

¿Puede la inspección de hacienda entrar en el domicilio y registrar los ordenadores de un obligado tributario?



“Depende, ¿de qué depende?”, dice la bien conocida canción y nosotros venimos a darle respuesta y, mediante un excelente asesoramiento, calmar los nervios que probablemente le suscitaría a cualquier cliente si al abrir la puerta de su domicilio social se encuentra un amable funcionario de la Agencia Tributaria pidiéndole cruzar el umbral de su puerta.

La primera definición que deberemos considerar es la propia de domicilio constitucionalmente protegido, como establece el artículo 18.2 de la Constitución Española “el domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”, pues esta es fundamental para responder a la cuestión que nos ocupa.

Puesto que el domicilio, desde una perspectiva jurídica, adquiere diferentes matices dependiendo del sujeto implicado:

Autor:

María Emperatriz Berrocal Acosta

Abogada y Economista

- Para las personas físicas, se entiende como cualquier lugar donde el individuo pueda desarrollar su vida personal y ejercer su libertad más íntima, por lo que incluye no solo la vivienda habitual, sino también segundas residencias, habitaciones de hotel, entre otros espacios. Estos lugares gozan de protección constitucional, lo que garantiza el respeto a la privacidad y a la inviolabilidad de su esfera personal.
- En el caso de las personas jurídicas, el domicilio constitucionalmente protegido se limita a los espacios esenciales para el desarrollo de su actividad empresarial, como oficinas o sedes donde se custodien documentos fundamentales.

Y, ¿qué se consideraría domicilio no protegido? Tanto para personas físicas como jurídicas, se define por exclusión de las definiciones anteriores e incluiría aquellos espacios que, por su naturaleza, no requieren una protección especial, que, por sus características o uso, no se destinan a la vida privada ni a la actividad íntima de las personas físicas o jurídicas, como aquellos lugares donde se desarrollan actividades abiertas al público o puramente comerciales.

Algunos ejemplos serían los almacenes o centros logísticos, destinados al almacenamiento y distribución de productos y garajes o aparcamientos de empresas (STS 619/2010, 18 de junio, y STS 1422/2022, de 2 de noviembre), así como los locales comerciales abiertos al público (STC 69/1999, de 26 de abril) o los despachos profesionales sin actividad privada (STC 50/1995).

Entonces, ¿en qué supuestos podrá la Agencia Tributaria acceder y registrar el domicilio Constitucionalmente protegido del contribuyente?

a. Cuando se preste el consentimiento por el contribuyente o su representante legal.

“El consentimiento debe estar absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere” (STS 2341/2010, de 23 de abril).

Aunque no se precisa que sea expreso, el TC en su sentencia 22/1984, de 17 de febrero, admite que se entienda tácitamente prestado el consentimiento cuando no se encuentre oposición por parte del contribuyente debidamente informado.

Así las cosas, hay que tener en cuenta que, el Tribunal Supremo, en casación (STS 3426/2022, de 3 de octubre), considera suficientemente informado al contribuyente al que se le hace entrega de una Hoja con anexo informativo, donde se explican los derechos y deberes del obligado tributario, pero sin expresa mención a la posibilidad de negar la entrada a su domicilio.

Es de suma importancia asesorar a los clientes correctamente para proteger sus derechos, y que comprendan que prestar el consentimiento es requisito para que la Inspección pueda entrar en su domicilio constitucionalmente protegido y que pueden negarse a otorgarlo, siempre que los agentes tributarios no dispongan de autorización judicial previa.

b. Con una autorización judicial.

Así se establece en el art. 142 sobre facultades de la inspección de los tributos y en el art. 113 de la Ley General Tributaria, que además sienta los requisitos para la concesión de dicha autorización que

“deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada”.

Requisitos que nuestro Alto Tribunal (STS 1231/2020, de 1 de octubre), ha venido a concretar, principalmente, en las siguientes condiciones:

- Prohibición de entradas con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos.
- Excepcionalidad de la medida, motivación suficiente, adecuación y proporcionalidad.
- No será válida la solicitud de entrada fundada en meros datos estadísticos o por comparación de la hipotética situación del contribuyente con otros indeterminados del mismo sector de actividad.
- Obligación de determinar la cuantía de la posible deuda tributaria. Si bien dicho importe, por lo general, solo puede ser indiciario, la exigencia se explica en poder estimar, anticipadamente, la posible relevancia penal del caso y, en consecuencia, la competencia o no de la jurisdicción contencioso-administrativa para conocer del asunto.
- No se requiere audiencia previa y contradictoria del contribuyente para formular la solicitud ni la concesión de la autorización de entrada y registro, donde el principio de eficacia, coloquialmente, “factor sorpresa” suele jugar un papel importante dentro de la labor de investigación llevada a cabo por la inspección.
- Principio de subsidiariedad, justificando el uso infructuoso o la imposibilidad de medios alternativos para conseguir el fin perseguido.

- Principio de proporcionalidad, es decir, evaluar la idoneidad de la ejecución de la medida, en contraposición a la limitación del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Y añade que “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”.

Debemos tener en cuenta que hasta la introducción de este último párrafo en el art. 113 LGT, por la modificación operada por la ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, la jurisprudencia exigía la existencia y previa notificación al contribuyente del procedimiento de inspección, requisito que actualmente se ha eliminado, posibilitando, aunque de manera excepcional, la solicitud de ejecución del acto administrativo de “acuerdo de entrada en el domicilio”, aun cuando no se halle abierto procedimiento inspector.

El contribuyente dispone de varios cauces para impugnar el auto de entrada: mediante la interposición de recurso de apelación (art. 80.1 LJCA), el procedimiento urgente y especial de protección de derechos fundamentales por infracción del derecho a la inviolabilidad del domicilio o la impugnación del acto administrativo de liquidación.

Sobre el registro de dispositivos informáticos en sede del contribuyente

Para contestar a la cuestión que da título al presente artículo, debo acudir a la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, que respecto al conflicto entre la potestad de la administración para inspeccionar y

el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y a la protección de datos ha fijado los siguientes principios sine qua non:

- Consentimiento del contribuyente o autorización judicial: limitando el acceso a los dispositivos por el derecho a la intimidad y la protección de datos personales. La inspección no puede realizar un acceso indiscriminado a toda la información contenida en los dispositivos, especialmente si contienen datos que no son relevantes para la investigación tributaria (STS 2432/2018, de 23 de julio).

Delimitación del acceso: el acceso a documentos y archivos electrónicos, como correos y bases de datos, debe estar vinculado exclusivamente a la información que tenga trascendencia tributaria. La inviolabilidad del domicilio se extiende al espacio digital (STS 795/2023, 14 de Junio y STS 1207/2023, de 29 de septiembre).

- Protección de datos personales: se reitera la necesidad de obtener autorización judicial para el acceso físico a información almacenada en dispositivos informáticos que se encuentren en despachos privados dentro de un domicilio o sede social (STSJPV 321/2009, de 11 de mayo)
- Las normas que regulan la autorización de entrada en un domicilio protegido por la Constitución no se pueden aplicar automáticamente para permitir el acceso a dispositivos electrónicos que se encuentren fuera de ese espacio protegido. No obstante, en ambos casos, es imprescindible que las medidas adoptadas se justifiquen bajo los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad (STS 3662/2024, de 25 de junio).

Como ejemplo práctico de la aplicación de estos principios, les comparto el análisis de la reciente sentencia 4118/2024, de 7 de junio, del TSJ de Galicia, contra una resolución del TEAR de Galicia que confirmaba la sanción impuesta al recurrente por “resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria” (infracción del art. 203 LGT), al haberse negado a permitir el acceso de la Inspección a su clínica dental, para la revisión de áreas más allá de la recepción, así como los ordenadores, alegando que la información solicitada estaba protegida constitucionalmente, al contener datos personales y médicos.

El TSJGal considera que, “en la delimitación jurisprudencial del espacio digno de protección constitucional se está amparando la expectativa razonable de privacidad de las personas jurídicas en relación con la actividad que desarrolla y la documentación que se custodia en lugares cerrados”, así conforme al art. 113 LGT, para el acceso a dichas áreas del domicilio y dispositivos informáticos, se reafirma la necesidad de autorización judicial al producirse la restricción de la especial protección del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, autorización que no fue recabada, justificando la denegación del consentimiento por parte del contribuyente, entonces inspeccionado.

El Tribunal falla estimando el recurso, con la consiguiente anulación de la sanción por obstrucción que vulneraba las garantías constitucionales.

En conclusión, el Tribunal Supremo ha sido claro en que el registro de dispositivos informáticos debe seguir estrictas garantías judiciales para respetar los derechos fundamentales, lo que implica que la inspección tributaria necesita autorización judicial o el consentimiento del contribuyente cuando se trata de información protegida constitucionalmente.