

# El acceso por la Inspección a los dispositivos electrónicos fuera del domicilio del contribuyente: derechos fundamentales afectados y medidas de protección

Análisis de la [STS de 29 de septiembre de 2023, rec. núm. 4542/2021](#)

**Luis A. Malvárez Pascual**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad de Huelva (España)*

[malvarez@uhu.es](mailto:malvarez@uhu.es) | <https://orcid.org/0000-0003-2191-1594>

## Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo 1207/2023, de 29 de septiembre, ha determinado que la Administración tributaria no puede adoptar una medida cautelar consistente en el precintado y copiado masivo de los datos contenidos en un ordenador portátil fuera del domicilio del contribuyente, salvo en determinadas circunstancias. En particular, el Alto Tribunal concluye que solo se puede examinar la información alojada en un dispositivo electrónico personal si previamente se ha obtenido la autorización judicial que permita dicho acceso y solo si se trata de datos con trascendencia tributaria, pues en ningún caso se puede acceder a los datos de carácter personal del contribuyente.

Publicado (en avance *online*): 16-02-2024

**Cómo citar:** Malvárez Pascual, L. A. (2024). El acceso por la Inspección a los dispositivos electrónicos fuera del domicilio del contribuyente: derechos fundamentales afectados y medidas de protección. (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2023, rec. núm. 4542/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 492, 137-167. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21345>

## 1. Supuesto de hecho

En una cita del contribuyente en la sede de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), el actuario solicitó al contribuyente que permitiera a la Unidad de Auditoría Informática realizar una copia del ordenador portátil que llevaba consigo para el examen de la información con trascendencia tributaria contenida en el dispositivo. Para ello se alegó que el sujeto inspeccionado no había entregado la documentación que se le había requerido con anterioridad. El contribuyente se negó a entregar dicho ordenador, tras lo cual el actuario le informó de que se iban a adoptar medidas cautelares al amparo del artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT). Este precepto permite esta actuación administrativa para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas sobre la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias, siempre que estén debidamente motivadas y respeten el principio de proporcionalidad. En concreto, la medida que se propuso fue la copia de la información que contenía el ordenador en un disco duro con el consiguiente precinto para su posterior apertura tras recabar la autorización judicial o, alternativamente, si no se permitía la copia, la incautación y precinto del ordenador para su examen una vez obtenida dicha autorización. Finalmente, se adoptó la primera de las medidas cautelares señaladas.

Posteriormente, la Administración se demoró varios meses para solicitar la autorización judicial de acceso y copia de los datos con trascendencia tributaria que se encontraban en el disco duro precintado. Dicha solicitud fue resuelta por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 5 de Murcia mediante el Auto 282/2020, de 14 de octubre, que autorizó dicha actuación administrativa basándose en el régimen previsto para la autorización de la entrada en domicilio, al considerar que el acceso y el tratamiento de la información almacenada en los dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) es equiparable al domicilio constitucionalmente protegido<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ruiz Hidalgo (2021) señala que, si se atiende a la jurisprudencia constitucional, aunque dictada en el ámbito penal, se puede considerar que los dispositivos electrónicos y virtuales pueden gozar de la consideración de domicilio constitucionalmente protegido, primero, porque se aboga por un concepto dinámico de domicilio que encuentra conexión con la realidad económica y social y, segundo, porque los dispositivos

El contribuyente recurrió este auto ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Región de Murcia, que desestimó el recurso en la Sentencia 218/2021, de 13 de abril (rec. núm. 36/2021 –NFJ083794–). El tribunal compartió los razonamientos del juzgado, pues permitió el acceso al ordenador del contribuyente sobre la base del régimen previsto para la autorización de entrada en domicilio, al considerar también que ese «lugar» digital es asimilable al hogar o domicilio personal. Señaló que la «garantía de la intimidad informática» exigía la necesidad de autorización judicial para la realización de copias de discos duros al objeto de obtener datos con trascendencia tributaria.

La sentencia del TSJ de la Región de Murcia fue objeto de un recurso de casación ante el Tribunal Supremo (TS) (rec. núm. 4542/2021 –NFJ086036–), que se admitió mediante el Auto del TS de 20 de abril de 2022, que determinó las cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia. La primera y más importante consistía en:

Determinar si la doctrina legal sentada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos, es extensible a aquellas otras actuaciones administrativas que, sin constituir un acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.

Además, se señalaron otras dos cuestiones con interés casacional que tenían carácter accesorio respecto de la primera cuestión planteada y, en consecuencia, una menor relevancia, por lo que serán objeto de análisis en el comentario crítico.

## 2. Doctrina del tribunal

Son numerosas las cuestiones que se plantean *obiter dicta* que, incluso, podrían tener más interés que la propia doctrina jurisprudencial. La sentencia pone de manifiesto numerosos errores que han lastrado el procedimiento que se ha seguido frente al contribuyente, algunos de los cuales han podido ser determinantes de las conclusiones del TS sobre la cuestión que presenta interés casacional. No obstante, para no perder la perspectiva del asunto de fondo

---

pueden ser considerados adecuados para guardar y conservar la documentación empresarial más sensible. Además, reconoce que, muy poco a poco, algunos tribunales han empezado a afirmar que los dispositivos digitales pueden ser estimados como tales. Por todo ello, concluye que solo se puede acceder a los dispositivos con consentimiento o autorización judicial, pues el soporte goza de protección constitucional. Bosch Cholbi (2014) también considera como domicilio el ordenador portátil, por lo que la Inspección no podría obtener datos de sus archivos informáticos sin consentimiento del titular o autorización judicial.

que realmente trata de resolver la sentencia, estas cuestiones las abordaremos en el comentario crítico. La sentencia aborda la problemática de la posible extensión de las medidas de protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio al supuesto de la adopción de una medida cautelar consistente en la incautación y precintado de un ordenador portátil en la sede de la Administración tributaria, es decir, fuera del domicilio del contribuyente, al objeto de realizar el volcado y copiado masivo de los datos existentes en el disco duro de dicho ordenador.

La Sentencia del TS 1207/2023, de 29 de septiembre (rec. núm. 4542/2021 –NFJ090956–), anula la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia 218/2021, de 13 de abril, así como el auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Murcia que autorizó la actuación administrativa. El TS establece la doctrina jurisprudencial en el fundamento jurídico (FJ) 6.º. Son varias las conclusiones que presentan interés no solo en relación con el caso juzgado, sino que tienen alcance general.

Para dar respuesta a la cuestión con interés casacional, previamente el tribunal ha de determinar cuál es el derecho fundamental afectado por la intervención administrativa. Lo primero que aclara es que el derecho concernido, en contra de lo que señalan los tribunales de instancia, no es la inviolabilidad del domicilio, sino los demás derechos fundamentales previstos en el artículo 18 de la Constitución española (CE), como son los derechos a la intimidad personal y familiar, al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos. No obstante, lo que el TS se plantea es si la doctrina relativa a aquel derecho es extensible a supuestos en los que se vulneren los otros derechos señalados. En este sentido, el FJ 3.º 2 señala que:

sería preciso declarar qué concreto derecho fundamental, entre los varios que podrían quedar en principio afectados, es el aquí concernido. Según la sentencia de instancia, es el de inviolabilidad del domicilio, tomando como opinión que este abarca lugares como los dispositivos electrónicos que contienen información [...] A tal respecto, claramente, no estamos ante un problema de inviolabilidad del domicilio (artículo 18.1 CE) pues ni un ordenador es un domicilio, ni su variado contenido informático almacenado guarda una relación directa y necesaria con los bienes jurídicos que hacen del domicilio un lugar digno y necesitado del máximo nivel de protección constitucional. Al contrario, nos encontramos ante la afectación posible de otros derechos fundamentales, mencionados en el auto de admisión –en principio, la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos–. Cosa distinta es que la doctrina nuestra en relación con el artículo 18.2 CE sea o no extensible a un caso distinto del allí tipificado, el de copiado, incautación o precinto de datos dispositivos electrónicos que cita el auto como posibles (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.).

En coherencia con el anterior fundamento, el TS concluye que, *a priori*, las reglas de competencia y procedimiento relativas a la entrada en domicilio no son idóneas para realizar una intervención administrativa sobre un ordenador fuera del domicilio del contribuyente. En el FJ 6.º 1 determina que:

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

Sin embargo, el TS concluye que para evaluar la procedencia de la medida cautelar adoptada se ha de aplicar la doctrina del propio tribunal relativa a las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos. Entiende que tales exigencias son extensibles a las actuaciones administrativas desarrolladas fuera de dichos domicilios, pero que tengan por objeto la información almacenada en dispositivos electrónicos que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar, al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos. Por tanto, como reconoce García Frías (2023) esto supone aplicar *de facto* la doctrina sobre la inviolabilidad del domicilio al volcado de datos de un ordenador personal. El FJ 6.º 2 de la Sentencia del TS 1207/2023, de 29 de septiembre, señala que:

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

En realidad, en este pasaje el TS tan solo dice que la medida cautelar adoptada se ha de sujetar a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad, lo cual no añade nada nuevo, pues los principios mencionados no solo afectan a la autorización para la entrada en el domicilio, sino que rigen todas las actuaciones que desarrollen las Administraciones tributarias. Así es en la medida en que son exigencias que derivan del principio de proporcionalidad, que es un principio que afecta a todos los derechos fundamentales y que rige la aplicación del sistema tributario, de acuerdo con el artículo 3.2 de la LGT<sup>2</sup>. El FJ 4.º de la Sentencia del TS 1207/2023, de 29 de septiembre, analiza la aplicación en el caso juzgado del principio de proporcionalidad, teniendo presente la doctrina constitucional y del propio TS. Considera que, para otorgar la autorización, el juez debe valorar si en el caso sujeto a

---

<sup>2</sup> En relación con este principio puede verse el estudio que hemos realizado recientemente en Malvárez (2023, pp. 53-72).

estudio se supera un triple juicio: el de idoneidad de la medida, pues esta debe ser útil para la actuación inspectora; el de necesidad, que supone que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende; y el de proporcionalidad en sentido estricto, que obliga a ponderar los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de los derechos fundamentales que la misma da lugar. De todos estos requisitos, el más relevante para la solución del caso planteado es el de la necesidad, pues se ha de constatar que la actuación administrativa es el único medio apto para obtener los datos que acreditarían un incumplimiento de las obligaciones que incumben al sujeto inspeccionado. Habría, pues, que justificar que, de acuerdo con el principio de subsidiariedad, no hay otras medidas menos incisivas o invasivas en los derechos fundamentales afectados para lograr la obtención de tales datos, como podrían ser los requerimientos de obtención de información al propio sujeto o a terceros. En cualquier caso, la concurrencia de tales requisitos debe ser objeto de una explicación adecuada tanto en la solicitud como en el auto que autorizó dicha actuación. Esto no evita que esta cuestión sea objeto de distinta interpretación por los operadores jurídicos. Así, las sentencias de instancia consideraron que dichos requisitos se habían cumplido en el caso planteado, en tanto que la medida cautelar adoptada suponía una intervención mínima en los derechos del contribuyente. Sin embargo, el TS entendió justamente todo lo contrario, pues el juicio de proporcionalidad en este caso no debía realizarse como si se fuera a permitir una entrada domiciliaria, que fue lo que hicieron los tribunales de instancia, donde la proporcionalidad juega de modo distinto, sino teniendo en cuenta las circunstancias del caso. En concreto, según el FJ 4.º se tendría que examinar:

si la necesidad, adecuación o proporcionalidad son compatibles con el copiado indiscriminado de todos los datos, incluso personales o íntimos o, en todo caso, debe seleccionarse desde el primer momento la información que se precisa, por su relevancia tributaria, para proseguir la comprobación, sin copiar, precintar –o adoptar medidas cautelares– en relación con la información sin trascendencia tributaria, al margen de la incidencia o no, para cada archivo, en algún derecho fundamental, como la intimidad o privacidad o el secreto de las comunicaciones. Esa selección, obviamente, prohíbe la captación de archivos o datos ajenos a la función comprobadora, máxime si afectan al secreto de las comunicaciones, a la intimidad personal y familiar o a la protección de datos.

Por otra parte, el TS señala que el juez tiene que poner en duda el relato realizado por la Administración en la solicitud, pues, como ha destacado en alguna otra ocasión, los jueces de lo contencioso competentes suelen otorgar las autorizaciones de entrada sin contrastar suficientemente los hechos expuestos por la Administración. A tal efecto, en el FJ 6.º 3 destaca que:

Tales exigencias, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación.

En todo caso, una de las cuestiones más relevantes de la sentencia consiste en determinar si para la adopción de una medida cautelar que tenga por objeto un dispositivo personal se precisa una autorización judicial, aun cuando este se encuentre fuera del domicilio del contribuyente. Ya se ha indicado que el TS ha resuelto que, aunque la actuación administrativa no afecte al derecho a la inviolabilidad del domicilio, sí se puede extender a estos efectos la doctrina legal del propio tribunal en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios. Esto incluye no solo el razonamiento relativo al principio de proporcionalidad, sino que el TS también considera necesaria una autorización judicial previa. Si el juez debe ponderar las circunstancias concurrentes de acuerdo con el principio de proporcionalidad antes de autorizar la medida cautelar es, obviamente, porque dicha autorización es un requisito ineludible, incluso aunque afecte a otro derecho fundamental distinto a la inviolabilidad del domicilio.

En cuanto a la determinación del derecho afectado, el TS concluye que, en el caso juzgado, el volcado y el análisis de los datos obtenidos a través de la medida cautelar adoptada vulneró los derechos a la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal. La vulneración del contenido esencial de estos derechos fundamentales determina la nulidad de pleno derecho de la actuación consistente en el acceso íntegro e indiscriminado a los datos personales contenidos en un ordenador portátil, acordado antes de que haya sido autorizada judicialmente. Así lo determina en el FJ 6.º 3, que señala que:

El acceso íntegro e indiscriminado a los datos de contenido personal en un ordenador de tal índole, acordado antes de toda autorización judicial, vulnera los derechos constitucionales aquí concernidos, como la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal. Dada la naturaleza de la infracción, por la Administración primero y luego por los Tribunales llamados a proteger los derechos de los ciudadanos, la actuación llevada a cabo es nula de pleno derecho, calificación que, fundada en el artículo 217.1.a) LGT, deriva inexorablemente de la vulneración del contenido esencial de tales derechos fundamentales, como reiteradamente ha calificado este TS en varias de sus secciones sentenciadoras.

En este fundamento de la sentencia, además de reforzar la idea ya expresada de la necesidad de una autorización judicial previa para la adopción de una medida cautelar que suponga la intervención y copiado del contenido de un ordenador portátil, se puede derivar otra conclusión de enorme interés en relación con ese caso. En concreto, el TS determina que no es posible el acceso completo a la información almacenada en un dispositivo electrónico, sino que se ha de distinguir entre los datos personales y los que tienen trascendencia tributaria, pues en ningún caso puede afectar a los datos de carácter personal del contribuyente que se encuentren en dicho dispositivo. En cualquier caso, se puede impedir el copiado y volcado de los datos personales, pero para que ello sea posible los funcionarios competentes tendrán que analizar el disco duro completo para discriminar entre los datos

que tienen o no trascendencia tributaria, pues normalmente los datos se encuentran mezclados en el disco duro y es preciso examinarlos previamente para poder saber si su contenido tiene o no relación con el procedimiento de comprobación que se está llevando a cabo.

Finalmente, el TS pone de manifiesto la laguna que existe a la hora de regular la autorización judicial cuando una actuación administrativa afecte a los derechos fundamentales, tanto en los aspectos sustanciales como en los procesales y competenciales, por lo que en otros fundamentos de la sentencia exige una regulación de esta cuestión, que debería incluirse en una ley orgánica. Así, el FJ 3.º 4 señala que:

no hay una regulación expresa, estricta y completa de la autorización, en sede judicial administrativa, que regule la competencia, el procedimiento y las garantías precisas para conciliar la medida de intervención con los derechos fundamentales, tanto si se refieren a la autorización de entrada en domicilio –que al menos cuenta con una regulación incipiente en cuanto a competencia y procedimiento– como si aluden a otros derechos fundamentales –en cuyo caso, la autorización judicial se basaría en una atribución implícita (e insatisfactoria, pues) de competencia y procedimiento–.

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. La primacía de los derechos fundamentales frente al ejercicio de las potestades administrativas

El TS realiza una afirmación en el FJ 6.º 3 de la sentencia que es objeto del presente comentario que debe ser matizada. En concreto, señala lo siguiente:

En todo caso, el respeto a los derechos fundamentales (con máximo nivel de protección constitucional) prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada.

Se afirma, pues, que se ha de anteponer el respeto a los derechos fundamentales reconocidos en la CE al ejercicio de potestades administrativas, particularmente si el ejercicio de estas no se encuentra completamente regulado en la ley. Si se entiende esta afirmación en sentido literal, no se podrían desarrollar la mayoría de los procedimientos tributarios, particularmente los procedimientos que se basan en el principio de autotutela ejecutiva, pues en gran medida afectan a derechos fundamentales de los obligados tributarios. Así ocurre con muchas actuaciones que se realizan en el marco de los procedimientos de comprobación, tanto en gestión como, particularmente, en inspección y, sobre todo, en los procedimientos de recaudación ejecutiva.

En definitiva, el ejercicio de las potestades administrativas en el marco de los procedimientos tributarios señalados afecta de forma significativa a los derechos fundamentales de los obligados tributarios y ello no supone una vulneración de la CE, pues con la actuación administrativa se trata de conseguir que sean efectivos otros principios igualmente protegidos como es el deber de contribuir. Dicha vulneración se produce cuando la intervención administrativa violenta el contenido esencial de tales derechos, por lo que, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes, se debe realizar una ponderación de todos los derechos y valores que resulten de aplicación, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, pues una misma actuación podría o no vulnerar dichos derechos de los obligados tributarios según las particularidades de cada caso. En este sentido, en el supuesto juzgado podrían haberse dado las circunstancias que justificaran la medida cautelar, lo que habría ocurrido si se hubieran realizado previamente requerimientos de información incumplidos por el contribuyente y siempre que se justifique la necesidad de dicha medida, por ser el único medio posible para obtener una información pertinente para el procedimiento. En ese caso, la medida cautelar afectaría igualmente a los derechos fundamentales, pero sí estaría justificada. En definitiva, las actuaciones de la Inspección inciden de forma habitual en los derechos fundamentales de los obligados tributarios; la cuestión es que dicha situación se justifique, en una ponderación de valores, teniendo presente el juicio de proporcionalidad.

La expresión del TS habría que reformularla, pues debe entenderse en el contexto de la doctrina del Tribunal Constitucional (TC) que señala que las restricciones a los derechos fundamentales han de ser interpretadas con criterios restrictivos y en el sentido más favorable al respeto, eficacia y protección de tales derechos –principio *favor libertatis*–. Así, la Sentencia del TC 1/1989, de 16 de enero (rec. núm. 778/1987 –NFJ091850–), señala en el FJ 3.º que: «En caso de duda, la interpretación que debe prevalecer es la que dote de mayor viabilidad y vigor al derecho fundamental».

### 3.2. Los derechos fundamentales afectados por la medida cautelar que tenga por objeto los datos almacenados en un dispositivo electrónico personal

La determinación del derecho o derechos afectados por la medida cautelar sobre el dispositivo electrónico es una cuestión esencial para poder llegar a conclusiones adecuadas en relación con las reglas de competencia y procedimiento, así como con las medidas de protección que resultan de aplicación. El carácter multifuncional de los dispositivos electrónicos determina que en ocasiones sea difícil identificar el derecho fundamental que protege los diferentes datos que se conservan en el mismo<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> En el FJ 5.º 8) el TS señala que:

Los dispositivos informáticos permiten almacenar datos personales como pueden ser agendas de contactos, datos de cuentas del banco o fotografías; pero son equipos de carácter multifuncional

Se ha de recordar que la actuación administrativa controvertida consiste en diferentes acciones que puede realizar la Administración tributaria en relación con los datos contenidos en un ordenador, como es el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de tales datos, aunque realmente en el plano jurídico se resumen en dos actuaciones. Por un lado, la adopción de una medida cautelar consistente en el precinto del ordenador. Por otro lado, en el copiado masivo de su contenido en un disco duro para su investigación en el marco del procedimiento de inspección.

El TS deja claro, en contra del criterio que mantuvieron los tribunales de instancia, que en este tipo de actuaciones no se ve afectado el derecho a la inviolabilidad del domicilio, dado que la actuación se desarrolla fuera del domicilio constitucionalmente protegido. Otra cosa diferente es que, aunque los derechos concernidos por la actuación administrativa sean diferentes, se puedan extender las medidas de protección relativas a aquel derecho y, en particular, la necesidad de autorización judicial.

Una vez descartado que el derecho a la inviolabilidad del domicilio se vea afectado, el TS considera que la medida cautelar afecta a otros derechos fundamentales clásicos enunciados en el artículo 18 de la CE, como el derecho a la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y a la protección de datos. Sin embargo, la sentencia del TS no explica con claridad la razón por la que la medida cautelar ha violentado el contenido esencial de tales derechos, sino que describe una serie de hechos y da por sentado la vulneración de los derechos afectados por la intervención administrativa.

Como se ha indicado, es esencial identificar el derecho o derechos afectados, pues las medidas de protección son diferentes en relación con cada uno de ellos. En este sentido, teniendo en cuenta los derechos fundamentales susceptibles de haber sido vulnerados, solo se precisaría autorización judicial previa en el caso de que la actuación administrativa requiera la intervención de las comunicaciones<sup>4</sup>, pues esta no se exige cuando se afecte al derecho a la intimidad o a la protección de datos. Por eso, hubiera sido muy adecuado que el TS hubiera tratado de identificar qué actuaciones han incidido en el derecho al secreto de las comunicaciones sin el consentimiento del sujeto investigado, lo que habría ocurrido,

---

que también facilitan la comunicación entre las personas. Ello lleva a que en ocasiones sea difícil identificar el derecho fundamental que protege los diferentes datos que se conservan en un sistema de almacenamiento masivo de información o en el ordenador que los contiene.

<sup>4</sup> Una próxima sentencia del TS resolverá sobre si la Inspección puede solicitar la intervención de las comunicaciones. En este sentido, el Auto del TS de 21 de junio de 2023 (rec. núm. 7845/2022 –NFJ090297–) señala como cuestión en la que existe interés casacional:

1.1. Determinar si, la inspección de los tributos está habilitada legalmente para solicitar y el Juez de lo Contencioso-administrativo tiene competencia para ordenar la intervención de las comunicaciones de los contribuyentes a efectos de investigar actos o hechos con trascendencia tributaria en el curso de un procedimiento tributario.

por ejemplo, si la Inspección hubiera tenido acceso al correo electrónico de este<sup>5</sup>. Téngase presente que la copia del disco duro no supone en todo caso que se acceda a la aplicación de correo electrónico, protegido por un usuario y una contraseña, por lo que las comunicaciones del contribuyente podrían no verse afectadas como resultado de dicha actuación administrativa. Esta cuestión es muy relevante, dado que, si la medida cautelar no afectaba a este derecho –y tampoco a la inviolabilidad del domicilio–, el único derecho que podría resultar lesionado en el caso juzgado es el derecho a intimidad personal y familiar<sup>6</sup>, en cuyo caso no hubiera sido precisa la autorización judicial previa. Sin embargo, la doctrina con interés casacional que ha dictado el TS indica todo lo contrario.

Ahora bien, el TS no ha tratado de especificar las actuaciones que han podido vulnerar cada uno de los derechos concernidos, en la medida en que considera insuficiente la protección que se deduce de la aplicación individualizada de tales derechos. El TS defiende que resulta necesario otorgar un tratamiento unitario para el conjunto de derechos que convergen cuando se hace uso de un dispositivo electrónico, para lo cual se hace referencia a un derecho de nueva generación, como sería el derecho a un entorno digital libre de injerencias e intromisiones. El reconocimiento de este derecho puede tener una gran relevancia en una sociedad como la actual eminentemente tecnológica, pues tendría un carácter comprensivo o recapitulativo de los otros derechos enunciados cuando se trate del uso y disfrute de un entorno digital, lo que permite un tratamiento jurídico uniforme de estas situaciones. La sentencia que es objeto del presente comentario hace referencia a este derecho de última generación por vez primera en el ámbito tributario, con la pretensión de otorgar un tratamiento unitario para un conjunto de derechos que convergen en la protección de la información que se almacena en los dispositivos electrónicos personales, limitando la aplicación de cualquier medida invasiva sobre los mismos<sup>7</sup>. Aunque es obvio que ese derecho no se

<sup>5</sup> La Sentencia del TSJ de la Región de Murcia 218/2021, de 13 de abril, sí hace referencia a que la Inspección solicitó el acceso a ciertos correos electrónicos sobre cuentas de inversión, lo que habría justificado la autorización judicial previa, aunque en los hechos no se aclara si se ha producido o no dicha intervención.

<sup>6</sup> De esta opinión es también García Frías (2023), quien señala que: «El único derecho que habría podido resultar lesionado por un acceso a los datos íntimos contenidos en un ordenador personal sería, en mi opinión, el derecho a intimidad personal y familiar del artículo 18.1 CE».

<sup>7</sup> El FJ 5.º 8 hace referencia al:

nacimiento de una nueva doctrina jurisprudencial que responde a la necesidad de otorgar un tratamiento unitario para conjunto de derechos que convergen cuando se hace uso de un ordenador, *smartphone*, o de modernos sistemas de comunicación telemática y superar así los problemas que pudiera causar un tratamiento diferenciado. De esta forma, desde algunos sectores jurisprudenciales se ha venido configurando un derecho fundamental de última generación denominado derecho al entorno virtual. Este derecho abarca la protección de la amplia diversidad de datos que pueden guardarse en un sistema informático o dispositivo, pues estos son capaces de almacenar y gestionar un gran número de datos, además de potenciar las comunicaciones entre las personas. Por ello, cualquier medida invasiva en los terminales habrá de realizarse con la máxima prudencia.

recoge en la CE, podría reconocerse en las leyes. En este sentido, se trata de un derecho que se enuncia en la Carta de Derechos Digitales<sup>8</sup>. Además, tiene un antecedente claro en el ámbito penal, pues este derecho se reconoce expresamente a efectos del registro de dispositivos informáticos de almacenamiento masivo tras la reforma que se ha llevado cabo en el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, por el que se aprueba la Ley de enjuiciamiento criminal (LECrim.) por la Ley orgánica 13/2015, de 5 de octubre. Esto ha supuesto una evolución en la doctrina de la Sala de lo Penal, que con anterioridad entendía que con carácter general había que distinguir según que la actuación policial afectara al derecho a la intimidad o al derecho al secreto de las comunicaciones, y esta distinción repercutía en el diferente tratamiento otorgado a la hora de registrar los contenidos de los dispositivos de almacenamiento, pues solo se precisaba autorización judicial si se afectaba a este último derecho. En el caso de que se incidiera en el derecho a la intimidad, era suficiente una valoración *ex post* sobre la necesidad de la medida. Tras la reforma, la Sala de lo Penal del TS aplica el derecho a la protección del entorno virtual para otorgar un tratamiento unitario a los derechos fundamentales afectados<sup>9</sup>, lo que supone mayores garantías, pues se otorga la máxima protección al conjunto de derechos que convergen, lo que no ocurriría si estos se analizaran de forma individual. El FJ 5.º 8 de la sentencia comentada es del siguiente tenor:

Se responde así a la intención de establecer una regulación más garantista, donde a través de una resolución judicial se otorgue la máxima protección posible al conjunto de derechos que convergen en la utilización de este tipo de dispositivos, aun cuando analizados separadamente sean acreedores de protección constitucional menos privilegiada.

Aunque pueda resultar muy interesante esta tesis y pueda marcar el camino al legislador, el TS no puede sustituir a este. Aunque no se puede negar la creatividad de la sentencia<sup>10</sup>, lo cierto es que los tribunales deben aplicar las normas vigentes y, en consecuencia, no creemos que resulten de aplicación en el ámbito tributario las consecuencias de este derecho de nueva generación cuando de la legislación aplicable se deducen otros mecanismos de protección diferentes.

<sup>8</sup> Dentro de los derechos de libertad, contempla, entre otros, los derechos y libertades en el entorno digital, que aglutinan diferentes derechos humanos en su aplicación en los entornos digitales. En este sentido, señala que se impulsarán las medidas necesarias y conducentes para que las leyes concreten las especificidades de los derechos en el entorno digital ([https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2021/140721-Carta\\_Derechos\\_Digitales\\_RedEs.pdf](https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2021/140721-Carta_Derechos_Digitales_RedEs.pdf)).

<sup>9</sup> Sentencia del TS (Sala 2.ª) 489/2018, de 23 de octubre (rec. núm. 1674/2017 –NCJ066370–).

<sup>10</sup> García Frías (2023) define con un símil culinario la tesis del tribunal:

Lo que hace es aplicar una peculiar técnica que, utilizando el símil culinario, consistiría en meter a todos ellos en la misma olla y cocinar un derecho de nuevo cuño, el «derecho al entorno virtual», que después etiqueta como «derecho fundamental» «de última generación». La creatividad parece propia de un plato de nueva cocina.

### 3.3. Las medidas de protección que resultan aplicables a la medida cautelar adoptada

Se ha indicado que el TS ha señalado que los derechos fundamentales que han podido ser vulnerados por la medida invasiva en los dispositivos personales son los derechos a la intimidad personal y familiar, al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos, que se enuncian en el artículo 18 de la CE, al margen de la posibilidad de que se pueda aplicar el derecho de nueva generación a un entorno digital libre de injerencias. La determinación del derecho fundamental que ha podido ser vulnerado por la medida cautelar es una tarea esencial para establecer cuáles son las reglas que se deben aplicar para su protección. En este sentido, en el apartado 1 del artículo 18 de la CE (derecho a la intimidad<sup>11</sup>) no hay ninguna referencia a la necesidad de autorización judicial o al consentimiento de la persona afectada. Por su parte, el apartado 2, relativo a la inviolabilidad del domicilio, sí exige que se produzca alguna de las dos circunstancias señaladas para que se pueda producir la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido<sup>12</sup>. El apartado 3, relativo al secreto de las comunicaciones, exige la tutela jurisdiccional, pero no hace referencia al consentimiento del afectado<sup>13</sup>. Finalmente, el apartado 4 se refiere a la protección de las personas físicas en relación con el tratamiento de datos personales<sup>14</sup>, sin que tampoco se haya previsto ninguna otra prevención para el respeto de este derecho.

Por tanto, según el derecho afectado, los requisitos para que se pueda producir una injerencia y las medidas de protección son muy diferentes, así como el procedimiento administrativo que se ha de seguir en cada caso. Lo más relevante es determinar si el derecho fundamental concernido exige una autorización judicial previa para que se pueda adoptar una medida administrativa que le afecte, como ocurre con el derecho a la inviolabilidad del domicilio o al secreto de las comunicaciones. Sin embargo, si la actuación administrativa vulnera el derecho a la intimidad personal y familiar o a la protección de datos personales, no se precisa que el juez autorice la actuación administrativa de forma previa. Esto no supone que la Administración pueda desarrollar su actividad sin límites, pues en cualquier caso debe cumplir determinados requisitos de carácter sustancial y procedimental para que la actuación administrativa sea adecuada al ordenamiento jurídico, de tal forma que el procedimiento puede ser revisado *a posteriori* por los tribunales, que podrán analizar si se han cumplido o no tales requisitos.

<sup>11</sup> Este apartado señala que: «Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen».

<sup>12</sup> Dicho apartado establece que: «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».

<sup>13</sup> Este apartado determina que: «Se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial».

<sup>14</sup> El apartado 4 establece que: «La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos».

El aspecto esencial de la doctrina casacional es que deben extenderse las medidas de protección que corresponden al derecho a la inviolabilidad del domicilio a las actuaciones administrativas que tengan por objeto la intervención de un dispositivo electrónico que se encuentre fuera del domicilio del contribuyente. El TS rechazó la tesis de que el ordenador portátil es equiparable a un domicilio constitucionalmente protegido, pero sí admitió extender la doctrina jurisprudencial relativa a las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos a aquellas actuaciones administrativas realizadas fuera de los mismos, pero que tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.

El TS justifica la autorización judicial previa en cuanto que un conocimiento indiscriminado del contenido de los dispositivos informáticos afecta a varios derechos fundamentales. El tribunal aplica la filosofía que ha inspirado la reforma de la LECrim. de 2015 y que ha sido defendida por la Sala de lo Penal debido a la dificultad de determinar el derecho afectado cuando se produce el registro de los sistemas de almacenamiento masivo, de tal forma que siempre va a ser necesaria una resolución judicial habilitante de la actuación administrativa, ya se encuentren los dispositivos en el domicilio o fuera de este. Esta tesis la defiende en el FJ 5.º 8 de la sentencia comentada.

Por otra parte, el TS también concluye que la Inspección solo puede examinar los datos con trascendencia tributaria, por lo que los datos personales deben ser separados antes del copiado<sup>15</sup>. El tribunal justifica la necesidad de autorización judicial por la afectación de derechos fundamentales que produce el análisis de estos datos<sup>16</sup>. Además, entiende que el mero copiado de estos datos sin la autorización del juez ya viola el derecho fundamental<sup>17</sup>.

A nuestro juicio, las medidas de protección propias del derecho a la inviolabilidad del domicilio no es el marco jurídico adecuado en relación con la medida cautelar adoptada, pues, como se ha indicado, la CE no exige la intervención judicial previa cuando los

<sup>15</sup> Bosch Cholbi (2014) considera que no respetaría el derecho a la inviolabilidad del domicilio ni a la intimidad si el auto judicial permitiera un volcado indiscriminado de todo el ordenador del obligado tributario si existieran documentos o archivos privados, suyos o de terceros, sin trascendencia tributaria, que la Inspección no tiene por qué conocer.

<sup>16</sup> En el FJ 5.º 2) señala que:

El deber de proporcionalidad impone separar antes del copiado los datos que tengan trascendencia fiscal de los que no la tengan, pues solo los primeros pueden ser examinados por la Inspección. Es por la afectación, en esos datos con trascendencia tributaria, de derechos fundamentales, por lo que se justifica la necesidad de autorización judicial.

<sup>17</sup> Así lo señala el FJ 5.º 4, al determinar que: «Con el mero copiado –masivo– al margen del juez, ya cabe entender violado el derecho fundamental de que se trate en cada caso, en función de la naturaleza de los datos y la afectación efectiva de alguno de estos».

derechos fundamentales concernidos sean la intimidad o la protección de datos. A diferencia de lo que ha hecho el TS, esto obligaría a los tribunales a precisar cuál es el derecho concreto afectado para poder aplicar la medida de protección adecuada. La normativa de rango legal que regula la adopción de las medidas cautelares no determina que deba solicitarse la autorización judicial con carácter previo a la adopción de esta, salvo que requiera la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido. No obstante, el TS se plantea si se pueden aplicar las normas de la LECrim., pues la reforma aprobada en 2015 realizó una nueva reglamentación de esta cuestión para fortalecer los derechos de los ciudadanos mediante una regulación de las autorizaciones de entrada que inciden en los artículos 18 y 24 de la CE. A tal efecto, el artículo 588 *sexies* b) de la LECrim. exige la autorización judicial para que se pueda acceder a la información contenida en dispositivos que sean aprehendidos fuera del domicilio. Ahora bien, aunque existía cierto acuerdo en que la normativa penal no resultaba de aplicación a los procedimientos tributarios<sup>18</sup>, la sentencia comentada plantea la posibilidad contraria<sup>19</sup>. Por mucho que se considere necesaria una revisión legal de toda esta materia, no es posible aplicar de forma supletoria dicha norma en sede judicial<sup>20</sup>. Es cierto que no tiene sentido que la Inspección tributaria tenga mayores facultades para la adopción de medidas coercitivas sobre los dispositivos electrónicos en el marco de un procedimiento de comprobación tributaria que las fuerzas y cuerpos de seguridad en la persecución de delitos<sup>21</sup>, pero esto no permite aplicar de forma supletoria la LECrim.

<sup>18</sup> La Sentencia del TSJ de Madrid de 24 de junio de 2020 (rec. núm. 809/2019 –NFJ081195–) ha considerado que no resultan aplicables para las entradas en domicilio en el marco de un procedimiento de inspección las normas introducidas en la LECrim. por la Ley orgánica 13/2015, de 5 de octubre. En concreto, en el FJ 3.º señala que: «su ámbito propio y exclusivo es la instrucción de causas penales, por lo que no tiene por qué aplicarse a la autorización de entrada prevista y regulada en la LGT y sus disposiciones de desarrollo».

La Sentencia del TS de 23 de septiembre de 2021 (núm. rec. 2672/2020 –NCJ065711–) también ha defendido que el artículo 588 *sexies* de la LECrim. no rige en los procedimientos tributarios, pues el análisis de dicho precepto supondría «la exégesis de normas que rigen en la instrucción penal, no en los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos» (FJ 6.º).

Por su parte, el Auto del TS de 21 de junio de 2023 (rec. núm. 7845/2022 –NFJ090297–) reconoce en el FJ 5.º 1 que: «la regulación del régimen jurídico de las autorizaciones de entrada en domicilio acordadas por la jurisdicción contenciosa-administrativa y la jurisdicción penal es muy diferente al no ser aplicable supletoriamente la LECr a nuestra jurisdicción».

<sup>19</sup> El FJ 5.º 7 señala que:

Habría que decantarse, al menos como reflexión no irrelevante, en favor de la posible aplicación subsidiaria del art. 588 *sexies* LECr, a falta de una completa y detallada regulación del contenido esencial de determinados derechos fundamentales y su incidencia en ellos por la Administración, objeto de rigurosa excepcionalidad y control, para dotar al ciudadano de unas garantías judiciales mínimas en esta clase de actuaciones que resultan muy invasivas.

<sup>20</sup> De la misma opinión es García Frías (2023), quien señala que: «el legislador no ha previsto que sea necesaria una autorización judicial con unos requisitos que sí ha regulado en la LECr en seno de los procesos penales».

<sup>21</sup> En este sentido, la sentencia plantea en el FJ 3.º 4 lo siguiente:

Evidentemente, el legislador deberá subsanar esta situación de déficit regulatorio que denuncia la sentencia en relación con el acceso a los dispositivos electrónicos fuera del ámbito del proceso penal, pues dicha diferenciación carece de sentido y fundamento, pero, mientras esto no ocurra, los tribunales han de aplicar el marco jurídico existente. Así también lo considera García Frías (2023), quien señala que es dudoso que este vacío legislativo pueda ser cubierto por el TS por vía de integración analógica.

Otra posibilidad que parece no contemplar el TS es que, en el marco normativa actual, no se precise la intervención judicial previa para adoptar una medida cautelar como la que se produjo en el caso juzgado, de tal forma que el único supuesto en el que resultaría necesaria la autorización del juez sería aquel en el que la actuación administrativa requiera la entrada en el domicilio del obligado tributario. De acuerdo con la normativa vigente, la Inspección está facultada para analizar los equipos informáticos en los que se lleve, aunque sea parcialmente, la gestión de la actividad económica, de acuerdo con los artículos 142.1 de la LGT y 173.5 f) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que desarrolla reglamentariamente los procedimientos de gestión e inspección, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 146 de la LGT, que regula las medidas cautelares. Este precepto permite el precinto, depósito o incautación de los equipos electrónicos de tratamiento de datos que contengan información con relevancia tributaria<sup>22</sup>. En todo caso, si el TS considera que estos preceptos vulneran algún derecho fundamental de los obligados tributarios, lo que debió hacer fue presentar una cuestión de inconstitucionalidad para que el TC se pronuncie sobre ello<sup>23</sup>. No obstante, la misma difícilmente prosperaría, pues la CE solo establece un control *a priori* en relación con los derechos a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones, por lo que, solo si son estos los derechos afectados, cabe la exigencia de una autorización previa del juez de lo contencioso.

---

Si las exigencias materiales y formales que el art. 588 *sexies*, a), b) y c) de la LECr [...] son también preceptivas para el juez administrativo en defecto de norma aplicable, pues si el registro o captación de datos contenidos en dispositivos electrónicos está sujeto a estrictas garantías y formalidades en favor del investigado penal –cuya posición, por fuerza, ha de ser más aflictiva–, en mayor medida deberían operar, al menos como límite, en el seno de una comprobación meramente administrativa, a fin de no hacer de peor condición al ciudadano en su calidad de comprobado fiscal que al encausado penal.

En la doctrina, Ruiz Hidalgo (2023, p. 599) ha defendido esta opinión al señalar que:

Lo que no tiene cabida es que el obligado tributario se encuentre en una situación más desfavorable y gravosa que un encausado en una instrucción penal. Es decir, las garantías del contribuyente quedan capitivadas en el ámbito tributario frente a los derechos que se le otorgan en una entrada domiciliaria con autorización por el juez penal [...].

<sup>22</sup> El apartado 1 de dicho precepto señala que: «Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación [...] de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate».

<sup>23</sup> De esta opinión es García Frías (2023), quien señala lo siguiente: «Me pregunto si no hubiera sido más adecuado que el TS hubiera planteado una cuestión de inconstitucionalidad del art. 146 LGT».

Sin embargo, la sentencia que es objeto del presente comentario afirma en el FJ 6.º que toda medida, incluso el precinto, debería ser objeto de autorización judicial. A nuestro juicio, no resulta acertado que el TS extienda las medidas de protección previstas en la CE para un derecho en relación con otro que tiene previstas otras medidas diferentes, aunque lo cierto es que también la Administración entendió que debía solicitar la autorización del juez para desarrollar la actuación administrativa que llevó a cabo. Lo que ha motivado que el TS extienda las normas relativas a la autorización de la entrada en domicilio es la inexistencia de una normativa procesal y competencial que apodere al juez administrativo para la autorización judicial de las medidas que supongan una intervención sobre los derechos fundamentales de los contribuyentes –entre ellas, las medidas cautelares como las del caso juzgado–, salvo las normas que regulan la autorización de la entrada en domicilio<sup>24</sup>.

Por otra parte, la equiparación de la incautación del ordenador con la autorización de la entrada en el domicilio podría considerarse como una medida garantista, particularmente si, como hemos indicado, no es necesaria de acuerdo con los derechos fundamentales afectados. No obstante, el propio TS ha puesto de manifiesto que los autos que autorizan la entrada en los domicilios carecen en muchos casos de una motivación adecuada. Se ha destacado la facilidad con la que los juzgados de lo contencioso otorgan este tipo de autorizaciones, pues rara vez contrastan y discuten los hechos y argumentos aportados por la Administración en la solicitud de entrada. El tribunal señala que el razonamiento del juez no se puede fundar únicamente en el relato que realice la Administración en la solicitud, sino que debe someter dicha información a un mínimo contraste, que permita verificar si los hechos señalados por la Administración se adecuan a los datos e informaciones que consten en el expediente. El TS ya realizó esta misma afirmación en la Sentencia de 1 de octubre de 2020<sup>25</sup> relativa a la entrada por sorpresa en el domicilio de los contribuyentes antes del inicio del procedimiento de inspección.

Ahora bien, el hecho de que no haya que solicitar la autorización judicial con carácter previo no significa que el contribuyente quede desamparado. Podrá recurrir directamente contra la medida cautelar adoptada o plantear la ilegalidad de la actuación administrativa

<sup>24</sup> El FJ 3.º 3 de la sentencia señala que:

Ni la ley procesal de esta jurisdicción –LJCA– ni la LOPJ fijan normas de competencia y procedimiento en relación con el precinto, incautación, volcado y examen de los datos de un dispositivo de gestión y almacenamiento –aquí, un ordenador portátil– que apodere al juez administrativo para autorizar la medida fuera del ámbito de la autorización de entrada en domicilio constitucionalmente protegido.

<sup>25</sup> En el FJ 3.º 6 de la Sentencia del TS 1231/2020, de 1 de octubre (rec. núm. 2966/2019 –NFJ079139–), se señala que:

El auto autoriza la entrada sobre la mera base de una fe ciega y acrítica en la veracidad de los indicios aportados por la Administración, sin someterlos a juicio de ponderación y sin examinar, bien o mal, los requisitos que han quedado plasmados.

en el recurso o reclamación que realice frente a la liquidación que ponga término al procedimiento, en el que podrá poner de manifiesto todas las cuestiones que, a juicio del recurrente, hayan vulnerado la normativa, incluidas las relativas a la medida cautelar que se haya adoptado. Si se anula dicha medida cautelar, deberá establecerse también la nulidad de la prueba obtenida a través de esta, lo que podría viciar la liquidación, siempre que la misma se haya fundamentado en los datos intervenidos en dicha actuación.

Por otra parte, la solicitud de la autorización judicial por la Administración ha podido viciar todo el procedimiento de revisión del acto administrativo, pues se podría haber violado el derecho al juez natural. Téngase en cuenta que finalmente el contribuyente recurrió frente al acto de autorización emanado del juez de lo contencioso-administrativo, por lo que dicho recurso no lo ha resuelto el tribunal que tendría que haber decidido sobre la legalidad de la medida cautelar. En este sentido, las medidas cautelares deben seguir la regla impugnatoria propia del acto final del procedimiento en el que se acuerdan, por lo que la competencia ha de corresponder al órgano jurisdiccional que deba resolver los recursos que, eventualmente, se interpongan frente a la liquidación que se haya derivado del procedimiento administrativo. Esto supone que en el caso se han incumplido las normas procedimentales relativas a la impugnación de este acto. Así lo reconoce la sentencia en el FJ 3.º 3, aunque no extrae consecuencias de ello, al señalar lo siguiente:

La cuestión se complica aún más si se tiene en cuenta que el auto judicial de entrada ratifica unas medidas cautelares (artículo 146 LGT) previamente adoptadas en una inspección cuya revisión, administrativa y judicial, no le corresponden a aquel, o no necesariamente. Las medidas cautelares deben, en principio, seguir la regla impugnatoria propia del acto final del procedimiento en el que se acuerdan, y tras un *iter* procedimental que aquí no se ha seguido.

### 3.4. El diferente criterio que aplica el TS cuando el ordenador se encuentra en el domicilio de la empresa: la Sentencia del TS de 14 de junio de 2023

Poco tiempo antes de que se dictara la sentencia que es objeto del presente comentario, el TS resolvió otro asunto que tiene bastante relación con el caso juzgado en aquella. Se trata de la Sentencia del TS 795/2023, de 14 de junio (rec. núm. 6104/2022 –NFJ091859–), dictada por la Sección Cuarta de la Sala 3.ª.

Aunque la solución en ambos casos ha sido diferente y las sentencias han sido dictadas por dos secciones distintas de la Sala 3.ª, lo cierto es que, según manifiesta el FJ 6.º de la Sentencia del TS 1207/2023, de 29 de septiembre, no hay contradicción entre ellas, pues, para evitarlo, la Sección Segunda esperó a que la Sección Cuarta dictara su sentencia. El objeto de la Sentencia de 14 de junio era una actuación administrativa de entrada

en domicilio en la que se efectuó un copiado masivo de la información alojada en un ordenador de la empresa y en su servidor<sup>26</sup>. El TS en este caso desestima el recurso de casación al considerar que dicha actuación no vulneró ninguno de los derechos fundamentales examinados<sup>27</sup>. Según la sentencia de la Sección Segunda, aunque los hechos son en parte comunes, presentan elementos de diferenciación muy acusados. Así, en el caso juzgado por la Sección Cuarta, el contribuyente desatendió numerosos requerimientos de información y, además, prestó su consentimiento para la entrada en el domicilio, así como para el copiado masivo de los datos y el acceso a los correos electrónicos, sin que conste que en la documentación descargada y copiada hubiera alguna de índole personal.

La conclusión que se puede deducir de estas dos sentencias del TS es que, cuando el ordenador se encuentra en la sede de la empresa, el copiado masivo de los datos no plantea problemas en relación con el derecho a la intimidad o a la protección de datos, dado que se presume que la información del dispositivo está relacionada con la actividad económica y que no contiene datos de carácter personal, de tal forma que no han de adoptarse prevenciones especiales. En este sentido, el FJ 5.º de la Sentencia del TS 1207/2023, de 29 de septiembre, señala:

que un ordenador afecto al funcionamiento de una empresa, que se encontró en su domicilio social, a los fines de comprobación inspectora del Impuesto sobre Sociedades e IVA, debe presumirse que *no contiene, salvo prueba en contrario, información que no sea, al menos a priori, de trascendencia tributaria*. Esa inferencia lógica de la Sala Cuarta nos resulta razonable.

<sup>26</sup> Las cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistían en:

(i) determinar si, en una entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos en un domicilio constitucionalmente protegido, el copiado masivo de los archivos y correos electrónicos alojados en el servidor y en el disco duro del ordenador del obligado tributario, sin discriminación de aquellos que tienen interés a los efectos de la comprobación e investigación desarrollada, sin autorización judicial ni consentimiento para ello, vulnera los derechos fundamentales al secreto de comunicaciones (artículo 18.3 CE) y/o a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18.2 CE); y (ii) determinar si el principio de proporcionalidad (artículo 3.2 LGT) justifica y ampara el copiado masivo de los archivos contenidos en el servidor y en el disco duro del ordenador del obligado tributario [...].

<sup>27</sup> En el FJ 5.º de la sentencia se concluye:

En primer lugar, que no vulnera el derecho a la inviolabilidad del domicilio la entrada en el de la sociedad con consentimiento de su representante legal para el examen y copia de la documentación relevante tributariamente obrante en el ordenador de la empresa y en el servidor. En segundo lugar, debemos decir que tampoco lesiona el derecho al secreto de las comunicaciones el acceso a correos electrónicos almacenados en el ordenador de la empresa y en su servidor. Por último, procede afirmar que la actuación administrativa no es desproporcionada cuando se ajusta a los términos de los artículos 142.1 y 151.3 de la LGT.

En este recurso, por el contrario, la información que se dice relevante fiscalmente se encontraba en el ordenador personal de un contribuyente, persona física, en relación con la comprobación de sus obligaciones fiscales por IRPF e Impuesto de Patrimonio, en que la inferencia lógica sería la contraria o, cuando menos, no operaría la que viene referida a un ordenador de empresa en su sede.

A nuestro juicio, esta tesis debe ser matizada. Después de analizar las dos situaciones desde el punto de vista material y procedimental, las conclusiones a las que llegamos son diferentes a las que expresa el TS en las dos sentencias analizadas.

Desde el punto de vista procedimental, el tribunal podría haber entendido que la solución debía ser diferente para ambos supuestos, pues, cuando el dispositivo se encuentre en la sede de la empresa, resulta precisa la autorización judicial previa o el consentimiento del obligado tributario, mientras que no ocurre lo mismo cuando este se encuentre fuera del domicilio constitucionalmente protegido. En este sentido, no es necesaria, de acuerdo con la normativa vigente, una autorización judicial para llevar a cabo una medida cautelar como la que se produjo en el caso juzgado en la sentencia dictada por la Sección Segunda, dado que los derechos que podían verse afectados eran el derecho a la intimidad o a la protección de datos. Sin embargo, precisamente en cuanto al procedimiento, el TS ha extendido la necesidad de autorización judicial previa cuando se requiese un ordenador personal fuera del domicilio constitucionalmente protegido.

En el plano material, no acabamos de entender cuál es la diferencia que existe entre que la Administración encuentre un ordenador personal en las instalaciones de la empresa o que lo requiese en la sede de la AEAT o en cualquier otro lugar público para que la solución a ambos casos sea tan diferente en relación con la protección de la privacidad de los datos<sup>28</sup>. En ambos casos, las reglas materiales que rigen el copiado masivo de los datos, así como la necesidad de discriminar entre los que tienen o no trascendencia tributaria, deberían ser similares. No obstante, el TS aplica a estos efectos parámetros completamente diferentes, lo que trata de justificar señalando que, si el ordenador se encuentra en la sede de la empresa, existe una presunción de que contiene únicamente datos relacionados con la actividad empresarial, mientras que, si el ordenador personal se encuentra fuera de la misma, se presume que puede contener datos personales. La consecuencia que extrae el TS es el resultado de una presunción *hominis* que está carente de fundamento, pues no existe un enlace preciso y directo entre el hecho base de la presunción y la consecuencia que se deriva del mismo. La presunción debe partir de un hecho que tenga una alta probabilidad de veracidad, por lo que en caso contrario habría que negar los fundamentos empíricos de dicha presunción, que es lo que habría que hacer en relación con la tesis expuesta por el TS. A nuestro juicio, cuando los datos se encuentran en un dispositivo móvil, como

<sup>28</sup> Bosch Cholbi (2014) considera como domicilio el ordenador portátil donde se guarde la contabilidad del despacho o empresa, *independientemente del lugar donde se encuentre el mismo*.

puede ser un ordenador portátil, una tableta o un teléfono, la solución debe ser la misma, con independencia de que el dispositivo se encuentre en las instalaciones de la empresa o fuera de las mismas, pues su localización es irrelevante en relación con el hecho de que el dispositivo pueda o no contener datos personales dignos de protección. De hecho, el mismo ordenador que portaba el contribuyente en el caso juzgado por la Sección Segunda podría haberlo encontrado la AEAT en el domicilio del contribuyente si hubiera considerado necesaria dicha actuación administrativa. Esto demuestra que la situación es la misma con independencia de que el ordenador portátil esté en la sede de la empresa o fuera de ella, pues en ambos casos puede contener datos sin trascendencia tributaria dignos de la máxima protección. Por ello, las exigencias en relación con el copiado masivo de los datos y las precauciones que deben adoptarse para que no se descarguen datos de carácter personal o privado deben ser las mismas, sin que tenga sentido la presunción de que los dispositivos hallados en el lugar de trabajo o en el domicilio de la empresa solo pueden contener datos relacionados con la actividad económica. En este sentido, en el ámbito de las actividades económicas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), se permite que los ordenadores se consideren afectos exclusivamente a la actividad económica aun cuando sean utilizados para fines personales, siempre que ese uso de realice fuera del horario en el que desarrolle la actividad<sup>29</sup>, lo que demuestra que no tiene sentido una presunción que discrimine según el lugar donde se encuentre el ordenador portátil. Por todo ello, no nos parece acertada la doctrina de la sentencia de la Sección Cuarta que determina que no es preciso que exista prevención alguna en relación con el copiado masivo de los datos almacenados en un ordenador personal que se encuentre en la sede de la empresa, pues, como se ha indicado, los fundamentos empíricos del hecho base de esta presunción no son consistentes con la realidad, pues se parte de que estos dispositivos solo pueden almacenar datos relacionados con la actividad económica, lo que, fundamentalmente en relación con los dispositivos móviles, no es cierto, dado que pueden ser utilizados para fines personales. También resulta relevante la posibilidad de que la Administración acceda a los datos que se encuentren en un servidor externo (la nube) y que sean accesibles desde un domicilio constitucionalmente protegido. Próximamente, el TS debe pronunciarse sobre la posibilidad de acceso a estos datos, así como sobre los razonamientos que debe contener el auto que autorice la entrada en relación con dicha información<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> En este sentido, de acuerdo con el artículo 29.2 de la Ley del IRPF y el artículo 22.2.4.º del Reglamento del IRPF, se permite que los bienes utilizados en la actividad económica puedan destinarse al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

<sup>30</sup> En este sentido, el Auto del TS de 21 de junio de 2023 (rec. núm. 7845/2022 –NFJ090297–) determina que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Aclarar si; el acceso a la información contenida en cualesquiera repositorios telemáticos de datos que se encuentren en un domicilio constitucionalmente protegido o sean accesibles desde aquel, requiere que el auto que autoriza la entrada contenga un razonamiento explícito, específico e individualizado de las razones que legitiman el acceso a la gran cantidad de información contenida en aquellos, de forma que se asegure la salvaguarda de los derechos fundamentales consagrados en los artículos 18.1 y 18.3 de la Constitución.

En conclusión, a nuestro juicio, el TS debería haber hecho una equiparación desde el punto de vista sustancial y una clara diferenciación en cuanto a los requisitos de carácter procedimental que deben seguirse para acceder a los dispositivos, según donde estén ubicados los mismos, es decir, justamente lo contrario de lo que ha defendido en las dos sentencias analizadas.

### 3.5. Los errores procedimentales en la adopción y autorización de la medida cautelar

El TS pone de manifiesto que se han producido numerosos defectos en la tramitación del procedimiento que se ha seguido frente al contribuyente. A continuación, vamos a tratar de sistematizar algunos de los que se han señalado en la sentencia y, particularmente, en su FJ 4.º. Aunque se ha de reiterar que esos errores procedimentales no tienen relación con la doctrina casacional que el TS ha fijado al resolver el problema de fondo, es cierto que la concatenación de estas deficiencias, en muchos casos groseras, podría haber sido determinante de alguna de las conclusiones de la sentencia en relación con el caso juzgado<sup>31</sup>. Esto resulta lógico en la medida en que para determinar si las medidas adoptadas han afectado a los derechos fundamentales de los contribuyentes se han de tomar en consideración las circunstancias concurrentes.

En este sentido, el tribunal detecta diversos errores en la adopción y motivación de la medida cautelar, pues el principio de necesidad exige que se justifique el fracaso de las medidas adoptadas anteriormente con el mismo fin. La sentencia indica que de la revisión de las actuaciones administrativas y judiciales no existen datos que avalen el argumento esgrimido por la Administración para la adopción de la medida cautelar, que era la escasa colaboración del contribuyente con la Inspección. La Administración realiza un reproche genérico, pero no especifica en qué han consistido dichas maniobras obstruccionistas ni los requerimientos de información que han sido desatendidos ni que se hayan impuesto sanciones por tal incumplimiento. Si todo ello hubiera constado en el expediente, la decisión administrativa podría haber sido declarada conforme con el principio de proporcionalidad. El artículo 146 de la LGT permite la adopción de medidas cautelares para evitar que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas, pero un aspecto esencial es la motivación de dicha actuación, pues debe respetarse el principio de proporcionalidad en todas sus dimensiones. Si bien la idoneidad de la medida se podrá justificar con cierta facilidad, también ha de adecuarse a los principios de necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

<sup>31</sup> García Frías (2023) también considera que:

Se tiene la impresión de que el Tribunal tenía claro que el resultado debía ser estimatorio, especialmente teniendo en cuenta el relato de las irregularidades procedimentales y materiales que se relatan en los hechos, pero después se enredó a la hora de buscar una argumentación para alcanzarlo.

Particularmente, es necesario que esta actuación administrativa, en la medida en que afecta a diversos derechos fundamentales, debe ser absolutamente necesaria, de acuerdo con el principio de subsidiariedad, lo que significa que la captación, posesión y utilización de los datos contenidos en un ordenador personal sea el único medio posible para obtener la información relevante a efectos tributarios. En definitiva, se precisa que no sea posible conseguir los datos almacenados en el dispositivo por otros medios menos invasivos o que haya un riesgo real, justificado en datos concretos, de destrucción de estas pruebas. Sin embargo, esto no se justifica en el caso juzgado.

En primer lugar, no hay constancia de que los datos hayan sido requeridos al contribuyente ni de su negativa a aportarlos. La Administración no identifica los requerimientos incumplidos del sujeto inspeccionado ni la información o documentación ocultada o presentada de modo incompleto o tardío ni se explica en qué ha consistido la escasa colaboración de este. Además, no consta que, como consecuencia de lo anterior, se haya abierto un expediente sancionador por la infracción prevista en el artículo 203 de la LGT para reprimir la conducta de resistencia u obstrucción a la actuación inspectora. Tampoco constan dilaciones en el procedimiento inspector como consecuencia de la falta de colaboración del sujeto inspeccionado. Por otra parte, no se justifica mínimamente la razón por la que la información que se necesitaba era, precisamente, la que se encontraba alojada en el ordenador personal que portaba consigo el contribuyente y no en otros dispositivos o lugares.

En segundo lugar, la medida cautelar se justificaba en la imposibilidad de acceder a los datos necesarios para la regularización, dado que parte de la información se encontraba en un paraíso fiscal, que no colaboraría con la Administración española. Sin embargo, el territorio en cuestión fue excluido de la lista de jurisdicciones no cooperativas desde 2018, por lo que tanto la Administración como los tribunales de instancia partieron de un dato incorrecto. Por ello, el TS concluye que no consta la imposibilidad de solicitar y recibir información al respecto, aunque el problema podría ser la falta de tiempo para obtener dicha información dentro del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. En efecto, el TS llega a la conclusión de que la única razón que ha justificado la adopción de la medida cautelar es que finalizaba el plazo del procedimiento de inspección y los actuarios necesitaban conocer con urgencia cierta información que no habían obtenido a lo largo del procedimiento.

En tercer lugar, no se conoce con exactitud el riesgo que se trata de conjurar con la medida, al no cumplirse de forma adecuada la obligación de motivación, pues no se argumenta en modo alguno el riesgo de desaparición, destrucción o alteración de pruebas. De hecho, habría que haber concretado el peligro de desaparición de los datos del portátil, cuando era la sexta vez que el contribuyente lo llevaba consigo a la Inspección.

Por tanto, de acuerdo con el principio de necesidad, no habría sustento material a la actuación administrativa. Pero es que, incluso aunque la hubiere, no es posible proceder sin más a la adopción de esta medida cautelar, pues para ello se exige que se justifique que los datos que se pretenden obtener y que el contribuyente no ha proporcionado sean pertinentes y determinantes en el procedimiento de comprobación. También debían constar los

riesgos que existían de que, si no se adoptaba la actuación administrativa inmediata, dicha información no habría podido ser conocida por la Inspección. Nada de esto aparece en la documentación de la actuación, pues el TS pone de manifiesto la ausencia del expediente administrativo, lo que no le ha permitido contrastar toda esta información. En el FJ 3.º 1 el TS señala que el expediente se reduce a las resoluciones judiciales –auto de autorización de entrada, recurso de apelación y sentencia–, pero no consta ninguna actuación o documento de la AEAT relativo al procedimiento de inspección en cuyo seno se incautó el ordenador personal. En este sentido, no constan las diligencias del procedimiento inspector y, en particular, las que documentaban la visita en que se produjo la petición negada de copiado o la medida material de copiado y precinto. Tampoco se han podido conocer los términos de la solicitud de entrada al juzgado ni las actas y liquidaciones con las que finalizó la inspección. Lo único que consta en el expediente es el informe en que se efectúa la dación de cuenta al juez sobre el resultado de la apertura y copia de los datos. De hecho, el TS determina que la falta de constancia de documentos esenciales le lleva, en cierto modo, a decidir a ciegas. El TS afirma que la garantía de tutela judicial y su plena efectividad exige que se ponga en poder del tribunal, cumpliendo la ley procesal, toda la documentación de que se disponga proveniente de la Administración, lo que se ha incumplido en este supuesto.

Ahora bien, la doctrina jurisprudencial no se puede interpretar en el sentido de que no se admite la incautación de un ordenador portátil como medida cautelar en ningún caso, sino que solo se podrá adoptar si la situación planteada lo justifica. Lo que es evidente es que dicha medida es la *ultima ratio* para poder obtener dicha información, lo que significa que se han debido adoptar otras previamente que hayan resultado infructuosas o que existan circunstancias excepcionales que la justifiquen, de las que se ha de dejar constancia en la documentación del procedimiento. Por tanto, en el caso juzgado se ha adoptado una medida cautelar sin que existan los elementos objetivos que justifiquen la misma, y sin la debida motivación, pues esta no puede consistir en argumentos genéricos aplicables a cualquier supuesto.

Además, el consentimiento para el copiado aceptado por el contribuyente no subsana las deficiencias del procedimiento, pues este fue prestado bajo cierta coacción, pues la alternativa que se proponía por el actuario ante la negativa del contribuyente, que era la incautación del portátil, era una medida aún más coercitiva. El TS determina que no solo no se le informó al obligado tributario del derecho a negarse, sino que se le coaccionó para poder ejecutar dicha medida. Se indica que la medida cautelar es un exceso del actuario ante la negativa del interesado, máxime cuando el procedimiento de inspección estaba próximo a agotar su plazo máximo.

También destaca la sentencia que el proceder de la Inspección hace de peor condición al comprobado que lleve consigo, para su auxilio, un dispositivo personal que a quien no lo lleve.

Por otra parte, en la ejecución de la medida cautelar no consta que se hayan separado antes del copiado los datos que tengan trascendencia fiscal de los que no la tengan y tampoco consta la garantía de que el precinto impida el examen de la documentación antes de que lo autorice el juez.

El TS también pone de manifiesto ciertos errores en la solicitud de la autorización judicial, así como en la justificación y motivación de su adopción. Lo primero que destaca es el largo tiempo transcurrido entre la adopción de la medida cautelar (copiado de los datos) y la solicitud al juez de la autorización de la entrada (se tardaron tres meses y medio), lo que considera el tribunal como una dilación injustificada e inexplicable, máxime si tal situación tiene una grave incidencia en los derechos fundamentales. Además, la sentencia señala que causa extrañeza el grado de precisión con el que se describen en la solicitud las posibles infracciones cometidas, señalando datos que, si eran conocidos por la Inspección, no habría hecho falta la medida cautelar, de lo que el TS deduce que durante el prolongado tiempo en que la Inspección dispuso de una copia del ordenador pudo tener acceso a los datos antes de obtener la autorización judicial, pues las medidas cautelares se fundaban en la imposibilidad de acceso a unos datos que, vista la solicitud, ya conocía minuciosamente. Esta conclusión se fundamenta también en que no se ha aportado el acta o documento administrativo de autoridad responsable que refleje que el disco que se guardó como copia ha sido precintado o en qué consiste dicho precinto y cómo se garantiza la imposibilidad material de acceso al disco duro antes de dar cuenta al juez.

De la solicitud de la Administración se colige que todo el contenido almacenado guarda hechos de relevancia fiscal y también que los datos que se necesitan se encuentran en el portátil que el interesado traía consigo –y no en otro soporte distinto–. El TS critica que todo ello se da por supuesto sin valoración crítica alguna en las anteriores instancias judiciales. En el FJ 4.º el TS afirma que:

Más que una autorización de entrada que valora las circunstancias y las pone, metódicamente, en tela de juicio, estamos en presencia de una suerte de salvoconducto y, en tal sentido, ante un sacrificio desproporcionado e injustificado de derechos fundamentales.

El TS señala que las resoluciones que se impugnan en casación razonan sobre la justificación de la medida de un modo apodíctico, basado solamente en la versión ofrecida por la Administración, afirmando que es necesaria, adecuada y proporcional, sin explicar por qué lo es. Por tanto, aunque los tribunales de instancia analizan la proporcionalidad de la medida, parten para ello del supuesto no contrastado ni sometido a crítica de la exactitud o veracidad absoluta de los datos suministrados por la Administración, que el TS solo puede conocer por su reflejo en el auto, por no constar en el expediente, por lo que considera que no puede verificar su realidad y autenticidad ni evaluar su aptitud para justificar el sacrificio de los derechos fundamentales a que da lugar.

Finalmente, el TS también ha puesto de manifiesto errores posteriores a la ejecución de la medida cautelar, pues no entiende que, después de realizarse la copia, el auto permitiera el mantenimiento en poder de la Inspección de esa misma copia a efectos de fehaciencia, por si fuera necesaria posteriormente en caso de ser preciso un dictamen pericial.

### 3.6. La necesidad de una ley orgánica que regule las intervenciones administrativas con afectación de los derechos fundamentales

Como ya hiciera el TS en la Sentencia 1231/2020, de 1 de octubre, en relación con la autorización judicial para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido<sup>32</sup>, reitera la idea de la necesidad de que se regulen por el legislador aquellas actuaciones administrativas que afecten al contenido esencial de los derechos fundamentales de los obligados tributarios. Dicha regulación debería referirse no solo a los aspectos sustanciales, sino también a los procedimentales y competenciales. En relación con el caso concreto que se juzga en la sentencia, el TS señala que no hay normas de competencia y procedimiento que regulen el precinto, incautación, volcado y examen de los datos de un dispositivo personal que apodere al juez administrativo para autorizar la medida fuera del ámbito de la autorización de la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido.

Otro aspecto importante en el que insiste el TS es en el rango que debe tener esta normativa. En la medida en que dichas actuaciones administrativas afectan a derechos fundamentales, la normativa debería tener el carácter de ley orgánica, de acuerdo con el artículo 81.1 de la CE, que es precisamente lo que ha hecho el legislador en 2015 con la reforma de la LECrim. Esta afirmación pone de manifiesto la inadecuación de la normativa vigente para regular este tipo de intervenciones administrativas. El FJ 3.º 3 de la Sentencia del TS 1207/2023, de 29 de septiembre, señala lo siguiente:

Dada, además, la afectación del contenido esencial de derechos fundamentales, debería existir una regulación, procedimental y sustantiva, por ley orgánica (como lo ha sido la reforma de 2015 de la LECr) que no solo completase las muy embrionarias disposiciones sobre competencia y procedimiento que existen en nuestro ordenamiento positivo, sino que regulase de modo sustantivo los casos en que queda justificada la incidencia en un derecho fundamental, lo que afectaría no solo a las limitaciones legítimas de este, en aras de la consecución de un fin constitucionalmente válido, sino a las atribuciones de la Administración y de los Tribunales de Justicia. En todo caso, la regulación –que no existe– para dirimir la cuestión con plenitud habría de tener rango de ley orgánica (artículo 81.1 CE).

<sup>32</sup> El FJ 2.º 2 de esta sentencia determina que:

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

Resulta clara la posición del TS, que concluye que la regulación de las medidas administrativas que afecten a derechos fundamentales debe realizarse por una ley orgánica que desarrolle el ejercicio de tales derechos y sus límites. Por tanto, el TS reclama la intervención del legislador no solo para regular las cuestiones de fondo, sino también las de carácter procedimental y competencial. En la actualidad solo se regula la intervención judicial cuando se trate de la autorización del acceso al domicilio y, además, dicha regulación se realiza en la LGT, que es una ley ordinaria. El TS no solo considera inadecuado el rango de esta ley, sino que, además, señala que existen otras actuaciones administrativas que también deberían ser objeto de una regulación más precisa y extensa por su afectación a derechos fundamentales.

### 3.7. Análisis de las otras dos cuestiones con interés casacional que resuelve la sentencia

La segunda cuestión que presenta interés casacional objetiva para la formación de la jurisprudencia se define en los siguientes términos:

En caso de responder afirmativamente a la primera cuestión, determinar si resulta compatible con la referida doctrina legal una autorización en la que se establece un plazo para el de acceso y copiado de los datos con transcendencia tributaria pero cuyo término final es incierto y se hace depender de la propia actuación administrativa.

En efecto, el auto no estableció un plazo para la ejecución de tal apertura, pues, aunque fijó el término inicial, señaló que se podrían utilizar los siguientes días que fueren estrictamente necesarios para ejecutar la medida. Aunque el TS reconoce que este plazo es inconcreto y abierto, y se deja en manos de la Administración, no cabe suponer, sin mayores datos, una infracción de la proporcionalidad debida, pues se supedita a una apreciación de orden técnico, que es el tiempo que se necesita para que, con toda diligencia, se pueda practicar la medida cautelar consistente en el acceso y copia de los datos con transcendencia tributaria que se encuentren en el disco duro. No obstante, el tribunal vincula la respuesta a esta pregunta con la siguiente cuestión planteada.

La tercera cuestión con interés casacional consiste en:

Aclarar si el juzgado de lo contencioso-administrativo que autoriza el acceso a una información que resulta constitucionalmente protegida, debe efectuar un control *a posteriori* de la actuación llevada a cabo por la inspección en ejecución de su autorización, a fin de verificar que la misma se ha ejecutado en sus propios términos, precisando, en su caso, en qué consiste ese control y cómo se debe llevar a efecto.

El TS constata que la actuación sí ha sido objeto de dación de cuenta, pero no consta el control *a posteriori* por el juzgado autorizante del cumplimiento de lo acordado en el auto.

Se informó al juez del resultado del copiado, pero no del detalle de la labor de separación de lo necesario para comprobar las obligaciones fiscales de lo que no lo fuera.

El TS señala que, frente a su doctrina, el auto no fija un límite temporal para la intervención que autoriza, dejando al arbitrio de la Administración el acceso ilimitado a los datos y archivos del ordenador portátil copiado. Pero es que, además, permite que, una vez realizadas las copias de trabajo, pueda de nuevo precintarse la copia inicial por si fuera necesaria posteriormente en caso de dictámenes periciales. El TS duda de la razón por la que habría de necesitar la Administración una copia precintada de los propios datos que ya ha volcado.

Ahora bien, el TS manifiesta la duda de si el juez de la autorización puede controlar *a posteriori* la adecuación de la ejecución de la medida, porque ello supondría, eventualmente, la posibilidad de anular la práctica de la entrada, registro o intervención si la infracción se produce en la ejecución o desarrollo de lo autorizado, lo cual no está previsto en la ley (se refiere al art. 172 de la LGT, relativo a la entrada y reconocimiento de fincas). El TS concluye que, aunque hay una infracción en el cumplimiento de la dación de cuenta, el control de legalidad de la ejecución material de la entrada o, en este caso, del volcado o copiado de los datos informáticos correspondería, a falta de una mayor precisión legal al respecto, al juez que deba examinar, en su caso, la liquidación o sanción final del procedimiento a la hora de valorar la validez de las pruebas obtenidas en un registro que puede ser ilegal en su práctica.

### 3.8. Conclusiones sobre la posibilidad de adoptar la medida cautelar consistente en la incautación de un ordenador personal tras la Sentencia del TS 1207/2023, de 29 de septiembre

Es difícil establecer conclusiones precisas sobre el asunto que es objeto de la sentencia comentada. Esta sentencia pone de relieve que el legislador ha hecho dejación de funciones en relación con la regulación de muchas actuaciones administrativas que afectan a derechos fundamentales de los obligados tributarios, tanto en sus aspectos sustanciales como en los competenciales y procedimentales. Precisamente por ello, la jurisprudencia puede tener un papel más relevante a la hora de definir los límites. En este sentido, la sentencia limita ciertas actuaciones administrativas que tienen por objeto la obtención de datos de los dispositivos electrónicos personales. Trata de poner coto a los abusos de la Administración tributaria en el desarrollo de los procedimientos tributarios, pues uno de los aspectos en los que la sentencia pone más énfasis es en la descripción de los numerosos errores que se produjeron en el curso del procedimiento que se desarrolló frente al sujeto inspeccionado. La sentencia se refiere a un caso muy particular, en el que los hechos descritos evidencian que la Administración no ha hecho un uso correcto de las potestades que tiene asignadas. En efecto, el órgano de inspección requisa el ordenador portátil que el contribuyente portaba consigo en la sede de la propia Administración, sin orden judicial, como medida cautelar,

pese a la negativa del contribuyente, sin que quede suficientemente justificada la necesidad de la medida adoptada y sin que se haya tratado de utilizar con anterioridad otros medios menos restrictivos de derechos que estaban a disposición de la Administración, como la petición de los datos al contribuyente o a terceros, pues no consta que tales requerimientos de información se hayan realizado ni la falta de respuesta de sus destinatarios.

Aunque nadie duda de que el TS dicta una doctrina garantista de los derechos de los obligados tributarios frente a actuaciones abusivas o desproporcionadas de la Administración tributaria, es cierto que la impresión que resultaba de una ojeada inicial de la sentencia queda un poco desdibujada tras una lectura en profundidad de la misma debido a que la doctrina casacional no es del todo clara. En efecto, aunque se parte de que en relación con la medida cautelar adoptada no han de aplicarse las normas relativas a la inviolabilidad del domicilio, que era lo que habían defendido tanto el auto como la sentencia de instancia, extiende a dicha situación las medidas de protección que están previstas en la CE para dicho derecho. Particularmente, concluye que resulta necesario el control judicial previo, lo que en principio debería quedar reservado a las actuaciones que supongan la entrada en el domicilio o la intervención de las comunicaciones. Esta conclusión vacía de contenido la afirmación inicial, puesto que en la práctica se realiza una equiparación entre el domicilio y la intervención de un dispositivo personal, pues lo relevante a estos efectos son las medidas de protección que resultan aplicables, así como las consecuencias que derivan del incumplimiento de estas.

La falta de claridad en determinados aspectos y las contradicciones en las que incurre, así como el hecho de que no tenga un fácil encaje en la normativa vigente, dificulta que la doctrina casacional que resulta de la sentencia se pueda aplicar con vocación de generalidad en los procedimientos tributarios, por lo que continuará existiendo incertidumbre tanto en relación con la cuestión de fondo como con las cuestiones competenciales y procedimentales. De hecho, se plantea la duda de si, a partir de esta sentencia, la Administración tributaria debe solicitar una autorización judicial siempre que vaya a adoptar una medida cautelar sobre un dispositivo electrónico fuera del domicilio constitucionalmente protegido del contribuyente, pues dicha obligación no se desprende ni de la CE ni de la normativa legal vigente. A nuestro juicio, en estos casos no resulta necesaria la solicitud de una autorización judicial para acceder a los dispositivos, salvo que se vaya a obtener información relativa a las comunicaciones del contribuyente, por lo que es muy relevante determinar si la incautación del ordenador y el copiado del disco duro supone la intervención de las comunicaciones de su propietario. Así, cuando el único medio de comunicación instalado en el ordenador sea el correo electrónico, sería preciso que la Inspección tuviera acceso a la aplicación que gestiona el mismo, que estará protegida con unos datos de acceso (nombre de usuario y contraseña). No obstante, de la sentencia parece deducirse todo lo contrario, es decir, que la Administración deberá solicitar en todo caso una autorización judicial para poder aplicar una medida cautelar de esta naturaleza.

Hemos criticado a lo largo de este trabajo la creatividad del TS a la hora de establecer el marco regulatorio en el que pueden adoptarse las medidas cautelares. Las tesis defendidas

por el TS serían muy bien acogidas si se tratara de un trabajo doctrinal en el que, *de lege ferenda*, se hicieran propuestas de mejora de la legislación vigente, promoviendo que el ordenamiento tributario también evolucione en la línea ya marcada por la reforma realizada en esta materia en la LECrim. en 2015. Pero lo cierto es que, guste más o menos, las medidas cautelares están reguladas por la LGT, por lo que, si el tribunal considera que dicha regulación no se adecua a la CE, debería haber planteado una cuestión de inconstitucionalidad. En cualquier caso, sí consideramos que el TS ha marcado el camino que debe transitar el legislador en el futuro a la hora de regular las intervenciones administrativas sobre los dispositivos electrónicos de carácter personal. Es más, el TS ha alertado sobre el déficit de la regulación relativa a numerosas actuaciones administrativas que inciden en los derechos fundamentales no solo en cuanto a los aspectos sustantivos, sino también en los procesales y competenciales.

Las dudas aumentan si se tiene en cuenta el diferente criterio que la sentencia de la Sección Cuarta ha establecido en relación con el copiado masivo de los datos contenidos en los ordenadores que se encuentren en la sede de la empresa, que es el contexto más habitual en el que se realiza este tipo de intervenciones administrativas. En efecto, estos datos se captan en inspecciones por sorpresa que tienen como objetivo obtener toda la documentación que acredite la comisión de una infracción tributaria, normalmente, por la llevanza de una doble contabilidad. Sin embargo, ya hemos indicado que no nos convencen los motivos esgrimidos por el TS para establecer criterios diferentes en función de donde se localice el dispositivo, particularmente cuando este tenga un carácter móvil. La cuestión es qué habría ocurrido si la Inspección hubiera incautado dicho ordenador personal en el lugar donde el contribuyente desarrolla su actividad económica, pues, de acuerdo con las reglas antedichas, las consecuencias en ese caso serían distintas a las señaladas en la sentencia. En suma, lejos de aclarar la cuestión litigiosa, pensamos que el TS aún ha introducido más confusión a la hora de establecer una solución razonable y definitiva a esta problemática.

Ahora bien, el hecho de que en el caso juzgado la medida cautelar sea injustificada no significa que lo sea toda medida cautelar que tenga por objeto un ordenador personal. A estos efectos, se han de tener en cuenta las condiciones de cada caso para que la conclusión se adecue a las circunstancias concurrentes. Por ello, es esencial la motivación de la adopción de la medida cautelar y, además, se deberán señalar las actuaciones previas que han fracasado para justificar que la incautación del ordenador es la única medida posible. Dicho fracaso podría deberse a la actitud obstructora del procedimiento por parte del contribuyente, normalmente por el incumplimiento por este de los requerimientos de información que se le hayan cursado, todo lo cual debe quedar perfectamente acreditado en el expediente, que, por supuesto, debe estar a disposición de todos los operadores jurídicos que intervengan para su consulta. Por tanto, la medida cautelar puede estar o no justificada en función de las circunstancias existentes, por lo que habrá que hacer una ponderación de los valores que se ponen en juego para determinar si dicha actuación administrativa vulnera los derechos a la intimidad y a la protección de datos personales, que son, con carácter general, los derechos fundamentales afectados por dicha actuación administrativa.

A nuestro juicio, la medida cautelar debió ser anulada en la instancia judicial previa, pero no por los defectos que ha puesto de manifiesto el TS en la solicitud al juez de la autorización de la misma, sino por los múltiples errores procedimentales que se han producido en la tramitación de dicha actuación administrativa. En el presente caso se ha vulnerado claramente el principio de proporcionalidad, que es un principio básico que rige la aplicación del sistema tributario, de acuerdo con el artículo 3.2 de la LGT, y que, por tanto, limita a la Administración, por lo que la actuación administrativa debió anularse por la ausencia de motivación y justificación suficiente a la hora de su adopción.

## Referencias bibliográficas

- Bosch Cholbi, J. L. (2014). La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios. *ECJ Leading Cases*, 2 [post n.º 632].
- García Frías, M. A. (2023) Luces y sombras de la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre el acceso a un ordenador personal durante el desarrollo de un procedimiento de inspección tributaria (STS 3978/2023, de 29 de septiembre). *Taxlandia*. <https://www.politica-fiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/luces-y-sobras-de-la-reciente-doctrina-del-tribunal-supremo-sobre-el-acceso-a-un-ordenador-personal-durante-el-desarrollo-de-un-procedimiento-e-inspeccion-tributaria-sts-3978-2023-de-29-de-septiembre-ecli-es-ts-2023-3978>
- Malvárez Pascual, L. A. (2023). Los principios que rigen la aplicación del sistema tributario que se enuncian en el artículo 3.2 de la LGT. En I. Merino Jara (dir.), *Doctrina jurisprudencial aplicable tras 20 años de la Ley general tributaria* (pp. 49-89). La Ley.
- Ruiz Hidalgo, C. (2021). Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido: especial referencia a los dispositivos electrónicos y virtuales. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 190, 105-152.
- Ruiz Hidalgo, C. (2023). Los derechos de los contribuyentes ante las inspecciones tributarias de los dispositivos digitales o en la nube. En L. A. Malvárez Pascual, J. J. Martos García y A. M. Pita Grandal (dirs.), *Los modelos de negocio en la era digital. Tratamiento contable y fiscal e implicaciones en el procedimiento tributario y las garantías de los contribuyentes* (pp. 581-611). Aranzadi.