad, y el acceso a la información protegida por ella como actuación que vulnera la intimidad. Con ello, queremos indicar que es preciso conocer que la existencia de una contraseña no implica la protección de la intimidad de forma inexorable, así como la inexistencia de contraseña tampoco implica el acceso a toda la información que se encuentre en ese soporte electrónico¹⁹⁴.

En definitiva y en conexión al apartado previo, si la contabilidad, facturas o cualquier otro documento necesario que sirva para determinar la correcta liquidación de un tributo, se encuentra en algún soporte electrónico que ostente la condición de domicilio constitucionalmente protegido, habrá dos opciones a las que pueda recurrir el órgano de inspección; bien conseguir el consentimiento del contribuyente para proceder al acceso de dicha información o bien obtener la oportuna autorización judicial para proceder a dicho acceso, ya que recordemos que estaríamos ante un soporte electrónico que se encuentra amparado por el artículo 18.2 de nuestra Constitución Española. En el siguiente apartado trataremos de dar respuesta, una vez comprendido esto, respecto de aquellos casos en los

protección de datos (art. 18.4 de la CE). Pero su contenido también puede albergar -de hecho, normalmente albergará- información esencialmente ligada al derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones. El correo electrónico y los programas de gestión de mensajería instantánea no son sino instrumentos tecnológicos para hacer realidad, en formato telemático, el derecho a la libre comunicación entre dos o más personas, si bien es opinión generalizada que los mensajes de correo electrónico, una vez descargados desde el servidor, leídos por su destinatario y almacenados en alguna de las bandejas del programa de gestión, dejan de integrarse en el ámbito que sería propio de la inviolabilidad de las comunicaciones. La comunicación ha visto ya culminado su ciclo y la información contenida en el mensaje es, a partir de entonces, susceptible de protección por su relación con el ámbito reservado al derecho a la intimidad, cuya tutela constitucional es evidente, aunque de una intensidad distinta a la reservada para el derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones”.

¹⁹³ ALMUDI CID, J.M & MERINO JARA, I. & UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (2018) “*Derechos Fundamentales y ordenamiento tributario*”. Oñati, European Inklings, nº. 14. Cit., pág. 105.

¹⁹⁴ STEDH 30 de mayo de 2017, Case of Trabajo Rueda v. Spain. Demanda nº. 32600/12.

que los dispositivos o soportes electrónicos no se encuentran amparados por el artículo 18.2, si no por el apartado primero del citado artículo. En aquellos casos en los que se solicite la oportuna autorización judicial, será el juez correspondiente el que se encargue de denegar el acceso¹⁹⁵ en aquellos casos en los que nos encontremos ante información que carece de trascendencia tributaria¹⁹⁶ de acuerdo a los requisitos que hemos expresado con carácter previo a lo largo de este trabajo.

Partiendo de esa base, han sido varias las ocasiones en las que el propio Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha mostrado tajante respecto a los supuestos en los que la Administración Tributaria de los Estados miembros accedían al registro de ordenadores o dispositivos virtuales y, dicho acceso podría ser contrario al artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. El propio Tribunal Europeo de Derechos Humanos exige la existencia de una base legal, es decir, una ley nacional que incluya una disposición que regule el registro y la incautación de datos informáticos¹⁹⁷. En este sentido, encontramos en España entre otros, el propio artículo 142 de la LGT. Pero incluso en aquellos casos en los que no existiera dicha disposición legal, considera este tribunal que debe existir al menos, jurisprudencia de los tribunales nacionales que avalen de manera concreta la aplicación de las normas generales al registro e incautación de datos informáticos¹⁹⁸. Además, entiende el Tribunal que el auto judicial que se precise, ya que recordemos que estamos ante un soporte que sí es considerado domicilio constitucionalmente protegido, para el registro de todos los datos informáticos, sólo puede otorgarse en los casos en los que exista una sospecha más que razonable de la existencia de fraude fiscal¹⁹⁹ o que los obligados tributarios hayan incumplido con sus obligaciones tributarias, es decir, que la limitación del derecho fundamental de la inviolabilidad²⁰⁰ deber estar fundamentada según las

¹⁹⁵ STEDH de 2 de abril de 2015, casos Vinci Construction et GTM CIVI et Services v. Francia.

¹⁹⁶ GÓMEZ REQUENA, J.A. (2020) “*La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario: un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea*”. Nueva Fiscalidad, nº. Extraordinario. Cit., pág. 307.

¹⁹⁷ STEDH de 25 de septiembre de 2005, Asunto Petri Sellinen y otros v. Finlandia; STEDH de 5 de julio de 2012, Asunto Golovan v. Ucrania.

¹⁹⁸ STEDH de 16 de octubre de 2008, Asunto Weiser y Bicos Beteiligungen GmbH v. Austria; STEDH de 3 de julio de 2012, Asunto Robathin v. Austria.

¹⁹⁹ STEDH de 16 de diciembre de 1992, Asunto Niemietz v. Alemania; STEDH de 16 de octubre de 2008, Asunto Weiser y Bicos Beteiligungen GmbH v. Austria.

²⁰⁰ STEDH de 3 de julio de 2012, Asunto Robathin v. Austria.

circunstancias de cada caso concreto²⁰¹.

Por otro lado, hemos de establecer que existen otros autores que disponen que en aquellos casos en los que el auto judicial permita únicamente el registro de algunos archivos que se encuentra en dichos ordenadores o dispositivos electrónicos y, en el curso de dicha actuación los órganos de inspección accediesen de manera fortuita a archivos que no se encontraban amparados por la autorización judicial, nada impide que los propios órganos de inspección de la Administración Tributaria los utilice para proceder a la regularización tributaria y, en su caso, sancionar, pero siempre que el hallazgo o pierda el carácter de imprevisto, casual o fortuito²⁰². Desde nuestro punto de vista, este aspecto de casualidad que plantean estos autores abre las puertas a intromisiones ilegítimas en datos o informaciones que se encuentren dentro de estos dispositivos y que sin consentimiento del titular o auto judicial que así lo disponga, se utilicen para la regularización del obligado tributario amparándose en un supuesto de carácter fortuito. En este sentido, no estamos muy de acuerdo con la deducción que plantean estos autores ya que desde nuestra perspectiva, en aquellos casos en los que la Administración se tope con datos o informaciones que no ostentan relevancia tributaria o afectan de lleno a lo que hemos denominado con carácter previo como aspecto material de la garantía del derecho a la intimidad, se debe ampliar aquella autorización judicial. Como veremos con carácter posterior y analizaremos con más profundidad, no siempre es preciso la autorización judicial, lo cual se deriva del propio literal de nuestra Carta Magna ya que podemos encontrarnos con la existencia de datos o información que se encuentran amparados por la garantía del artículo 18.1 y no de su apartado segundo y la propia Constitución Española no exige autorización judicial alguna, en principio. De ahí que en el punto posterior analizaremos toda esta cuestión con más detalle.

En este sentido, es cierto que en la medida en que los sistemas tributarios se basan en autoliquidaciones, las Administraciones tributarias gozan de amplios poderes de

²⁰¹ RUIZ HIDALGO, 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, n.º. 190. Cit., pág. 141.

²⁰² LLOPIS NADAL, S. & FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, D. (2019) *“La entrada y registro domiciliario por la inspección de los tributos”*. Cuadernos de Defensa Tributaria, Lefebvre, Madrid. Cit., págs. 33-34.

investigación así como de facultades, de las que hemos hecho mención con carácter previo, y por tanto, poseen derecho a solicitar y revisar los archivos de empresa que contengan documentos de trascendencia tributaria, tal y como se desprende del artículo 142.1 de nuestra LGT. Ahora bien, revisar y requerir una copia de esos documentos no es lo mismo que exigir una copia de todos los archivos electrónicos completos o una copia espejo sin autorización judicial, quedando por tanto a la discrecionalidad tributaria, tal y como se señaló en el voto discrepante de una de las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos²⁰³. De esta forma, consideramos en la misma línea que el requerimiento de los órganos de inspección para que los obligados tributarios entreguen una copia de todos los documentos o de la mayoría puede ser ilegal, si en el derecho interno o existe a norma que con suficiente claridad determine el alcance y la forma de ejercicio de dicha potestad por parte de la Administración tributaria. Es más, aunque exista una autorización judicial, según el Tribunal Europeo de Derechos Humanos las incautaciones masivas de documentación a través de copias indiscriminadas suponen una vulneración de otros derechos fundamentales²⁰⁴, a pesar de que se haga una posterior criba por parte de los órganos de inspección para dar cumplimiento a la autorización judicial.²⁰⁵ De hecho, en este sentido el Tribunal Supremo²⁰⁶ ha dispuesto en numerosas ocasiones que esta forma

²⁰³ STEDH de 14 de marzo de 2013, Voto discrepante, Caso Bern Larsen Holding y otros v. Noruega: “To our great regret, we disagree with the majority as regards the finding that there has been no violation of Article 8 of the Convention, for two main reasons: in the first place, the domestic law did not establish with sufficient precision the conditions in which the Norwegian tax authorities were entitled to make a complete copy of the server belonging to the applicant companies for the purpose of subsequent consultation in the former’s premises; secondly, the procedure used by those same authorities was not accompanied by sufficient and adequate safeguards against abuse. With regard to the legal basis, it should be noted from the outset that the requirement of accessibility and foreseeability is intended to ensure adequate protection against arbitrary interference and that, to this end, the scope and manner of exercise of the powers conferred on the relevant authorities must be defined with sufficient clarity (see, in this connection, *Malone v. the United Kingdom*, 2 August 1984, Series A no. 82, § 67, and *Rotaru v. Romania* [GC], no. 28341/95, § 55, ECHR 2000-V)”.

²⁰⁴ STEDH de 2 de abril de 2015, Caso Vici Construction et GTM Gènie Civi et Services v. Francia

²⁰⁵ RUIZ HIDALGO, 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, n.º. 190. Cit., pág. 142.

²⁰⁶ STS 2717/2015 de 16 de junio de 2015, Fundamento de derecho n.º. 1 (ECLI:ES:TS:2015:2717): “Del examen de las actuaciones resulta que la Administración puntualiza la dificultad que para sus actuaciones de inspección supone el hecho de que los ordenadores pueden contener mayor volumen de documentación que una habitación repleta de documentos y concluye que “ la búsqueda que han de hacer los inspectores para cumplir diligentemente con sus funciones no puede ser una búsqueda tan restringida como pretende la recurrente, porque ello llevaría a no poder probar nunca ninguna infracción en definitiva a permitir que las condiciones falseadoras de la competencia se mantuvieran en el mercado. De la documentación obrante en autos resulta que los inspectores no se limitaron a copiar los documentos que guardaban relación con el

de proceder no sería válida, puesto que las actuaciones no se están ciñendo a la verdadera naturaleza para la que se les autorizó y que se concreta en el alcance material de la entrada y registro contenido en el auto, por lo que la actuación se podría calificar de indiscriminada y prospectiva, lo que supone una vulneración del derecho fundamental contenido en el artículo 18.2 de nuestra Carta Magna relativo a la inviolabilidad domiciliaria²⁰⁷.

Dentro de esta perspectiva, la autorización judicial que precisa el órgano de Inspección para el acceso a información que se encuentra dentro de un soporte electrónico considerado domicilio constitucionalmente protegido, como ya conocemos con carácter previo debe cumplir con el principio de proporcionalidad y justificar que es la única medida o solución para continuar el procedimiento inspector. De lo contrario, el juez estaría limitando el derecho fundamental en toda su plenitud²⁰⁸. Desde nuestro punto de vista, la actuación judicial debe, a la luz de la regulación que lleva a cabo la Ley de Enjuiciamiento Criminal²⁰⁹, poner en un juicio de ponderación la lucha contra el fraude

objeto de las inspecciones, sino que se excedieron, y así lo reconocieron expresamente respecto de algunos documentos que procedieron a devolver. El límite ha de establecerse no en que los documentos guarden relación con los motores de búsqueda que la Administración ha utilizado o manifieste en su caso que va a utilizar, sino en los documentos que pueden obtenerse en el curso del registro por estar cubiertos por el auto judicial o la Orden de Investigación correspondiente. En este caso, y con independencia de la coincidencia menor o mayor con los motores de búsqueda, que no constituyen el límite jurídico-constitucional, se ha acreditado que la Inspección obtuvo documentos que no guardan relación alguna con el investigado supuesto acuerdo para fijar precios en el sector de los dentífricos y para fijar precios en el sector de los geles de baño y ducha. Resulta en consecuencia que, en cuanto a los documentos ajenos a tal autorización, la actuación inspectora fue desproporcionada y contraria a derecho, al exceder los límites de la autorización judicial para la entrada y registro del domicilio de la empresa actora. En este extremo, la actuación administrativa relativa a la incautación de documentos ajenos al objeto de la autorización judicial vulneró el derecho de Colgate Palmolive a la inviolabilidad del domicilio. Esta Sala ya ha resuelto que la consecuencia de este exceso no es la nulidad de pleno derecho de la inspección domiciliaria, sino únicamente de la parte de la misma en que se produjo la incautación de la documentación de referencia”.

²⁰⁷ LLOPIS NADAL, S. & FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, D. (2019) “*La entrada y registro domiciliario por la inspección de los tributos*”. Cuadernos de Defensa Tributaria, Lefebvre, Madrid. Cit., pág. 85.

²⁰⁸ RASCÓN ORTEGA, J.L. (2000) “*La entrada y registro como límite al derecho a la inviolabilidad del domicilio*”. Estudios Jurídicos, Cuerpo de Secretarios Judiciales, nº. 1. Cit., pág. 248.

²⁰⁹ La Ley de Enjuiciamiento Criminal impone en su articulado, en los casos de registros domiciliarios de la necesidad de notificar personalmente al titular del domicilio que se va a proceder al registro en un plazo determinado, haciendo constar si va a tener lugar en uno o varios días, pero lo más importante que nos atañe en esta cuestión, es que veda las inspecciones inútiles, procurando no perjudicar al interesado más de lo necesario y adoptando todo género de precauciones para no comprometer su reputación con el respecto de sus secretos si no interesan a la instrucción. Véase los artículos 550 y ss. En concreto, el artículo 552 dispone que “al practicar los registros deberán evitarse las inspecciones inútiles, procurando no perjudicar ni importunar al interesado más de lo necesario, y se adoptarán todo género de precauciones para no

fiscal y el derecho fundamental a la inviolabilidad domiciliaria, cuestión que no queda del todo resuelta en la regulación tributaria. El propio Tribunal Constitucional ha dispuesto en numerosas ocasiones que la integridad de los derechos fundamentales no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración pública, la ejerza o no con prudencia, por incidir sobre los valores esenciales y trascendentes de un sistema democrático que se configura como Estado de Derecho, con el norte simultáneo de la libertad y la justicia para el respeto de la dignidad de la persona²¹⁰.

Desde este punto de vista, si nos fijamos en lo dispuesto en el artículo 142 de nuestra LGT, en ningún momento habla utilizando el término “registro”. De hecho, el propio artículo 173 del RGGIT hace referencia en su apartado quinto a la facultad de los órganos de inspección para verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo, total o parcialmente, la gestión de la actividad económica, pero de nuevo, en ningún momento hace mención al término “registro”. En este sentido, son algunos los autores que consideran el carácter inquisitivo del acceso a los soportes y dispositivos digitales, es decir, los órganos de inspección los registran con el último fin de obtener los datos oportunos y necesarios a los efectos de proceder a la liquidación de las obligaciones tributarias. Por ello, sólo entendiendo el acceso de forma amplia se puede considerar que los órganos de inspección puedan llevar a cabo un registro de estos soportes

comprometer su reputación, respetando sus secretos si no interesaren a la instrucción”.

²¹⁰ STC 50/1995 de 23 de febrero de 1995, FJ n.º 7 (ECLI:ES:TC:1995:50): “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. 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. Por otra parte, ha sido configurado también jurisprudencialmente por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, cuya recepción se impone en este ámbito desde la propia Ley suprema (art. 10.2 C.E.), como hemos dicho tantas veces que excusa su cita. En tal aspecto, desde los casos Chappell y Niemietz (Sentencias de TEDH de 30 de marzo de 1989 y de 16 de diciembre de 1992) se 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. Según esta jurisprudencia han de limitarse, entre otros extremos que no hacen al caso, el período de duración y el tiempo de la entrada, así como el número de personas que puedan acceder al domicilio, aun cuando no se identifiquen individualmente con carácter previo. En ocasión reciente, el mismo Tribunal Europeo ha insistido en 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 (Sentencia T.E.D.H. de 25 de febrero de 1993, caso Funke). Este Tribunal Constitucional había advertido ya, en la misma sintonía y con anterioridad a la jurisprudencia antedicha, que las medidas restrictivas de los derechos fundamentales han de reducirse al mínimo 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)”.

y dispositivos electrónicos²¹¹ en base a lo dispuesto en el artículo 142 de la LGT²¹². Lo que ocurre respecto a dicha cuestión es que el acceso a los contenidos que se encuentran en soportes digitales o electrónicos tales como ordenadores, precisa de autorización judicial que normalmente no se encuentra incluida en la resolución judicial previa para acceder al domicilio constitucionalmente protegido. Véase que en este sentido, partimos de una situación en la que el dispositivo electrónico o digital se encuentra dentro del domicilio constitucionalmente protegido. Posteriormente, analizaremos los casos en los que se encuentre fuera del amparo del artículo 18.2 de la CE. De ahí que el Tribunal Supremo dijera en numerosas ocasiones que la ponderación judicial de las razones que justifican, en el marco de una investigación penal, el sacrificio de los derechos de los que es titular el usuario del ordenador, ha de hacerse sin perder de vista la multifuncionalidad de los datos que se almacenan en aquel dispositivo. Incluso su tratamiento jurídico puede llegar a ser más adecuado si los mensajes, las imágenes, los documentos y, en general, todos los datos reveladores del perfil personal, reservado o íntimo de cualquier encausado, se contemplan de forma unitaria. Y es que, más allá del tratamiento constitucional fragmentado de todos y cada uno de los derechos que convergen en el momento del sacrificio, existe un derecho al propio entorno virtual. En él se integraría, sin perder su genuina sustantividad como manifestación de derechos constitucionales de *nomen iuris* propio, toda la información en formato electrónico que, a través del uso de las nuevas tecnologías, ya sea de forma consciente o inconsciente, con voluntariedad o sin ella, va generando el usuario, hasta el punto de dejar un rastro susceptible de seguimiento por los poderes públicos. Surge entonces la necesidad de dispensar una protección jurisdiccional frente a la necesidad del Estado de invadir, en las tareas de investigación y castigo de los delitos, ese entorno digital. Sea como fuere, lo cierto es que tanto desde la perspectiva del derecho de exclusión del propio entorno virtual, como de las garantías constitucionales exigidas para el sacrificio de los derechos a la inviolabilidad de las comunicaciones y a la intimidad, la intervención de un ordenador para acceder a su contenido exige un acto jurisdiccional habilitante. Y esa autorización no está incluida en la resolución judicial previa para acceder al domicilio en el

²¹¹ BOSCH CHOLBI, J.L. (2011) "La inspección de los tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la inspección ante una encrucijada". Revista Técnica Tributaria, n.º 95, Cit., pág. 103.

²¹² RUIZ HIDALGO, 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, n.º. 190. Cit., pág. 143.

que aquellos dispositivos se encuentran instalados. De ahí que, ya sea en la misma resolución, ya en otra formalmente diferenciada, el órgano jurisdiccional ha de exteriorizar en su razonamiento que ha tomado en consideración la necesidad de sacrificar, además del domicilio como sede física en el que se ejercen los derechos individuales más elementales, aquellos otros derechos que convergen en el momento de la utilización de las nuevas tecnologías²¹³.

De esta forma, los órganos de Inspección pueden examinar los documentos relativos al artículo 142 de la LGT y al artículo 171 del RGGIT²¹⁴, siempre y cuando dispongan de trascendencia tributaria. De hecho, en el caso de que el inspector actuario proceda a una copia indiscriminada de los archivos encontrados en los soportes informáticos o digitales sin que se cuente con el consentimiento del titular, ni autorización judicial, el obligado tributario debe advertirle expresamente delante de testigos que los archivos no tienen trascendencia tributaria para que conste en la diligencia, e incluso, urgir la presencia de un notario para que levante acta de esa copia de archivos, y además, interponer un recurso contencioso administrativo si así lo considera necesario²¹⁵. Esto implica que se debe excluir cualquier copia espejo que se realice por ejemplo, de un ordenador o de la famosa “nube” del contribuyente, ya que esto supondría una vulneración del domicilio constitucionalmente protegido amparado por el artículo 18.2 de nuestra Carta Magna²¹⁶.

En definitiva, una vez hemos analizado el acceso a soportes informáticos, centrándonos en los ordenadores en concreto, vamos a proceder a otorgar un análisis de qué ocurre en aquellos casos en los que el acceso al contenido del soporte informático en

²¹³ STS 2348/2022 de 15 de junio de 2022, Fundamento de derecho nº. 1 (ECLI:ES:TS:2022:2348).

²¹⁴ De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 171 del RGGIT: “ara realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios: 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.

²¹⁵ BOSCH CHOLBI, J.L. (2014) “*La entrada y registro domiciliario por la Inspección de la Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios*”. ECJ Leading Cases, año III, vol. 2, post. núm. 632. Cit., pág. 24.

²¹⁶ STS 2348/2022 de 15 de junio de 2022, Fundamento de derecho nº. 1 (ECLI:ES:TS:2022:2348).

cuestión, no se encuentra amparado por lo dispuesto en el artículo 18.2 de nuestra Constitución Española, si no por el artículo 18.1 de la misma relativo al derecho fundamental a la intimidad personal y familiar.

4.4. Contenido de la autorización del artículo 18.2 de la CE y su posible extensión a soportes y dispositivos digitales que no son considerados domicilio constitucionalmente protegido

En este apartado, nos ocuparemos de analizar el contenido de la autorización que promulga el artículo 18.2 de nuestra Carta Magna y trataremos de ofrecer una perspectiva amplia de la necesidad o no de autorización judicial para casos de inspecciones que incidan en el derecho a la intimidad personal y familiar así como la posibilidad de extender los requisitos de esa autorización recogida en el apartado segundo de nuestra Constitución a los casos que hemos mencionado incidentes en el derecho fundamental recogido en el artículo 18.1 de la Norma Suprema.

Como bien podemos observar y viene corroborando el Tribunal Constitucional²¹⁷, de la dicción literal del apartado primero del artículo 18 de la Constitución en el que se reconoce el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar, no dispone ninguna reserva de intervención o autorización judicial, a diferencia de lo que ocurre en sus apartados segundo y tercero en los que se garantizan, respectivamente, el derecho fundamental a la inviolabilidad domiciliaria y al secreto de las comunicaciones. En efecto, mientras que en el artículo 18.1 CE, se garantiza sin más “el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”, en el artículo 18.2 CE, tras la consagración genérica del derecho fundamental a la inviolabilidad domiciliaria, se establece que “ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”; y, por último, en el artículo 18.3

²¹⁷ STC 207/1996 de 16 de diciembre de 1996, FJ nº. 4 (ECLI:ES:TC:1996:207): “Ciertamente, la Constitución, en sus arts. 15 y 18.1, no prevé expresamente la posibilidad de un sacrificio legítimo de los derechos a la integridad física y a la intimidad (a diferencia, por ejemplo, de lo que ocurre con los derechos a la inviolabilidad del domicilio o al secreto de las comunicaciones -art. 18.2 y 3 C.E.-), mas ello no significa que sean derechos absolutos, pues pueden ceder ante razones justificadas de interés general convenientemente previstas por la Ley, entre las que, sin duda, se encuentra la actuación del ius puniendi (STC 37/1989, FJ 7. y 8.)”.

CE se consagra asimismo “el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial”²¹⁸. En este sentido, es preciso preguntarse si la tutela garantista que supone la intervención judicial como regla general²¹⁹, con las matizaciones sobre su intensidad, resulta o no predicable el derecho a la intimidad personal y familiar. Ello, evidentemente, no implica que nos encontremos ante un derecho sin limitaciones o que no pueda ser exigida dicha tutela de un juez, si así se reconoce en una norma con rango de Ley²²⁰ (artículo 53 y 81 CE), o incluso, si ésta establece que una

²¹⁸ BUENO GALLARDO, E. (2009) “*La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*”. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid. Cit., pág. 789.

²¹⁹ STC 70/2002 de 3 de abril de 2002, FJ nº. 10 (ECLI:ES:TC:2002:70): “En cuanto a la necesidad de autorización judicial, a diferencia de lo que ocurre con otras medidas restrictivas de derechos fundamentales que pueden ser adoptadas en el curso del proceso penal (como la entrada y registro en domicilio del art. 18.2 CE o la intervención de comunicaciones del art. 18.3 CE), respecto de las restricciones del derecho a la intimidad (art. 18.1 CE) no existe en la Constitución reserva absoluta de previa resolución judicial. No obstante, en la STC 37/1989, de 15 de febrero, en relación con la práctica de diligencias limitativas del ámbito constitucionalmente protegido del derecho a la intimidad, establecimos que era “sólo posible por decisión judicial” (FJ 7), aunque sin descartar la posibilidad de que en determinados casos y con la conveniente habilitación legislativa (que en tal caso no se daba), tales actuaciones pudieran ser dispuestas por la policía judicial (FJ 8). La STC 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 3, respecto de la anterior doctrina, afirma también que “la exigencia de monopolio jurisdiccional en la limitación de los derechos fundamentales resulta, pues, aplicable a aquellas diligencias que supongan una intervención corporal, sin excluir ello no obstante (debido precisamente a esa falta de reserva constitucional en favor del Juez), que la Ley pueda autorizar a la policía judicial, para disponer, por acreditadas razones de urgencia y necesidad, la práctica de actos que comporten una simple inspección o reconocimiento o, incluso, una intervención corporal leve, siempre y cuando se observen en su práctica los requisitos dimanantes de los principios de proporcionalidad y razonabilidad”.

²²⁰ En primer lugar, la STC 22/1984 de 17 de febrero de 1984, FJ nº. 3 (ECLI:ES:TC:1984:22) destacó: “lo que nos conduce a destacar que el mismo está integrado en un artículo consagrador también del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, así como el secreto de las comunicaciones, es decir, que todos estos derechos enunciados y garantizados en el precepto citado forman el bloque de lo que en conjunto es conocido en ámbito jurídico bajo la denominación genérica de derechos de la personalidad, en los que el eje básico sobre el que se proyectan las consecuencias de su ejercicio es la persona humana como tal, el respeto a su dignidad innata, a su independencia e intimidad, de forma que éste es el bien jurídico objeto de protección mediante su consagración en el texto constitucional y la encomienda de su salvaguardia a la autoridad judicial, que les pone a cubierto de toda pesquisa, indagación o intromisión ilegítima en ellos, tendentes a vulnerar ese ámbito que tales derechos crean en torno a la persona y su intimidad para impedir injerencias arbitrarias en su vida privada, de forma que sólo en defensa de superiores intereses generales de la comunidad ha de sufrir merma temporal mediante la adopción del acuerdo oportuno adoptado por la autoridad facultada para ello por la Ley”. En segundo lugar, la STC 37/1989 de 15 de febrero de 1989, FJ nº. 7 (ECLI:ES:TC:1989:37) dispuso que: “La segunda es la de que, aun tratándose ya de actuaciones que afectan al ámbito protegido, es también cierto que, como observa el Ministerio Fiscal, la intimidad personal puede llegar a ceder en ciertos casos y en cualquiera de sus diversas expresiones, ante exigencias públicas, pues no es éste un derecho de carácter absoluto, pese a que la Constitución, al enunciarlo, no haya establecido de modo expreso, la reserva de intervención judicial que figura en las normas declarativas de la inviolabilidad del domicilio o del secreto de las comunicaciones (núms. 2 y 3 del mismo art. 18). Tal

autorización administrativa pueda acordar la medida limitativa del correspondiente derecho. En este sentido, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado recientemente recalcando que la separación del ámbito de protección de los derechos fundamentales a la intimidad personal (artículo 18.1 CE) y al secreto de las comunicaciones (artículo 18.3 CE) se proyecta sobre el régimen de protección constitucional de ambos derechos. Pues si en el artículo 18.3 CE la intervención de las comunicaciones requiere siempre resolución judicial, no existe en la Constitución reserva absoluta de previa resolución judicial respecto del derecho a la intimidad personal. Ahora bien, también respecto del derecho a la intimidad personal ha dispuesto que rige como regla general la exigencia constitucional de monopolio jurisdiccional en la limitación de derechos fundamentales, si bien este Tribunal ha admitido de forma excepcional que en determinados casos y con la suficiente y precisa habilitación legal sea posible que la policía judicial realice determinadas prácticas que constituyan una injerencia leve en la intimidad de las personas. La legitimidad constitucional de dichas prácticas, aceptada excepcionalmente, requiere también el respeto de las exigencias dimanantes del principio de proporcionalidad, de modo que mediante la medida adoptada sea posible alcanzar el objetivo pretendido, esto es idoneidad, que no exista una medida menos gravosa o lesiva para la consecución del objeto propuesto, esto es necesidad y que el sacrificio del derecho reporte más beneficios al interés general que desventajas o perjuicios a otros bienes o derechos atendidos la gravedad de la injerencia y las circunstancias personales de quien la sufre, esto es proporcionalidad en sentido estricto²²¹. A su vez, nuestro Tribunal Constitucional ha admitido una excepción respecto a la exigencia de autorización judicial en los casos en los que existan razones de necesidad de intervención policial inmediata, para la prevención y averiguación del delito, el

afectación del ámbito de la intimidad es posible sólo por decisión judicial que habrá de prever que su ejecución sea respetuosa de la dignidad de la persona y no constitutiva, atendidas las circunstancias del caso, de trato degradante alguno (arts. 10.1 y 15 de la Constitución)”. No descartaba la posibilidad de que en determinadas ocasiones y con la conveniente habilitación legislativa, tales actuaciones fuesen dispuestas por la policía judicial. Por último, la STC 233/2005 de 26 de septiembre de 2005, FJ n.º 7 (ECLI:ES:TC:2005:233) consideró en su que no era preciso autorización judicial: “Sin embargo es claro que, a la luz de nuestra doctrina, no resulta exigible en el ámbito de las investigaciones de los movimientos de las cuentas corrientes y, en particular, en las del origen y destino de los cheques (esto es, en las investigaciones que el recurrente califica como “de segundo grado”), una autorización judicial previa. De manera que, en la medida en que no se establece en el art. 18.1 CE reserva alguna de resolución judicial, como hemos señalado en otras ocasiones, “no es constitucionalmente exigible que sea el Juez quien tenga que autorizar esta medida limitativa, pudiéndola adoptar, siempre que una ley expresamente la habilite, la autoridad que, por razón de la materia de que se trate, sea la competente”.

²²¹ STC 99/2021 de 10 de mayo de 2021, FJ n.º 3 (ECLI:ES:TC:2021:99).

descubrimiento de los delincuentes y la obtención de pruebas incriminatorias²²². Tan es así que la falta de inmediatez o urgencia²²³ es una causa de nulidad de la actuación correspondiente²²⁴.

Partiendo de dicha base, no toda actuación de la Administración Tributaria que incida en el derecho a la intimidad personal y familiar implica la necesidad de solicitud de una autorización judicial con carácter previo. De hecho, el Tribunal Constitucional recalcó que en relación con la inclusión de los datos con trascendencia económica (y, por ende, tributaria) en el ámbito de intimidad constitucionalmente protegido es doctrina consolidada de este Tribunal la de que los datos económicos, en principio, se incluyen en el ámbito de la intimidad. Este Tribunal afirmó que la información cuya transmisión se prevé en el precepto cuestionado, esto es, aquélla que tiene trascendencia tributaria, puede incidir en la intimidad de los ciudadanos. Concretamente, se dijo que no había dudas de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida. Por su parte, el Tribunal señaló que la resolución de la queja enjuiciada debía partir “necesariamente del reconocimiento de que en las declaraciones del IRPF se ponen de manifiesto datos que pertenecen a la intimidad constitucionalmente tutelada de los sujetos pasivos. A su vez, la información con trascendencia tributaria puede incidir en la intimidad de los ciudadanos”. Todo ello, evidentemente partiendo de la base del hecho de que se cumplen y concurren los requisitos que hicimos mención en apartados anteriores de fin constitucionalmente legítimo, intromisión prevista en la ley, injerencia mediante resolución judicial y observancia del principio de proporcionalidad en sentido amplio²²⁵.

²²² STC 70/2002 de 3 de abril de 2002, FJ n.º 3 (ECLI:ES:TC:2002:70).

²²³ BOSCH CHOLBI, J.L. (2021) “*La tutela judicial del derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones antes las actuaciones de la Administración Tributaria*”. Revista Española de Derecho Financiero, n.º. 192, Cit., pág. 57.

²²⁴ STC 206/2007 de 24 de septiembre de 2007, FJ n.º 3 (ECLI:ES:TC:2007:206).

²²⁵ STC 233/2005 de 26 de septiembre de 2005, FJ n.º 4 (ECLI:ES:TC:2005:233): “Una vez sentado que la información relativa al gasto del recurrente afecta al ámbito de intimidad constitucionalmente protegido en el art. 18.1 CE, procede seguidamente comprobar si la injerencia en dicha esfera de reserva fue o no legítima. A este respecto hemos venido señalando que, para que la afectación del ámbito de intimidad constitucionalmente protegido resulte conforme con el art. 18.1 CE, es preciso que concurren cuatro requisitos: en primer lugar, que exista un fin constitucionalmente legítimo; en segundo lugar, que la intromisión en el derecho esté prevista en la ley; en tercer lugar (sólo como regla general), que la injerencia en la esfera de privacidad constitucionalmente protegida se acuerde mediante una resolución judicial motivada; y, finalmente, que se observe el principio de proporcionalidad, esto es, que la medida adoptada sea

De esta forma, en el ámbito tributario y desde nuestro punto de vista, las injerencias que se realicen en lo que hemos denominado el aspecto material del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar y precisen por ende, de autorización judicial son dos casos cumulativos. El primero de ellos sería en aquellos casos en los que el órgano judicial sea la autoridad que, por razón de la materia que se trate, sea el competente para acordar la práctica de la injerencia²²⁶. El segundo es que es preciso que la injerencia que se realice sea de máxima intensidad en dicho aspecto material del derecho fundamental. En este sentido, entendemos por máxima intensidad aquellas que afectan en mayor medida el interés jurídico directa o inmediatamente protegido por el derecho (la facultad de reserva sobre lo que en el ámbito de intimidad existe o acaece y la facultad de autodeterminación personal en la esfera de privacidad) y su fundamento último que no es otro que el desarrollo de la personalidad y por ende de la dignidad de la persona²²⁷. De hecho, piénsese cuando es la Administración Tributaria quien, en el curso de actuaciones de comprobación, investigación u obtención de información, solicita al obligado tributario información concerniente a su flujo de ingresos o gastos. Como se puede observar, no es igual que la Administración investigue el gasto personal en el que incurre un sujeto o las deudas que ha contraído en un determinado periodo de tiempo, que se examinen los extractos de las cuentas corrientes que tiene abiertas en una determinada entidad financiera. La injerencia en el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del artículo 18.1 CE en el segundo supuesto es evidentemente menos invasiva e intensiva que en el primer supuesto donde la intensidad de la injerencia es máxima. Por ello, es por lo que desde nuestro punto de vista, el artículo 18.2 y 18.3 CE requieren una autorización judicial previa al inicio y desarrollo de la injerencia, ya que en un caso nos encontramos ante lo que el Tribunal

idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, que sea necesaria o imprescindible al efecto (que no existan otras medidas más moderadas o menos agresivas para la consecución de tal propósito con igual eficacia) y, finalmente, que sea proporcionada en sentido estricto (ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto) [SSTC 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 4; y 70/2002, de 3 de abril, FJ 10 a)].”

²²⁶ Así sucede en aquellos casos de examen de documentación en la que obren datos o informaciones pertenecientes a la esfera de la privacidad del individuo.

²²⁷ STC 66/2022 de 2 de junio de 2022, FJ nº. 4 (ECLI:ES:TC:2022:66): “Este tribunal ha declarado que nuestra Constitución ha elevado a valor jurídico fundamental la dignidad de la persona, como germen o núcleo de unos derechos que le son inherentes y vinculada íntimamente con el libre desarrollo de la personalidad (art. 10.1 CE); así, la dignidad es un valor espiritual y moral inherente a la persona, que se manifiesta singularmente en la autodeterminación consciente y responsable de la propia vida y que lleva consigo la pretensión al respeto por parte de los demás. La dignidad de la persona y el libre desarrollo de la personalidad suponen la base de nuestro sistema de derechos fundamentales”.

Constitucional²²⁸ ha definido como el espacio donde el individuo vive ejerciendo su libertad más íntima, al margen de convenciones sociales, así como todo espacio apto para que, eventualmente o de forma permanente, pueda ocurrir lo anterior, y por ende, el acceso y registro del mismo representa sin duda, el medio más intromisivo para tener conocimiento de lo que en él existe o acaece²²⁹.

En este sentido, analizando la jurisprudencia del Tribunal Constitucional podemos deducir que, en relación al artículo 18.1 CE, la intervención judicial será precisa únicamente en aquellos casos en los que nos encontremos con injerencias de intensidad máxima en la esfera de la privacidad constitucionalmente protegida²³⁰. De esta forma, en el ámbito tributario como se puede apreciar, no concurre ninguno de los parámetros que hemos señalado con carácter previo, para que nos encontremos en la necesidad de acudir a una autorización judicial como consecuencia de una injerencia de intensidad máxima en el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar recogido en el artículo 18.1 CE. La información relativa al flujo patrimonial personal forma parte de la esfera de intimidad en su grado de intensidad mínimo, cuando se trata de datos estrictamente económicos, o de un grado de intensidad medio, cuando el acceso a los datos económicos pone al descubierto información que, sin ser la que más relación guarda con el mundo exterior tampoco constituye las facetas más reservadas del ser humano. Es cierto también, que la propia Administración Tributaria puede llegar a tener acceso en algunas ocasiones a información o datos que pertenece al ámbito de la intimidad en su grado de intensidad máximo cuando por ejemplo, recaban datos privados no patrimoniales con trascendencia tributaria pertenecientes a la esfera más íntima de la vida privada del obligado tributario. De hecho, el propio Tribunal Constitucional descartó en su momento la necesidad de autorización judicial en un supuesto en el que los órganos de inspección de la Administración Tributaria habían reclamado de una entidad de crédito las fotocopias de los cheques emitidos por el recurrente con cargo a una cuenta corriente y habían investigado el destino de esos cheques, con el principal objetivo de determinar el verdadero titular de esos fondos

²²⁸ STC 22/1984 de 9 de marzo de 1984, FJ n.º. 5 (ECLI:ES:TC:1984:22).

²²⁹ BUENO GALLARDO, E. (2009) “*La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*”. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid. Cit., pág. 795.

²³⁰ STC 207/1996 de 16 de diciembre de 1996 (ECLI:ES:TC:1996:207); STC 234/1997 de 18 de diciembre de 1997 (ECLI:ES:TC:1997:234); STC 70/2002 de 3 de abril de 2002 (ECLI:ES:TC:2002:70); STC 206/2007 de 24 de septiembre de 2007 (ECLI:ES:TC:2007:206).

depositados en la cuenta de la que el demandante aparecía formalmente como mero autorizado²³¹. En este sentido, el Tribunal Constitucional²³² dispuso lo siguiente: “Alega, en tercer lugar, el recurrente que una investigación sobre el origen y destino de los movimientos de la cuenta corriente (investigación que califica en el escrito de demanda como de “segundo grado”) “exige un previo y motivado Auto judicial”, que en este caso no habría existido. La falta de autorización judicial previa (concluye) constituiría un motivo más para entender vulnerado el derecho a la intimidad. Sin embargo es claro que, a la luz de nuestra doctrina, no resulta exigible en el ámbito de las investigaciones de los movimientos de las cuentas corrientes y, en particular, en las del origen y destino de los cheques (esto es, en las investigaciones que el recurrente califica como “de segundo grado”), una autorización judicial previa. Ciertamente, como señalamos anteriormente, entre los requisitos para determinar la legitimidad de la injerencia en el derecho a la intimidad reconocido en el art. 18.1 CE hemos reclamado en varias ocasiones la existencia de resolución judicial previa; pero no es menos cierto que sólo hemos exigido dicha decisión “como regla general” [STC 71/2002, de 3 de abril, FJ 10 a)]. En efecto, hemos señalado que, “a diferencia de lo que ocurre con otras medidas restrictivas de derechos fundamentales que pueden ser adoptadas en el curso del proceso penal (como la entrada y registro en domicilio del art. 18.2 CE o la intervención de comunicaciones del art. 18.3 CE), respecto de las restricciones del derecho a la intimidad (art. 18.1 CE) no existe en la Constitución reserva absoluta de previa resolución judicial” [SSTC 234/1997, de 18 de diciembre, FJ 9, in fine; 70/2002, de 3 de abril, FJ 10.b.3; en el mismo sentido, STC 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 4 c)]. De manera que, en la medida en que no se establece en el art. 18.1 CE reserva alguna de resolución judicial, como hemos señalado en otras ocasiones, “no es constitucionalmente exigible que sea el Juez quien tenga que autorizar esta medida limitativa, pudiéndola adoptar, siempre que una ley expresamente la habilite, la autoridad que, por razón de la materia de que se trate, sea la competente” (STC 234/1997, de 18 de diciembre, FJ 9, in fine). Pues bien, dado que, como hemos dicho, en el caso sometido a nuestro examen la afectación en el derecho a la intimidad del recurrente se ha producido con habilitación legal suficiente [los apartados 1 y 3 (inciso

²³¹ BUENO GALLARDO, E. (2009) “*La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*”. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid. Cit., pág. 799.

²³² STC 233/2005 de 26 de septiembre de 2005, FJ nº. 4 (ECLI:ES:TC:2005:233).

primero) del art. 111 LGT] y por la autoridad competente por razón de la materia (que no es otra que la Administración tributaria), tampoco cabe acoger las alegaciones del recurrente en este punto”.

En definitiva, cuando exista una ley que así lo prevea, cabe la afección de la intimidad constitucionalmente protegida por la autoridad competente en dicha materia sin necesidad de acudir al ámbito jurisdiccional para recabar una autorización que permita dicha injerencia con carácter previo. En este caso, resultó conforme la actuación ya que no sólo se había producido con la habilitación legal suficiente, sino por la autoridad competente al efecto y por ende, derivó en legítima de acuerdo al artículo 18.1 CE. Además, como bien hemos mencionando con carácter previo, en este caso la investigación no constituyó una injerencia de intensidad máxima en el aspecto material del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del obligado tributario. Por ello, para concluir, podemos establecer que las injerencias que lleve a cabo la Administración Tributaria que incidan en el derecho fundamental recogido en el artículo 18.1 CE, serán legítimas siempre y cuando cumplan los requisitos que hicimos referencia en apartados anteriores establecidos por el Tribunal Constitucional y precise de una habilitación legal al efecto. No se precisará en estos casos autorización judicial ya que no hablamos de una incidencia en el aspecto material de esta garantía de intensidad máxima. Por último, cabe recordar que en los casos en los que no haya esa habilitación legal al efecto o *interpositio legislatoris*, la afectación al ámbito de la intimidad por parte de la Administración Tributaria dará lugar a la vulneración plena y palpable del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar recogido en nuestro artículo 18.1 de la Constitución Española²³³.

²³³ BUENO GALLARDO, E. (2009) “La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular el derecho a la intimidad de los obligados tributarios”. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid. Cit., pág. 801.

5. CONCLUSIONES

La transformación digital de la economía y la documentación contable han venido a sustituir los modos tradicionales de depósito de datos e información. Piénsese que donde en periodos anteriores toda la información se encontraba en soporte documental, en la actualidad la mayor parte de entidades e individuos ponen dicha información en servicio de soportes y dispositivos electrónicos. Todo este avance de la tecnología debe ir unido con un avance a la par del ordenamiento tributario. La lucha contra el fraude fiscal ha promovido una alteración de la realidad actual, por lo que es preciso, por un lado que se otorguen a los órganos de inspección de las facultades necesarias para ello y por otro, que se promueva el respeto y equilibrio de los derechos de los obligados tributarios, en especial, en aquellos casos en los que nos encontramos con los denominados derechos fundamentales. Por todo ello, las conclusiones que traemos a colación respecto a la elaboración de este trabajo son las siguientes:

PRIMERA.- A nuestro juicio, el derecho a la intimidad de vincula con la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás, necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana. De este modo, se está confiriendo a la persona el poder jurídico de imponer a terceros el deber de abstenerse de toda intromisión en la esfera íntima y la prohibición de hacer uso de lo así conocido pues corresponde a cada persona acotar el ámbito de intimidad personal y familiar que reserva al conocimiento ajeno. Se vincula a la esfera más reservada de las personas, al ámbito que éstas siempre preservan de las miradas ajenas, aquél que desea mantenerse oculto a los demás por pertenecer a su esfera más privada vinculada con la dignidad y el libre desarrollo de la personalidad.

SEGUNDA.- El derecho a la intimidad se encuentra compuesto por dos dimensiones; una personal y otra familiar. Respecto al ámbito personal podemos destacar dos aspectos fundamentales de dicho derecho: el aspecto material y el aspecto jurídico. De esta forma, entendemos el aspecto material como aquellas zonas corporales, espacios, estados psíquicos y anímicos, situaciones personal o, en fin, datos o informaciones que pueden ser calificados como íntimos. Y por último, el aspecto jurídico implica como veremos con posterioridad, el haz de facultades o poderes jurídicos que el derecho confiere

a su titular. Respecto de la dimensión familiar, el derecho a la intimidad se extiende no sólo a los aspectos de la vida propia personal, sino también a determinados aspectos de otras personas con las que se guarde una personal y estrecha vinculación de índole familiar, caso de los cónyuges o los hijos, aspectos que, por esa relación o vínculo familiar, inciden en la propia esfera de la personalidad del individuo que los derechos del artículo 18 de nuestra Carta Magna protegen.

TERCERA.- La titularidad del derecho reconocido en el artículo 18.1 CE se encuentra vinculado no sólo a las personas físicas si no también a las personas jurídicas en un nivel de protección distinto y disminuido. El Tribunal Constitucional no descarta el reconocimiento del derecho a la intimidad por vía del artículo 18.1 de la Constitución a las personas jurídicas y por tanto, nos encontramos ante un panorama constitucional en el que se reconoce una privacidad a estos entes que viene justificada no sólo por la existencia de un ámbito reservado de la persona jurídica si no del propio artículo 38 de nuestra Carta Magna en el que se reconoce el derecho a la libertad de empresa.

CUARTA.- Los órganos de inspección de la Administración Tributaria tienen atribuidas una serie de facultades que son imprescindibles para poder alcanzar el último objetivo, esto es, la liquidación de la deuda tributaria justificada en el artículo 31.1 de nuestra Constitución Española, recogidas en el artículo 142 de la LGT, en las que encontramos por un lado, el examen de documentación empresarial con especial acceso a la información contable y financiera de la entidad o persona física, y por otro lado, la facultad de entrar y examinar o inspeccionar bienes o instalaciones relacionadas con la actividad económica o en el domicilio constitucionalmente protegido siempre que cumpla con los requisitos dispuestos por el Tribunal Constitucional, y además con las distintas dimensiones del principio de proporcionalidad.

QUINTA.- Todas esas facultades no son plenas y absolutas, sino que se encuentran obstaculizadas por la existencia de límites tales como el secreto profesional, el propio derecho a la intimidad personal y familiar así como el carácter o la trascendencia tributaria de los datos o información que pretenda alcanzar los órganos de inspección de la Administración Tributaria.

SEXTA.- Para que la afectación del ámbito de intimidad constitucionalmente protegido resulte conforme con el art. 18.1 CE, es preciso que concurren cuatro requisitos: en primer lugar, que exista un fin constitucionalmente legítimo. En segundo lugar, que la intromisión en el derecho esté prevista en la ley. En tercer lugar, que la injerencia en la esfera de privacidad constitucionalmente protegida se acuerde mediante una resolución judicial motivada. Y, finalmente, que se observe el principio de proporcionalidad, esto es, que la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, que sea necesaria o imprescindible al efecto, es decir, que no existan otras medidas más moderadas o menos agresivas para la consecución de tal propósito con igual eficacia y, finalmente, que sea proporcionada en sentido estricto, es decir, ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto. Todo ello unido al principio de subsidiaridad añadido por el Tribunal Supremo que consiste en exigir que la actuación administrativa que restringe el disfrute del derecho fundamental deber ser la única y última posibilidad en manos del órgano administrativo para desarrollar su tarea con éxito, dejando explícitamente reflejado que no existe otra medida menos incisiva para lograr la misma finalidad.

SÉPTIMA.- El concepto de trascendencia tributaria no ha sido proporcionado por parte del legislador, sino que debemos acudir a la jurisprudencia para entender el sentido completo del mismo, dado su carácter de concepto jurídico indeterminado. La trascendencia tributaria se puede entender como la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 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, de acuerdo con la Ley. Si algo resulta evidente tras lo comentado con carácter previo es que los únicos extremos sobre los que no existe duda alguna sobre su inclusión en la intimidad constitucionalmente protegida son aquellos ámbitos, datos o informaciones pertenecientes a la estricta privacidad del obligado tributario, y aquellos otros que, sin ser intimidad en sí mismos, revelan o ponen al descubierto las facetas más íntimas de la vida privada o familiar del individuo.

OCTAVA.- La jurisprudencia del Tribunal Constitucional acerca del lugar donde se

toman decisiones empresariales o se guardan los documentos o soportes que contienen información de relevancia o reservada a terceros, considera que los dispositivos electrónicos y virtuales pueden gozar de la consideración de domicilio constitucionalmente protegido por varias razones. En primer lugar, la jurisprudencia constitucional defiende la existencia de un concepto dinámico de domicilio constitucionalmente protegido que encuentra conexión con la realidad económica y social. En definitiva, cada vez son más los Tribunales que están contemplando casos de solicitud de autorizaciones para el acceso información de trascendencia tributaria presente en soportes “no físicos” como la “nube”, por ser considerados domicilio constitucionalmente protegido y amparado por el artículo 18.2 CE.

NOVENA.- Dentro de esta perspectiva, la autorización judicial que precisa el órgano de Inspección para el acceso a información que se encuentra dentro de un soporte electrónico considerado domicilio constitucionalmente protegido, como ya conocemos con carácter previo debe cumplir con el principio de proporcionalidad y justificar que es la única medida o solución para continuar el procedimiento inspector. De lo contrario, el juez estaría limitando el derecho fundamental en toda su plenitud.

DÉCIMA.- En el caso de que el inspector actuario proceda a una copia indiscriminada de los archivos encontrados en los soportes informáticos o digitales sin que se cuente con el consentimiento del titular, ni autorización judicial, el obligado tributario debe advertirle expresamente delante de testigos qué archivos no tienen trascendencia tributaria para que conste en la diligencia, e incluso, urgir la presencia de un notario para que levante acta de esa copia de archivos, y además, interponer un recurso contencioso administrativo si así lo considera necesario. Esto implica que se debe excluir cualquier copia espejo que se realice por ejemplo, de un ordenador o de la famosa “nube” del contribuyente, ya que esto supondría una vulneración del domicilio constitucionalmente protegido amparado por el artículo 18.2 de nuestra Carta Magna.

ÚNDECIMA.- En el ámbito tributario y a nuestro parecer, las injerencias que se realicen en lo que hemos denominado el aspecto material del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar y precisen por ende, de autorización judicial son dos casos cumulativos. El primero de ellos sería en aquellos casos en los que el órgano judicial sea la

autoridad que, por razón de la materia que se trate, sea el competente para acordar la práctica de la injerencia. El segundo es que es preciso que la injerencia que se realice sea de máxima intensidad en dicho aspecto material del derecho fundamental. En este sentido, entendemos por máxima intensidad aquellas que afectan en mayor medida el interés jurídico directa o inmediatamente protegido por el derecho (la facultad de reserva sobre lo que en el ámbito de intimidad existe o acaece y la facultad de autodeterminación personal en la esfera de privacidad) y su fundamento último que no es otro que el desarrollo de la personalidad y por ende de la dignidad de la persona. Las injerencias que lleve a cabo la Administración Tributaria que incidan en el derecho fundamental recogido en el artículo 18.1 CE, serán legítimas siempre y cuando cumplan los requisitos dispuestos por el Tribunal Constitucional y precise de una habilitación legal al efecto. No se precisará autorización judicial en aquellos casos en los que no hablamos de una incidencia en el aspecto material de esta garantía de intensidad máxima.

6. BIBLIOGRAFÍA

ALMUDI CID, J.M & MERINO JARA, I. & UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (2018) “*Derechos Fundamentales y ordenamiento tributario*”. Oñati, European Inklings, nº. 14.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (1992) “*Información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*”, Tecnos.

ANEIROS PEREIRA, J. (2013) “*La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero*”. Quincena Fiscal, nº 3/2013 (BIB 2013/240).

- “*La potestad de entrada en domicilio por la inspección de los tributos: potestades públicas frente a derechos fundamentales en la experiencia jurisprudencial española*”. AA.VV: Estudios de Derecho Iberoamericano, Vol. III, Universidad Lusófona do Porto (2019).

BERNAL PULIDO, C. (2005) “*El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*” 2ª edición, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

BOSCH CHOLBI, J.L. (1999) “*La protección del domicilio ante el deber de contribuir*”. Tesis doctoral inédita, Universidad de Valencia.

- “*La inspección de los tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la inspección ante una encrucijada*”. Revista Técnica Tributaria, nº. 95 (2011).

- “*La entrada y registro domiciliario por la Inspección de la Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios*”. ECJ Leading Cases, año III, vol. 2, post. núm. 632 (2014).

- “*La tutela judicial del derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y*

al secreto de las comunicaciones antes las actuaciones de la Administración Tributaria".
Revista Española de Derecho Financiero, nº. 192 (2021).

BUENO GALLARDO, E. (2009) "*La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*". Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.

BUJIDOS GARAY, P. (1994) "*La Doctrina de los Tribunales sobre el Deber de Información*". Revista Técnica Tributaria, nº. 9/1994.

CALVO VÉRGEZ, J. (2014) "*La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las entidades financieras: marco internacional y medidas fiscales sobre nuestro ordenamiento interno (arts.93 a 95 LGT)*". Documentos IEF, nº. 8/2014.

CARRASCO DURÁN, M., PÉREZ ROYO, F.J., URÍAS MARTÍNEZ, J. y TEROL BECERRA, M.J. (2006) "*Derecho constitucional para el siglo XXI: actas del VIII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*". Aranzadi II.

CARRIÓN OLMOS, S. (2007) "*El derecho a la intimidad*". Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

CASAS AGUDO, D. (2018) "*Derechos fundamentales de especial incidencia en materia fiscal y articulación de las vías de su protección jurisdiccional*". Revista Técnica Tributaria, nº. 122 julio-septiembre, AEDAF.

CASAS BAAMONDE, M.E. & RODRÍGUEZ PIÑERO Y BRAVO FERRER, M. (2018) "*Comentarios a la Constitución Española*". Tomo I, Madrid.

CHECA GONZÁLEZ, C. & MERINO JARA, I. (1988) "*El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria*". Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura, nº. 6.

CHECA GONZÁLEZ, C. (2020) “*La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas*”. Quincena Fiscal, nº. 19.

DE LAS HERAS VIVES, L. (2018) “*La llamada «intimidad familiar» y las intromisiones ilegítimas en la intimidad del otro consorte*”. Actualidad Jurídica Iberoamericana, nº. 8, bis (extraordinario).

DELGADO PACHECO, A. (2021) “*Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio*”. Revista de Contabilidad y Tributación CEF, 463.

DÍAZ REVORIO, F.J. (2015) “*Estudios sobre los derechos y sus garantías en el sistema constitucional española y en Europa*”. Comisión Nacional de Derechos Humanos. Capítulo V.

DORADO FERRER, X. (2021) “*Redes Sociales, metadatos y derecho a la intimidad en los procedimientos tributarios*”. Quincena Fiscal, nº. 12, Thomson Reuters Aranzadi.

FERNÁNDEZ CUEVAS, A. (1980) “*Nota breve sobre el llamado secreto bancario y el derecho a la intimidad*”. Crónica Tributaria, nº. 34.

FRÍAS LÓPEZ, A. (2000) “*Las autorizaciones judiciales de entrada a domicilio*”. Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid, nº. 6.

GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2022) “*La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet*”. Revista de Contabilidad y Tributación CEF, 470.

GIL CRUZ, E.M. (2021) “*Derecho a la intimidad y big data tributarios*”. Revista Técnica Tributaria, nº. 134. AEDAF.

GOIG MARTÍNEZ, J.M. (2006) “*El sistema constitucional de derechos y*

libertades según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional” Madrid.

GÓMEZ REQUENA, J.A. (2020) “*La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario: un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea*”. Nueva Fiscalidad, nº. Extraordinario.

GOROSPE OVIEDO, J.I. (2020) “*Derechos fundamentales de los contribuyentes frente a las actuaciones de la administración tributaria*”. Revista Española de Derecho Financiero, nº. 186.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2018) “*Los derechos de defensa y el deber de colaboración con la Administración Tributaria*”. Estudios de Deusto, 66 (2).

HERRERA MOLINA, P.M. (1992) “*La potestad de información tributaria sobre terceros*”. Madrid, Edilex.

HURTADO GONZÁLEZ, J. F. (2001) “*El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*”. Lex Nova.

LLOPIS NADAL, S. & FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, D. (2019) “*La entrada y registro domiciliario por la inspección de los tributos*”. Cuadernos de Defensa Tributaria, Lefebvre, Madrid.

LOZANO SERRANO, C. (2015) “*El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación*”. Quincena Fiscal, nº. 8 (BIB 2015, 1254).

LUCAS DURÁN, M. (1998) “*Secreto fiscal y Constitución*”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Abril.

MERINO JARA, I. (2021) “*La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*”. Madrid. Capítulo II.

NIETO MONTERO, J.J. (2018) “*Los derechos de los ciudadanos y la obtención e intercambio de información con trascendencia tributaria*”. Instituto Vasco de Administración Pública, European Inklings, nº. 14.

PERELLÓ DOMÉNECH, I. (1997) “*Principio de proporcionalidad y jurisprudencia del Tribunal Constitucional*”. Revista Jueces para la Democracia, nº. 28.

PITA GRANDAL, A.M. & RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2003) “*La información bancaria con fines fiscales en España (análisis de la cuestión a la luz de la normativa interna y comunitaria)*”. Quincena Fiscal, nº.1/2003.

PORTAL MANRUBIA, J. (2019) “*La incorporación de los dispositivos de almacenamiento masivo en el procedimiento penal*”, Revista Aranzadi, nº. 2 (BIB 2019, 1465).

RAMOS HERRERA, A.J. (2018) “*La justicia tributaria como garante de la igualdad*”. VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “*Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario*” (2ª parte). Documentos de trabajo 11/2018.

RASCÓN ORTEGA, J.L. (2000) “*La entrada y registro como límite al derecho a la inviolabilidad del domicilio*”. Estudios Jurídicos, Cuerpo de Secretarios Judiciales, nº. 1.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2021) “*¿Es la “nube” un domicilio constitucionalmente protegido?*” Blog Fiscal y de Opinión Tributaria.

RUIZ GARCÍA, J. R. (1988) “*Secreto Bancario y Hacienda Pública*”, Civitas, Madrid.

- “*Comentario al artículo 113 LGT*”. Comentarios a la LGT y líneas para su reforma, vol. 2, IEF, Madrid (1991).

RUIZ GARIJO, M. (2003) “*El preocupante concepto de “trascendencia tributaria” del artículo 111 de la LGT*”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, paraf.

3011/2003. Presentación (BIB 2003/1051).

RUIZ HIDALGO, 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, nº. 190.

S. PARRA DE MAS (1965) “*Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal*”. XII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid.

SÁNCHEZ GIL, R., (2007) “*El principio de proporcionalidad*”. Ciudad de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. (2001) “*Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*”. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (2011) “*Inspección, entradas domiciliarias o la fractura en la Sala Tercera del Tribunal Supremo*”. Impuestos, nº. 8, 2º quincena de abril.

SÁNCHEZ SERRANO, L. (1987) “*Comentarios al artículo 112 LGT*” Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, Edersa, Madrid.

SERRANO OLIVARES, R. (2001) “*El derecho a la intimidad como derecho de autonomía personal en la relación laboral*”. Revista española de derecho del trabajo, nº. 103.

SESMA SÁNCHEZ, B. (2001) “*La obtención de información tributaria*”. Edición Aranzadi-Aedaf.

SEVILLA BERNABEU, B. (2021) “*La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por la inspección de los tributos y la propuesta de reforma reactiva*”, Revista Quincena Fiscal, nº. 13 (BIB 2021, 3913).

TRIGUEROS MARTÍN, M.J. (2017) “*Las facultades de la inspección de los tributos: una visión crítica*”. Aranzadi.

VIII Conferencia Trilateral (2006) “*Tutela de la vida privada, realidades y perspectivas constitucionales*”. Delegación del Tribunal Constitucional de España. Seminario de Estudios de los Tribunales Constitucionales de Italia, Portugal y España.

7. ÍNDICE JURISPRUDENCIAL

✓ Auto del Tribunal Supremo 232/2020 de 16 de enero de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:231A).

✓ Auto del Tribunal Supremo 5762/2022 de 20 de abril de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:5762A).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 438/2011 de 18 de febrero de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:438).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 1749/2016 de 13 de julio de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:1749).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 5178/2014 de 24 de noviembre de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:5178).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 115/2000 de 5 de mayo de 2000 (ECLI:ES:TC:2000:115).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 2871/2003 de 25 de abril de 2003 (ECLI:ES:TS:2003:2871).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 555/2011 de 11 de febrero de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:555).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 678/2015 de 18 de febrero de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:678).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 3750/2018 de 13 de noviembre de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:3750).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 3286/2019 de 10 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3286).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 2222/2020 de 7 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2222).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 5180/2014 de 15 de diciembre de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:5180).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 6980/2012 de 18 de octubre de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:6980).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 3922/2003 de 7 de junio de 2003 (ECLI:ES:TS:2003:3922).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 7798/2011 de 3 de noviembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:7798).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 661/2001 de 3 de enero de 2001 (ECLI:ES:TS:2001:661).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 1680/2015 de 30 de abril de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:1680).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 353/2015 de 22 de enero de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:353).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 1749/2016 de 13 de julio de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:1749).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 4898/2014 de 13 de noviembre de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:4898).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 3023/2020 de 1 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3023).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 5720/2011 de 19 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:5720).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 1305/2014 de 2 de abril de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:1305).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 2717/2015 de 16 de junio de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:2717).

✓ Sentencia del Tribunal Supremo 2348/2022 de 15 de junio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:2348).

