



Roj: **STS 3662/2024 - ECLI:ES:TS:2024:3662**

Id Cendoj: **28079130022024100203**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/06/2024**

Nº de Recurso: **7845/2022**

Nº de Resolución: **1122/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 7874/2022,**
ATS 8734/2023,
STS 3662/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.122/2024

Fecha de sentencia: 25/06/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7845/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/03/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7845/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1122/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de junio de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7845/2022, interpuesto por CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES, S.L. ("CVC España"), representado por el procurador de los Tribunales don Manuel Sánchez-Puelles González- Carvajal, bajo la dirección letrada de don Ángel García Ruiz, contra la sentencia dictada el 25 de mayo de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ("TSJ de Madrid"), en el recurso de apelación núm. 2/2022.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid núm. 249/2022 de 25 de mayo, que desestimó el recurso de apelación núm. 2/2022, interpuesto por la representación procesal de CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES, S.L. ("CVC España"), contra el auto núm. 162/2021, de 15 de octubre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 29 de Madrid, dictado en el procedimiento de autorización de entrada en domicilio núm. 455/2021.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación del recurso. El procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en representación de CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES, S.L., mediante escrito de 19 de julio de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 25 de mayo de 2022.

El TSJ de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 15 de septiembre de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 21 de junio de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"2.1. 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.

2.2 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 18 párrafos 2 y 3 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre) ["CE"], el artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, el artículo 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

3.2. El artículo 91 Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 12 de julio) ["LOPJ"].

3.3. El artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

3.4. Los artículos 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."



3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en representación de CVC España, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 12 de septiembre de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 18 párrafos 2 y 3 de la Constitución Española ("CE"), "BOE" núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, el artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, el artículo 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos; el artículo 91 Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial ("LOPJ"), "BOE" núm. 157, de 2 de julio, el artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ("LJCA"), "BOE" núm. 167, de 14 de julio, y los artículos 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre.

La entidad recurrente manifiesta que la Administración acordó (y el juzgado autorizó sin mayor objeción) el "*volcado total*", es decir, indiscriminado, de toda la información contenida en dispositivos informáticos y de los archivos alojados en la "nube", así como el examen y, por tanto, el acceso, a toda esa información. Más allá de no realizar un efectivo control material de la legalidad del acuerdo de entrada, en cuanto que -en opinión de la recurrente-, este anunciaba la realización de actuaciones no previstas expresamente en la Ley, el auto 162/2021 tampoco incluyó ninguna mención específica adicional (más allá de las lacónicas menciones a "*archivos alojados en la 'nube'*", "*ordenadores*" y "*correos electrónicos*") al acceso a la gran cantidad de información contenida en tales dispositivos de almacenamiento masivo de información y repositorios telemáticos de datos ni refirió las razones que, de forma específica e individualizada, legitimarían dicho acceso.

Asegura que el "*volcado total de lo alojado en dispositivos informáticos*" permitió (i) que se copiaran de forma íntegra 25 pendrives, un CD/DCD, varios ficheros electrónicos a los que se accedió desde los ordenadores de los empleados y cuatro servidores localizados en la sede de la recurrente y (ii) que, desde entonces y hasta el 2 de noviembre de 2021, la Unidad de Auditoría Informática de la Administración Tributaria descargara más de un millón de correos electrónicos y más de 40.000 documentos en soporte informático, que estaban alojados en servidores localizados fuera de España y en cada uno de los ordenadores de sobremesa de los empleados de CVC España.

Apunta que las actuaciones de desprecintado -que se desarrollaron durante los días 13, 14, 16, 17 y 20 de diciembre de 2021 y que se documentaron en las Diligencias núms. 17, 18, 19, 20 y 21, respectivamente- se produjeron tras la negativa del juzgado a establecer o validar, y sin que la Inspección hubiera concretado los criterios, pautas y parámetros aplicables con ocasión del registro de los archivos y correos electrónicos descargados de los dispositivos informáticos y de los repositorios telemáticos de datos.

La recurrente considera que la interpretación de la sentencia de instancia es contraria a Derecho toda vez que, en primer lugar, supone extender, de forma exorbitante, tanto las facultades de la Inspección de los tributos (que no son otras que las que reconoce la LGT en el artículo 142, en conexión con el artículo 113 de dicho texto legal), como la competencia de los juzgados de lo contencioso-administrativo, a los que la LOPJ (en su artículo 91.2) atribuye la condición de jueces de garantías, que deben velar por la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio, pero no les autoriza para extender las facultades de la Inspección más allá de las previstas en la propia LGT. Entre las facultades reconocidas a la Inspección de tributos, no se encuentra la de acordar medidas de investigación tecnológica que incidan sobre el entorno virtual.

Considera que ello es así porque, con tal criterio, se da carta de naturaleza a una actuación administrativa que va a discurrir por un cauce completamente inmune a cualquier control: se considera legítimo, en efecto, que la Inspección de los tributos acceda y registre dispositivos de almacenamiento masivo de información o repositorios telemáticos de datos careciendo de previsión legal expresa al respecto y que ni siquiera se exija al auto que permitiera aquel acceso y registro unas mínimas garantías materiales o procesales, como podrían ser las contenidas en el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal (en lo sucesivo, "LECrim"), "Gaceta de Madrid" núm. 260, de 17 de septiembre.

A su juicio, concernidos derechos fundamentales (en particular, el derecho a la intimidad y el derecho al secreto de las comunicaciones, en conexión con el derecho a la inviolabilidad del domicilio) y a la vista de la pormenorizada regularización introducida en la LECrim a través de la Ley Orgánica 13/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para el fortalecimiento de las garantías procesales y la regulación de las medidas de investigación tecnológica, "BOE" núm. 239, de 6 de octubre (cuando se trata de una entrada y registro en una instrucción penal en la que se acuerdan, además, medidas de investigación tecnológica como la que nos ocupa), el pronunciamiento de la Sala de instancia determina que un contribuyente afectado por unas actuaciones de comprobación administrativa de la Inspección de los



tributos se encuentre en una situación más desfavorable y gravosa que el investigado en un proceso penal en fase de instrucción.

Considera que este distinto tratamiento resulta particularmente reprobable en el presente supuesto, por que la Administración tributaria, al margen de todo control judicial, ha utilizado después esos mismos datos para dictar unos actos administrativos (liquidaciones vinculadas a delito) en los que aprecia indicios de la comisión de hechos delictivos y activa la actuación de las autoridades competentes en materia penal (la fiscalía y, en su caso, el juez de instrucción).

Invoca la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 342/2013, de 17 de abril, en cuanto a que los distintos medios electrónicos no deben ser considerados meras piezas de convicción para su aprehensión, acceso o custodia; y refiere la doctrina jurisprudencial (i) que ha reconocido el denominado "derecho al entorno virtual", como un derecho de nueva generación omnicompreensivo, que se dirige a la protección de la gran diversidad de datos que pueden estar almacenados en un dispositivo o sistema informático, como puede ser un ordenador como dispositivo físico o el denominado "*cloud computing*" o "nube" y (ii) que ha confirmado la necesidad de una habilitación judicial específica para el acceso a los dispositivos de almacenamiento masivo de información y a los repositorios telemáticos de datos, autorización judicial independiente a la que legitima la entrada en un domicilio, en la que *"ha de exteriorizar en su razonamiento que ha tomado en consideración la necesidad de sacrificar, además del domicilio como sede física en el que se ejercen los derechos individuales más elementales, aquellos otros derechos que convergen en el momento de la utilización de las nuevas tecnologías"*. Señala que esa doctrina jurisprudencial se incorporó a la LECrim mediante la Ley Orgánica 13/2015 (artículo 588 sexies).

Postula la recurrente que el Juzgado no puede autorizar la realización de actuaciones de la Inspección de los tributos cuando ésta carece de habilitación legal específica para llevarlas a cabo; y que si -hipotéticamente- fuera posible la realización de esas actuaciones, el juzgado debería incluir en su auto un razonamiento específico sobre la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la medida, cuando invada -como aquí sucede- los derechos fundamentales contenidos en el artículo 18 CE.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La abogada del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 24 de octubre de 2023, en el que, para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta lo siguiente:

En primer lugar, desde un punto de vista formal del recurso de casación, advierte que no consta que se planteara en la instancia ni en el escrito de preparación del recurso, la primera cuestión con interés casacional identificada en el auto de Admisión, relativa a la competencia del Juzgado para ordenar la intervención de las comunicaciones de los contribuyentes, a efectos de investigar hechos con trascendencia tributaria.

En la instancia y en el escrito de preparación, se cuestionó la autorización judicial de entrada en domicilio, pero no se habló de intervención de comunicaciones. En ningún momento se puso en duda la competencia del órgano jurisdiccional para autorizar la entrada en el domicilio y el acceso a la información disponible en él. Por tanto, estaríamos ante una cuestión nueva.

Con carácter subsidiario, considera que el auto de Admisión es confuso, pues, una cosa es entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de una persona y otra cosa intervenir sus comunicaciones.

Con relación a la segunda cuestión de interés casacional, atinente a la justificación separada en el propio auto de entrada de las medidas de investigación tecnológica, entiende que ha de otorgarse una respuesta negativa, por cuanto no se exige en la LGT. Si como insinúa el auto de Admisión, ese razonamiento -no previsto en la Ley-, es preciso para salvaguardar los derechos fundamentales consagrados en el art. 18.1 y . 3 CE, lo que se está haciendo es poner en duda la constitucionalidad de la Ley, por lo que sería necesario plantear una cuestión de inconstitucionalidad.

Considera que no cabe la aplicación supletoria del art. 588 sexies. LECrim, puesto que ninguna norma establece la supletoriedad de las normas procesales penales en las actuaciones y procedimientos de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Al hilo de lo anterior, añade que si la LECrim es más exigente que la LGT a la hora de exigir una motivación individualizada a los jueces de instrucción cuando autorizan registros domiciliarios en los que sea previsible la aprehensión de ordenadores o el acceso a repositorios telemáticos de datos, ello responde a una opción del legislador penal, acorde con la naturaleza máximamente garantista del proceso penal, que no se traslada, por decisión del mismo legislador, al ámbito tributario.



Destaca el carácter motivado del auto de entrada en este caso, y en la sentencia recurrida su cumplida motivación sobre la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la medida.

Como indica la recurrente, las actuaciones inspectoras en el curso de las cuales se autorizó la entrada en domicilio han dado lugar, en este supuesto, a liquidaciones vinculadas a delito y, en consecuencia, a la presentación de denuncias por presunta comisión de delitos contra la Hacienda Pública, ex, arts. 250.1 y 253.1 LGT. Así, habrá de ser en el proceso penal donde se constate si se han aportado comunicaciones amparadas por el art. 18.3 CE, si el auto del juzgado servía de título para fundar una acusación penal y, si procediese, declarar la nulidad de estas pruebas.

La sola hipótesis de que la Administración haya obtenido en la entrada y registro comunicaciones amparadas por el art. 18.3 CE, no puede fundar un juicio de legalidad sobre la autorización de entrada en domicilio y, con ello, sobre la totalidad de las pruebas obtenidas por la Inspección.

Del mismo modo, si finalmente no se iniciase el proceso penal, procedería la reanudación de las actuaciones inspectoras, con las correspondientes liquidaciones [art. 257.2 c) LGT] sujetas al régimen ordinario de impugnación de los actos de aplicación de los tributos, pudiendo los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa declarar la nulidad de las pruebas, base de la regularización, si apreciaran vulneración del art. 18.3 CE.

5.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 30 de octubre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de diciembre de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 19 de marzo de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Los antecedentes de la controversia jurídica

Al objeto de verificar el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias, el 29 de mayo de 2020, la Administración tributaria ordenó el inicio de actuaciones inspectoras con relación a CVC España.

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal Tributaria, mediante escrito fechado el 14 de octubre de 2021 solicitó autorización de entrada en el domicilio de dicha entidad, interesando lo siguiente:

"[...] el personal inspector podrá recabar y examinar documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, albaranes, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria (incluido correos electrónicos), bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos, archivos alojados en la "nube", y obtener copias de los mismos en soporte informático o de papel, con incautación de cualquier elemento físico o inmaterial tales como: archivos, contratos, documentación que corresponda a la negociación en la compra o venta de entidades de la cartera, negociación con entidades financieras, con inversores o co-inversores, facturas, albaranes, ordenadores, correos electrónicos o cualquier documento original o copia que se considere necesario para la realización de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación tributaria.

Dicha documentación será toda aquella que, independientemente de la fecha que figure en cada archivo, correo o documento, tenga relevancia, a los efectos de la determinación y acreditación de los hechos imponibles investigados, derivados de la actividad desarrollada por CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES S.L. incluyendo la correspondencia con trascendencia tributaria y con independencia de que la misma pueda referirse a éstos o a otros distintos con los que tengan clara vinculación y, singularmente aquellos a los que puede afectar la información solicitada específicamente en los requerimientos girados al efecto. Dada la imposible discriminación en un plazo breve de la documentación e información que se obtiene mediante volcado informático, el personal inspector podrá proceder al volcado total de lo alojado en dispositivos informáticos, realizándose tras el registro la discriminación de la información y documentación que se precisa examinar y obtener mediante esta medida. si entre la información obtenida se encontrasen datos que afectasen a la intimidad de las personas, se procederá a su inmediato borrado".

Autorizada la entrada en los términos solicitados, por auto núm. 162/2021, de 15 de octubre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 29 de Madrid, la sentencia objeto del presente recurso desestimó el recurso



de apelación de CVC España contra el expresado auto, planteando la Sección de Admisión dos aspectos, que identifica de interés casacional:

Por un lado, "[d]eterminar 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 otro lado, "[a]clarar 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."

SEGUNDO. -El auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo y la sentencia de apelación

1.- El auto núm. 162/2021, de 15 de octubre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 29 de Madrid autorizó la entrada en el domicilio de la entidad CVC España, solicitada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal Tributaria.

El citado auto, señaló la práctica de la entrada para el 18 de octubre de 2021, a partir de las 8:30 horas, otorgando autorización para el "[...] registro de sus instalaciones y dependencias, ya sean comerciales o administrativas, a los efectos de que la Inspección de los Tributos pueda ejercer las facultades que le atribuye la Ley General Tributaria en los artículos 142 y siguientes. Facultades tales como la de recabar y examinar documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, albaranes, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria (incluido correos electrónicos), bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos, archivos alojados en la "Nube", y obtener copias de los mismos en soporte informático o de papel, con incautación de cualquier elemento físico o inmaterial tales como: archivos, contratos, documentación que corresponda a la negociación en la compra o venta de entidades de la cartera, negociación con entidades financieras, con inversores o co-inversores, facturas, albaranes, ordenadores, correos electrónicos o cualquier documento original o copia que se considere necesario para la realización de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación tributaria".

[...]

En consecuencia, dada la imposible discriminación en un plazo breve de la documentación e información que se obtiene mediante volcado informático, se acuerda el volcado total de lo alojado en dispositivos informáticos, realizándose tras el registro, por la Inspección, la discriminación de la información y documentación que se precisa examinar y obtener mediante esta medida."

2.- Interpuesto recurso de apelación por CVC España contra el referido auto, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó sentencia desestimatoria, que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La *ratio decidendi* de la sentencia de apelación sobre el particular al que se ciñe el interés casacional, se contiene en el Fundamento de Derecho Séptimo con el siguiente tenor literal:

"En cuanto a la alegación de falta de motivación específica e individualizada para la autorización de acceso a la información contenida en los repositorios telemáticos de datos o "Nube". Invoca la doctrina de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo sobre el denominado "derecho al entorno virtual" y la exigencia de una motivación específica e individualizada para acceder tanto a los dispositivos de almacenamiento masivo de la información como a los repositorios telemáticos de datos, plasmada en el artículo 588 sexies a) de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, introducido por la LO 13/2015, de 5 de octubre.

En este punto debemos de remitirnos a la sentencia de esta Sala de 29 de marzo de 2019 (Roj: STSJ M 3001/2019) que declara: los artículos 151.2, 113 y 142 de la LGT, desarrollados por el art. 172 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos de 27 de julio de 2007."

Y la sentencia de 24 de junio de 2020, de este mismo Tribunal, (Roj: STSJ M 5469/2020) ha considerado no aplicable a estas entradas las normas introducidas en la LECrim por la LO 13/2015, entre las cuales se encuentra el artículo 588 sexies a), invocado por la apelante, señalando:

"TERCERO: Dicho esto, invoca la apelante en primer lugar que el Auto apelado no tiene en cuenta la Ley Orgánica 13/2015, de 5 de octubre, que tiene rango de ley orgánica y es posterior a la Ley General Tributaria y al Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y por tal motivo



incurre en una clara nulidad en su parte dispositiva cuando dispone que 'y que así mismo se les autorice para proceder al acceso forzado en el sistema, red, equipos y soportes informáticos'. Pues bien, en efecto el auto no contempla esa ley orgánica por la sencilla razón de que no es aplicable; como su propio nombre indica, la Ley Orgánica 13/2015, de 5 de octubre, opera una modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para el fortalecimiento de las garantías procesales y la regulación de las medidas de investigación tecnológica, es decir, su ámbito propio y exclusivo es la instrucción de causas penales, por lo que no tiene porqué aplicarse a la autorización de entrada prevista y regulada en la Ley General Tributaria y sus disposiciones de desarrollo."

A mayor abundamiento la Sentencia del Tribunal Supremo 23 de septiembre de 2021 (Roj: STS 3502/2021) viene a indicar que el artículo 588 sexies rige en la instrucción penal y no en los procedimientos de aplicación de los tributos, cuando señala:

"Tal declaración, así formulada y atendida a las cuestiones jurídicas que formula el auto de admisión, hace innecesario, no sólo abordar los restantes motivos o vicios de nulidad que se esgrimen frente a las resoluciones de autorización judicial de entrada en domicilio y su confirmación por la Sala de apelación, sino también las denuncias de otros preceptos jurídicos que se refieren a derechos fundamentales de otro signo, como los establecidos en el artículo 18.3 CE y en las reglas de la Ley de Enjuiciamiento Criminal contenidas en su artículo 588 sexies, pues no sólo es cuestión que excede claramente de las suscitadas en el auto de admisión como merecedoras de pronunciamiento judicial por parte de este Tribunal Supremo, sino que, además, implicarían la exégesis de normas que rigen en la instrucción penal, no en los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos".

Por lo tanto, también procede rechazar esta alegación de la parte apelante."

TERCERO. - El marco normativo

1.- El artículo 18 de la Constitución dispone:

"1. Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.

2. 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.

3. Se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial.

4. 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."

2.- El artículo 91.2 de la LOPJ señala: "Corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia".

3.- El artículo 8.6 LJCA, en la redacción aplicable en el momento en que se solicitó la entrada, dispone: "6. Conocerán también los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la administración pública, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia.

Asimismo, corresponderá a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo la autorización o ratificación judicial de las medidas adoptadas con arreglo a la legislación sanitaria que las autoridades sanitarias consideren urgentes y necesarias para la salud pública e impliquen limitación o restricción de derechos fundamentales cuando dichas medidas estén plasmadas en actos administrativos singulares que afecten únicamente a uno o varios particulares concretos e identificados de manera individualizada.

Además, los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán de las autorizaciones para la entrada e inspección de domicilios, locales, terrenos y medios de transporte que haya sido acordada por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, cuando, requiriendo dicho acceso e inspección el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición".

4.- El artículo 113 LGT, relativo a la *autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios*, en la redacción dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, "BOE" núm. 164, de 10 de julio, aplicable *ratione temporis*, establece que:



"Cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración Tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.

La solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada.

Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial."

5.- Por su parte, el artículo 142 de la LGT se refiere a las *facultades de la inspección de los tributos*:

"1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, *bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas*, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Para el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello.

Cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

3. Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

El obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección deberá personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.

Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija.

4. Los funcionarios que desempeñen funciones de inspección serán considerados agentes de la autoridad y deberán acreditar su condición, si son requeridos para ello, fuera de las oficinas públicas.

Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario a los funcionarios para el ejercicio de las funciones de inspección".

6.- Conforme al apartado 3 del art 151 LGT, relativo al lugar de las actuaciones inspectoras:

"Los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta ley deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos."

7.- El artículo 172 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, "BOE" núm.213, de 5 de septiembre, bajo la rúbrica *entrada y reconocimiento de fincas* preceptúa:

"1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquellas así lo requieran.



2. En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontrarán los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.

En el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General.

3. Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial

4. En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias.

Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.

5. A efectos de lo dispuesto en este artículo, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 anterior, se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo.

Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

CUARTO. - Sobre la primera cuestión de interés casacional

1.- Frente a la definición de la primera cuestión de interés casacional objetivo formulada por el auto de Admisión, relativa a la *competencia para ordenar la intervención de las comunicaciones de los contribuyentes*, la abogacía del Estado manifiesta que se trata de una cuestión nueva, no planteada en sede de apelación.

2.- Oportunamente pone de manifiesto el escrito de oposición del abogado del Estado, que no cabe confundir la solicitud de entrada en un domicilio constitucionalmente protegido con la intervención de las comunicaciones de los contribuyentes pues, aunque ambas actuaciones requieran autorización judicial, su objeto es diferente.

Y es que, una solicitud de entrada en un domicilio constitucionalmente protegido puede incluir -como aquí ocurre- la expresa petición de que se permita el examen o acceso a ordenadores, servidores, bases de datos, archivos informáticos o correos electrónicos con trascendencia tributaria, situados en dicho lugar.

De esta manera, autorizada dicha entrada -sea por consentimiento del titular del domicilio o por autorización judicial-, las actuaciones de inspección pueden consistir en el *examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos*, a tenor del art 142 LGT.

3.- Este es el escenario en el que nos encontramos, del que, por otro lado, difieren aquellos otros supuestos en los que la Administración tributaria solicita una autorización cuyo objeto exclusivo sea el examen o acceso al contenido de ciertos equipos informáticos. En estos casos, la pretensión administrativa trasciende el propio espacio protegido del domicilio a los efectos del artículo 18 CE y se centra, exclusivamente, en conocer el contenido de esa información virtual, situada en servidores, discos duros o en la "nube".

Siendo enorme el casuismo reinante, a este segundo grupo de situaciones se aproxima lo acontecido en el asunto resuelto por nuestra sentencia 1207/2023, de 29 de setiembre, rec. 4542/2021, ECLI:ES:TS:2023:3978, relativo a la captación y copiado masivo de datos de un ordenador portátil, de carácter personal, no afecto, por tanto, al funcionamiento de la empresa objeto de las actuaciones tributarias.

En aquella ocasión, la Administración tributaria intervino, como una medida cautelar (art. 146 LGT), dicho ordenador portátil -en un estadio en el que se encontraban muy avanzadas las actuaciones de la inspección- a cuyo efecto solicitó del juez contencioso-administrativo su ratificación por la vía del artículo 8.6 LJCA que, una vez adoptada, fue avalada por la Sala de apelación.

Las diferencias son evidentes con el recurso ahora enjuiciado, en el que el acceso a los servidores, bases de datos, programas, archivos informáticos o correos electrónicos de la recurrente, alojados en la "nube", fue peticionado en la solicitud que la Administración tributaria dirigió al juez contencioso para entrar en el domicilio



de la recurrente, de manera que lo que se plantea es si, una vez acordada esa autorización judicial, puede ofrecer ya, *prima facie*, cobertura para dicho acceso.

En cambio, en la sentencia 1207/2023, de 29 de setiembre, rec. 4542/2021, expresamos nuestras dudas sobre la posibilidad de que el juez contencioso-administrativo autorizase la ratificación de una medida cautelar por la vía del art 8.6 LJCA, dudas alimentadas porque se comprometía el contenido esencial de derechos fundamentales, por el carácter embrionario de las disposiciones existentes al efecto sobre competencia y procedimiento y, en definitiva, porque el auto judicial ratificaba unas medidas cautelares (art. 146 LGT) previamente adoptadas en una inspección cuya revisión, administrativa y judicial, no corresponden necesariamente a dicho órgano judicial, dado que las medidas cautelares deben, en principio, seguir la regla impugnatoria propia del acto final del procedimiento en el que se acuerdan, tras su correspondiente tramitación.

Como se ha enfatizado, el presente caso es diferente, en la medida en que, aquí, la solicitud de la Administración para que se autorizara la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de la recurrente, incorporaba ya la petición de acceso a tal información, no existiendo dudas de que la Inspección se encontraba habilitada para pedir dicha entrada, de la misma manera que para su autorización o denegación lo está el juez contencioso-administrativo, a tenor de los artículos 91.2 LOPJ y 8.6 LJCA.

4.- Definida de esta forma la controversia, pese a que el auto de Admisión se refiera a la *intervención de las comunicaciones de los contribuyentes* y a la competencia de la inspección para solicitarla y a la del juez de lo contencioso para acordarla, cabe corroborar que, según resulta de la propia sentencia recurrida (Fundamento de Derecho Segundo), la entidad recurrente fundamentaba, en síntesis, su recurso de apelación apuntando que "la autorización concedida *inaudita parte* por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 29 en el Auto 162/2021 no resulta ajustada a Derecho al limitarse a asumir el relato de la Inspección de Tributos, sin realizar el preceptivo examen crítico y, además, no se encuentra debidamente motivado", considerando que "[n]o concurren los presupuestos que legitimarían la medida autorizada por el Auto 162/2021 y que debieron ser analizados mediante un debido examen crítico por el Juzgado a quo, de necesidad, idoneidad y proporcionalidad."

CVC España esgrimió ante la Sala de apelación que "[e]l Auto recurrido resulta, asimismo, contrario a Derecho al no contener una motivación específica e individualizada relativa al acceso a la información contenida en los repositorios telemáticos de datos o "Nube", solicitando a estos efectos una sentencia "que, estimando este recurso de apelación, declare la nulidad del Auto número 162/2021, de 15 de octubre de 2021 y, en consecuencia, se declaren nulas las pruebas obtenidas en el registro efectuado y, especialmente y de conformidad con lo expuesto en el fundamento de derecho tercero, cualesquiera pruebas obtenidas a través del acceso indiscriminado a la información contenida en los repositorios telemáticos de datos (y "Nube")."

Y si bien es cierto que en el escrito de preparación de su recurso de casación, CVC España describe el debate ante la Sala de Madrid, esencialmente desde la perspectiva de la motivación, en particular, para determinar si hubo o no *un verdadero control judicial de la solicitud formulada* y de los *requisitos que se deben verificar para adoptar esa medida excepcional*, sobre la base de los *requisitos de necesidad, idoneidad y proporcionalidad*, no es menos cierto que también denunció allí la *ausencia de una motivación específica e individualizada relativa al acceso a la información contenida en los repositorios telemáticos de datos*.

5.- Es evidente que, en este caso, no hubo una petición específica de intervención de las comunicaciones sin que, por tanto, nos resulte posible pronunciarnos en abstracto sobre si la Administración tributaria puede solicitarla y el juez autorizarla, de modo que no cabe dar respuesta a la primera cuestión de interés casacional tal y como se formula por el auto de Admisión.

Ahora bien, dado que, como acabamos de ver, la recurrente ha venido cuestionando en la apelación y en el escrito de preparación del recurso de casación las razones y justificación del propio acceso -acordado por el auto que autorizó la entrada- a la información contenida en los repositorios telemáticos de datos, servidores o a la "nube", esa primera cuestión de interés casacional se reconduce a la respuesta que merite la segunda formulada por el auto de Admisión, es decir, "[a]clarar 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."

QUINTO. - Sobre la segunda cuestión de interés casacional



1.- En su segundo interrogante, el auto de Admisión plantea si, a la hora de la emisión del auto de entrada, resulta necesario incorporar como contenido indispensable, el razonamiento singular en la autorización de acceso a los datos de los repositorios telemáticos.

2.- La recurrente sostuvo ante la Sala de apelación, la nulidad del auto judicial que acordaba la entrada, entre otras razones, según expresa en su escrito de interposición, "por omitir de forma absoluta la inclusión de una habilitación específica e individualizada para justificar el acceso, registro y volcado indiscriminado, por parte de los funcionarios de la AEAT, de toda la documentación contenida en los dispositivos de almacenamiento masivo de información y en los servidores, repositorios telemáticos de datos o "Nube" [...]"

En dicho escrito de interposición, extrae como conclusión, "por un lado, que la Inspección de los tributos no está habilitada legalmente, en el marco de un procedimiento de comprobación, para acceder ni para registrar dispositivos de almacenamiento masivo de información ni repositorios telemáticos de datos de los contribuyentes (ni, por tanto, puede solicitar autorización judicial a los JCA para semejante injerencia en los derechos fundamentales del contribuyente) y, por otro lado, que los JCA no pueden autorizar un medida de investigación tecnológica como la que nos ocupa, pues su competencia solo alcanza a autorizar la entrada en domicilio cuando ello sea necesario para la "ejecución forzosa de actos de la administración pública" o cuando esta "haya sido acordada por la Administración tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos".

Asimismo, aclara que "no tiene intención de que se resuelva el litigio aplicando directamente a un procedimiento administrativo (de inspección tributaria) un precepto legal previsto para procedimientos penales (en su fase de instrucción)", resumiendo su pretensión en dos proposiciones: "(i) el JCA no puede autorizar la realización de actuaciones de la Inspección de los tributos cuando esta carece de habilitación legal específica para llevarlas a cabo; (ii) en el caso de que -hipotéticamente- fuera posible la realización de esas actuaciones, el JCA debería incluir en su Auto un razonamiento específico sobre la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la medida cuando esta invada - como aquí sucede- los derechos fundamentales contenidos en el artículo 18 CE."

3.- En alguna ocasión -por todas, sentencia 1163/2021 de 23 de septiembre, rca. 2672/2020, ECLI:ES:TS:2021:3502- hemos destacado el carácter deficitario o insuficiente de la regulación legal de las autorizaciones de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, instadas por la Administración tributaria, que puede comportar otro tipo de intromisiones, distintas a la propia inviolabilidad del domicilio.

En el presente caso, la Administración tributaria solicitó la autorización de entrada el 14 de octubre de 2021, esto es, ya en vigor la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, "BOE" núm. 164, de 10 de julio, normativa que explicitó en la LJCA la competencia de los juzgados de lo Contencioso-administrativo para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, acordada por la Administración tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos (aún con carácter previo a su inicio formal), más allá de que tuviera por objeto la ejecución de actos administrativos, pues, hasta ese momento, el art 8 LJCA habilitaba competencialmente a tales órganos jurisdiccionales *siempre que la entrada proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración pública*, sin perjuicio de la entrada e inspección de domicilios, locales, terrenos y medios de transporte, acordada por la Comisión Nacional de la Competencia.

Por lo demás, esa finalidad -ejecución forzosa de actos- es la que aún exhibe el artículo 91.2 LOPJ, de manera que, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente, reconoce competencia al juez contencioso administrativo para autorizar la entrada, si bien lo hace, *cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración*.

Consecuentemente, sin perjuicio de la mención al artículo 91.2 LOPJ, la autorización judicial para entrar en un domicilio constitucionalmente protegido -autorización sustitutiva del consentimiento de su titular-, con independencia de que se dirija o no a la ejecución forzosa de un acto de la Administración, únicamente se regula por leyes ordinarias, es decir, en la Ley General Tributaria y, desde 2021, en la LJCA, alimentando el debate sobre la delimitación entre lo que es *regulación del ejercicio de los derechos y libertades* (art 53 CE) y su *desarrollo*, supuesto este último en el que resulta exigible Ley Orgánica (art. 81.1CE).

4.- Recordemos que este recurso de casación no tiene por objeto reconsiderar la ponderación de intereses y derechos, a los efectos de autorizar la entrada (ratificada por la Sala de apelación), sino analizar si resulta necesario, como contenido indispensable del auto, un razonamiento singular a la hora de autorizar el acceso a los datos incorporados en los equipos informáticos.

Ahora bien, ese planteamiento solo puede despejarse desde una perspectiva genérica dado que, necesariamente, habrá que estar a las circunstancias de cada caso.

No sobra recordar que el referido recurso de casación 2672/2020, resuelto por la aludida sentencia 1163/2021 de 23 de septiembre, ya nos encomendó dar respuesta a la cuestión de interés casacional, relativa al *grado de concreción de la información de las solicitudes de autorización de entrada en domicilio -o en la sede social de una empresa- formuladas por la Administración Tributaria, así como el alcance y extensión del control judicial de tales peticiones de autorización*; instando a esta sección de enjuiciamiento, a precisar *los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en su solicitud por la Agencia Tributaria*.

En aquella ocasión pusimos de manifiesto lo siguiente:

"[e]l enunciado de las dos primeras preguntas es de una enorme amplitud y -anticipamos- solo permite en principio una contestación genérica, como ya se afirmó en la sentencia cuyo criterio continuamos de forma íntegra, pues el casuismo en la materia que nos ocupa es elevado, siendo así que -como veremos a renglón seguido- es el caso concreto el que permitirá dilucidar si la medida invasiva que nos ocupa era -o no- idónea, necesaria y proporcional al fin perseguido con su adopción.

Dicho de otro modo, la medida en cuestión -sea a efectos tributarios, sea en relación con otros sectores de la actuación administrativa- solo podrá reputarse necesaria y proporcionada si, analizada en concreto a tenor de las circunstancias del caso, reúne esos requisitos, sin que sea posible establecer aquí una doctrina general -esto es, válida y universal para cualesquiera supuestos- sobre la concurrencia de aquellas exigencias.

2.- En definitiva, la respuesta a la cuestión que suscita el auto de admisión debe obligatoriamente atemperarse a los criterios expresados con reiteración por el Tribunal Constitucional, por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y por este mismo Tribunal Supremo, que han creado un cuerpo de doctrina tanto sobre el alcance de las potestades del juez para autorizar la entrada solicitada por la Administración, como sobre las exigencias que dicha petición debe cumplir para que pueda considerarse constitucionalmente legítima la limitación de tan relevante derecho fundamental...

...3.- En todo caso, conviene recordar que la necesidad de autorización judicial para que la Administración pública pueda entrar en un inmueble para ejecutar forzosamente una previa actuación suya constituye una excepción constitucional y legal al principio de autotutela administrativa, reconocido por nuestro ordenamiento jurídico en favor de las administraciones públicas, por razón de la necesaria efectividad del derecho fundamental subjetivo a la inviolabilidad domiciliaria consagrado tanto en el orden constitucional como en el internacional (v. artículos 18.2 de la Constitución española, 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos)."

5.- A tenor del art 113 LGT, en la redacción dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, "BOE" núm. 164, de 10 de julio, aplicable *ratione temporis*, se desprende que la solicitud de autorización judicial debe estar debidamente justificada y habrá de motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de la entrada, debiendo contener el acuerdo de entrada *la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación*.

En la sentencia 1163/2021 de 23 de septiembre, rca. 2672/2020, enfatizamos que tanto en la solicitud de entrada como en el auto que la autoriza debe figurar "-dentro de su contenido mínimo- la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora que se ha de llevar a cabo, la justificación y prueba de su necesidad, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos indicios que permitan conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas (sentencias del Tribunal Constitucional de 31 enero 1985 , 24 de junio y 18 de julio de 1996).

En este mismo sentido, y a tenor de esas mismas sentencias, tanto la solicitud como el auto que la autoriza deben ofrecer una explicación de la concurrencia del principio de subsidiariedad, que impone una adecuada constatación de que no hay otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, como podrían ser -por ejemplo- los requerimientos de obtención de información al propio sujeto o a terceros."

Si la entrada se autoriza para, entre otras razones, examinar la correspondiente documentación del contribuyente, como se infiere del art. 142.1 LGT resulta indiferente su formato, así como el de sus copias - *en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos-* (art 151.3 LGT).



Pero ello no es suficiente para entender que la Administración se encuentra habilitada para proceder al volcado, acceso o examen de cualesquiera equipos informáticos y de la información que contengan.

6.- La solución al interrogante casacional viene ya perfilada por nuestra sentencia 1207/2023, de 29 de setiembre, rec. 4542/2021, ECLI:ES:TS:2023:3978.

Ante todo, conviene recordar que, aquel asunto no versaba sobre una autorización de acceso al domicilio constitucionalmente protegido, sino respecto de otras actuaciones administrativas que tenían por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones:

"[...] A tal respecto, claramente, no estamos ante un problema de inviolabilidad del domicilio (art. 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. Antes 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.)."

No obstante, interesa destacar que en dicha sentencia 1207/2023, de 29 de setiembre apuntamos que "[p]uede asimilarse a la autorización judicial de entrada en domicilio -a los efectos de supeditar a control previo la medida invasora de algún derecho fundamental- la autorización para captar datos informáticos del inspeccionado con relevancia tributaria."

Y, más allá de las conclusiones que obtuvimos sobre la idoneidad del marco procesal (reglas de competencia y procedimiento) para que el juez contencioso-administrativo pueda autorizar el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de los datos contenidos en un ordenador, declaramos que "[a]l margen de ello, la doctrina legal sentada por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos -sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida-, es extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin entrañar acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos [...]"

No hay motivos para variar esta doctrina ni, por lo tanto, para prescindir de una ponderación y valoración en los términos expresados, según que la solicitud del acceso a los equipos informáticos y al volcado de la información se contenga en el propio escrito de la Administración instando la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido o en una solicitud independiente, como puede ser la de ratificación de una medida cautelar de incautación de un ordenador (lo que aconteció en aquel caso).

Otra cosa será, evidentemente, la toma en consideración de los distintos intereses y derechos en liza, acreedores de protección, que pueden justificar una distinta valoración, de acuerdo con las circunstancias concurrentes, como veremos a continuación.

7.- Dicha sentencia 1207/2023, de 29 de setiembre, rec. 4542/2021 recordaba, además, que "[t]ras la reforma operada por la Ley 13/2015, el legislador ha optado por otorgar un tratamiento unitario a los derechos fundamentales al secreto de comunicaciones, intimidad y protección de datos al regular conjuntamente el registro de sistemas de almacenamiento masivo y al considerar tales a un gran número de dispositivos. Sostiene en el F.J. 5.º de la STS (Sala 2ª) nº 489/2018, de 23 de octubre que "[...] el legislador con buen criterio ha optado por otorgar un tratamiento unitario a los datos contenidos en los ordenadores y teléfonos móviles, reveladores del perfil personal del investigado, configurando ese derecho constitucional de nueva generación, el derecho a la protección del propio entorno virtual". 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. Por tanto, como argumenta la Fiscalía General del Estado en su Circular 5/2019 sobre registro de dispositivos y equipos informáticos resulta innecesario plantearse si se vulnera uno u otro derecho pues el Juez habrá de valorar la procedencia de la medida en el caso concreto resultando siempre necesaria la autorización judicial, independientemente de que se resulte afectado el derecho al secreto de las comunicaciones o simplemente el derecho a la intimidad del investigado.



La nueva regulación del art. 588 sexies y ss. de la LECrim distingue entre diferentes sistemas de almacenamiento, al regular separadamente el acceso a dispositivos incautados con ocasión del registro domiciliario en su letra a), los aprehendidos fuera del domicilio en su letra b) y el registro ampliado a sistemas informáticos distintos, pero accesibles desde el que está siendo objeto de registro físico, como por ejemplo el acceso a archivos contenidos en la nube, en la letra c) apartado 3º). La resolución judicial habilitante será, por tanto, siempre necesaria (bien sea con carácter previo o a posteriori para los casos de urgencia, que serán objeto de confirmación posterior) y sería preciso valorar el alcance del registro, la naturaleza de los datos a los que se accederá y el grado en el que se ven afectados los derechos del investigado. Todo ello sin olvidar los principios rectos del artículo 588 bis a) que deberán concurrir en su totalidad, siendo estos los de especialidad, idoneidad, excepcionalidad, necesidad y proporcionalidad y sobre los cuales trata la Circular 1/2019 de la Fiscalía General del Estado sobre disposiciones comunes y medidas de aseguramiento de las diligencias de investigación tecnológica en la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

La mera incautación de cualquiera de los dispositivos electrónicos tanto dentro como fuera del domicilio del investigado no legitima el acceso a su contenido, sin perjuicio de que dicho acceso pueda ser autorizado por el juez competente. No existe desde el punto de vista procesal impedimento alguno para que la valoración de la adopción, o no, de este tipo de medidas pueda realizarse en una misma resolución judicial. Así, el instructor dentro de la misma resolución en la que acuerda la entrada y registro puede pronunciarse también sobre el acceso a los dispositivos electrónicos incautados con ocasión de esta, aunque ello deberá de hacerlo a través de una motivación y pronunciamientos expresos referidos al último aspecto [...].

8.- Ahora bien, ese tratamiento unitario, esa homogeneidad, no impide una valoración fundamentada en las circunstancias concurrentes de cada caso.

Ya hemos dicho que, una vez autorizada la entrada, las actuaciones de la inspección pueden consistir en el examen de documentos con transcendencia tributaria, con independencia del soporte en que se materialicen sin que ello deba comportar necesariamente una *intervención de comunicaciones*.

Esta conclusión aparece claramente decantada en la sentencia de la Sección Cuarta de esta Sala 795/2023 de 14 de junio, rca. 6104/2022, ECLI:ES:TS:2023:2643, que expone:

"B) Sobre la inviolabilidad del domicilio.

Ninguna duda hay de que este es uno de los derechos fundamentales de los que pueden ser titulares las personas jurídicas, según reiterada jurisprudencia que no es preciso recordar. Por tanto, tampoco la hay de que [...] S.L. tiene derecho a la inviolabilidad de su domicilio de manera que en él no se puede entrar sin el consentimiento expreso de su representante legal o sin autorización judicial. No se discute que la entrada fue consentida y no consta reserva a la misma.

Ciertamente, ese acceso al domicilio por parte de los funcionarios actuantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sólo tenía por objeto examinar la documentación tributariamente relevante. Ahora bien, a efectos de la garantía del artículo 18.2 de la Constitución, ninguna infracción cabe imputar a la sentencia por no haber advertido lesión de este derecho fundamental ya que no la hubo, tal como destacan el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal. La entrada fue consentida y la Inspección de Tributos se circunscribió a la búsqueda de la documentación relativa a los tributos sin que se haya acreditado que fuera más allá –o se presentaran indicios de ello– y se hiciera con información distinta.

"[...] No se debe olvidar, por otra parte, que la Ley General Tributaria prevé expresamente la entrada de los inspectores al domicilio de los obligados tributarios en su artículo 142.2, para lo que exige que cuenten con el consentimiento del obligado tributario o con autorización judicial conforme al artículo 113. El artículo 172 del Real Decreto 1075/2007 desarrolla las previsiones legales al respecto.

Asimismo, el apartado 1 de ese artículo 142 faculta a la inspección para examinar documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas. Y en estos términos se expresa la autorización administrativa del Delegado Especial, que no sirve para suplir en caso de faltar el consentimiento del titular o la autorización judicial, pero sí muestra la regularidad en ese punto de la actuación administrativa.

Por lo demás, las sentencias invocadas por el escrito de interposición se dictaron respecto de supuestos distintos al presente. Aquí se trata de un solo obligado tributario y se accedió a un solo ordenador – que se encontraba, precisamente, en el domicilio fiscal de la empresa– y de su servidor y, además, medió consentimiento para la entrada y no se objetó la descarga y copia. Así, pues, la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de Murcia ahora discutida no contradice la jurisprudencia alegada ni, como se ha dicho, infringe el artículo 18.2 de la Constitución.



C) Sobre el secreto de las comunicaciones.

Tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal ponen de manifiesto que los hechos constatados no muestran la injerencia en las comunicaciones de la empresa –a cuyo secreto también tiene derecho– sino el acceso por la Inspección de los Tributos a su documentación. En particular, el Ministerio Fiscal insiste en que el artículo 18.3 de la Constitución protege el proceso de comunicación mientras se produce y deja de operar respecto de los documentos en que se plasma una vez terminada, con la única salvedad de los correos electrónicos que no se hubieran abierto.

Ahora bien, no hay constancia de que entre los descargados y copiados figurara alguno o algunos no leídos y, en cambio, sí la hay de que la autorización del Delegado Especial los incluía, al igual que los incluye el artículo 142.1 de la Ley General Tributaria. Tienen razón el Abogado del Estado, el Ministerio Fiscal y la sentencia de instancia: los hechos acreditados indican que no hubo en la actuación inspectora intromisión en las comunicaciones, de modo que no cabe reprochar a esta última la vulneración del derecho fundamental al secreto de las mismas por haber corroborado su conformidad al ordenamiento jurídico. En este punto, es significativo que el representante de la sociedad no hiciera ninguna salvedad o protesta ni advirtiera de que en el ordenador y en su servidor hubiera otra información que no fuera relevante tributariamente

[...]"

9.- Ahora bien, si como ya hemos visto, la mera incautación de un dispositivo o servidor informático -o, como aquí acontece, el volcado de los datos en él contenidos- no autoriza *per se* el acceso a información, tampoco la autorización de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido puede justificarlo de forma automática.

En consecuencia, sin perjuicio de que el acceso a servidores, bases de datos informatizadas, programas, registros, archivos informáticos o correos electrónicos, aún alojados en la "Nube", no sea una intervención de las comunicaciones que precise de una autorización judicial, independiente y específica, a los efectos del art. 18.3 CE, no resulta posible prescindir de una ponderación a los efectos de autorizar el acceso a tales equipos desde la perspectiva de la naturaleza de los datos y de los propios derechos que corresponden a su titular, justificando el alcance del acceso a la información, atendiendo a su necesidad y proporcionalidad.

Tal habilitación judicial no tiene por qué definirse de forma autónoma, a través de una resolución individualizada, sino que puede desplegarse en la misma resolución de autorización de la entrada al domicilio constitucionalmente protegido. De esta manera, resultará posible autorizar dicho acceso a través de la cobertura que proporcione, de forma específica, el auto judicial de entrada en el domicilio.

A partir de estas premisas, cabe concluir que la Administración debe justificar -y el juez de garantías controlar- no únicamente la finalidad, necesidad y proporcionalidad de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, sino también del volcado, incautación o acceso a los datos de los equipos informáticos.

10.- Sin embargo -reiteramos-, no pueden prescindirse de las circunstancias particulares de cada caso que, en definitiva, son las que determinarán la intensidad del control o la propia justificación del razonamiento.

Evidentemente, no es lo mismo autorizar el volcado y acceso a la información contenida en equipos informáticos de un individuo que los de una persona jurídica. Tampoco lo es acceder a tales equipos cuando se encuentran afectos a una actividad empresarial o profesional o cuando no lo están.

De estas circunstancias prescinde la parte recurrente quien, de forma categórica, aventura que "constituye una obviedad que las medidas de investigación tecnológica como las que aquí nos ocupan inciden de forma directa y grave no solo en el derecho a la inviolabilidad del domicilio (en tanto que dichos dispositivos se encuentren o sean accesibles desde aquel), sino también en el derecho a la intimidad (18.1 de la Constitución) y el derecho al secreto de las comunicaciones (artículo 18.3 de la Constitución)."

Y es que CVC España omite que el derecho de intimidad del art. 18.1 CE, no resulta predicable de las personas jurídicas del modo que patrocina, cuando, además, en una autorización de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, instada por la Administración tributaria, el examen de la documentación, cualquiera que sea su soporte, únicamente debe tener por objeto informaciones o datos de trascendencia tributaria, ajenas a la esfera de la intimidad o privacidad.

La sentencia de la Sección Cuarta de esta Sala 795/2023 de 14 de junio, rca. 6104/2022, ECLI:ES:TS:2023:2643, afirmó al respecto que "una persona jurídica no tiene intimidad, que ésta es propia de los individuos, de las personas físicas. Podría, en efecto, afectar a la de socios, empleados de la sociedad o a terceros a los que se hiciera mención de incluir alguno de los documentos descargados y copiados aspectos de su vida íntima, pero, ni cabe razonablemente esperar que esto suceda en la documentación empresarial que [...] conserva en su ordenador, ni se ha aportado el más mínimo indicio de que sucediera.



Y, es verdad, de haber ocurrido accidentalmente, la Administración debería destruir el documento copiado que incluyera datos de esa naturaleza y estaría obligada a guardar reserva al respecto. Ahora bien, en tal hipótesis el derecho afectado no sería el de la empresa y, en todo caso, es menester insistir en que no hay ni siquiera indicios de que hubiera información personal íntima entre la descargada y copiada.

11.- Por otra parte, como ya hemos enfatizado, en el presente caso no se planteó una intervención de las comunicaciones, sino la autorización de entrada en un domicilio constitucionalmente protegido con la consiguiente posibilidad de acceder a la información con trascendencia tributaria contenida, entre otros lugares, en equipos informáticos o repositorios telemáticos de la recurrente.

En cualquier caso, cabe traer a colación la sentencia del Tribunal Constitucional 70/2002, de 3 de abril, "BOE" núm. 99 de 25 de abril de 2002, que consideró que "la protección del derecho al secreto de las comunicaciones alcanza al proceso de comunicación mismo, pero finalizado el proceso en que la comunicación consiste, la protección constitucional de lo recibido se realiza en su caso a través de las normas que tutelan la intimidad u otros derechos".

No cabe afirmar lesión de la garantía del secreto de las comunicaciones que plantea el escrito de interposición, sin incidir en la circunstancia de que se hubieran interceptado comunicaciones en curso o accedido a correos aún no abiertos o leídos, desconociendo, por lo demás, que la referida sentencia (Sección Cuarta) 795/2023 de 14 de junio, rca. 6104/2022, ya proclamó que el acceso a correos electrónicos almacenados en el ordenador de la empresa y en su servidor no lesiona el derecho al secreto de las comunicaciones en el curso de una actuación de inspección que se lleva a cabo en el domicilio constitucionalmente protegido de la empresa, cuando la entrada a dicho lugar haya sido autorizada por su titular (o, como acontece aquí, por decisión judicial).

SEXTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

El acceso a la información contenida en equipos o repositorios informáticos de datos que se encuentren en un domicilio constitucionalmente protegido o sean accesibles desde este, requiere que el auto que autoriza la entrada en dicho domicilio razone de manera específica la justificación del acceso a esa información, con la finalidad de salvaguardar los derechos fundamentales del art 18 de la Constitución que pudieran resultar eventualmente afectados.

A estos efectos, debe ponderarse la necesidad y proporcionalidad del acceso a tales datos, su naturaleza, la afeción a la actividad empresarial o profesional de los equipos o servidores que los contengan, así como los derechos de su titular, según sea una persona física o jurídica.

A la vista de la doctrina proclamada, el recurso de casación ha de ser estimado, por cuanto que la sentencia de apelación no se atiene a la misma al descartar la necesidad de una motivación específica respecto del acceso a repositorios telemáticos de datos o a los equipos informáticos.

Sentado lo anterior, esta Sala asume y da por reproducida la valoración, ponderación y conclusiones del juez de lo contencioso-administrativo y las de los jueces de apelación, atinentes a la motivación, necesidad y proporcionalidad de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de la recurrente.

Por otro lado, en cuanto a la motivación, necesidad y proporcionalidad del acceso, examen y volcado de datos contenidos en sus repositorios o equipos informáticos, cabe constatar que tanto la solicitud de la Administración como la autorización del juez incorporan una serie de razonamientos dirigidos a evidenciarlas.

A estos efectos, no puede despreciarse que, como oportunamente se valoró en el caso enjuiciado por la sentencia de la Sección Cuarta de esta Sala 795/2023 de 14 de junio, rca. 6104/2022, también aquí nos encontramos ante el incumplimiento de sucesivos requerimientos de información (47 requerimientos de obtención de información, dirigidos a terceros, al amparo de lo dispuesto en el artículo 93 de la LGT y el artículo 55 del RGAT, así como de documentación previamente requerida de forma reiterada a CVC ESPAÑA, no atendida por la misma), lo que pone de relieve la solicitud de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y el juez de lo contencioso al autorizar la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido.

Por tanto, compartimos la apreciación de la abogacía del Estado, sobre que el auto recurrido en apelación contiene una cumplida motivación respecto de la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la autorización de entrada y, asimismo, sobre el carácter indispensable del acceso a la información contenida en los servidores y equipos informáticos de la recurrente, para la obtención de información relevante en el procedimiento inspector de su actividad.



No cabe negar que la autorización de la entrada tuvo en cuenta la naturaleza de los datos que se precisaban, esto es, la relevancia tributaria (a los efectos de los conceptos y periodos inspeccionados) de la información que se precisaba, contenida en las bases de datos y los equipos informáticos.

A los efectos de garantizar que la presencia de los funcionarios actuantes en el domicilio constitucionalmente protegido no se extendiera más allá de parámetros razonables de proporcionalidad, el auto del juzgado también estableció la necesidad de respetar, en términos de proporcionalidad, un límite temporal en las actuaciones de la inspección.

De este modo, ante la imposibilidad de discriminar en ese tiempo la información a la que podía acceder la Inspección, el auto ordenó "el volcado total de lo alojado en dispositivos informáticos, realizándose tras el registro, por la Inspección, la discriminación de la información y documentación que se precisa examinar y obtener mediante esta medida."

En consecuencia, el auto difiere el expurgo o discriminación de los datos con trascendencia tributaria referida a los conceptos y ejercicios objeto de inspección -"la información y documentación que se precisa examinar y obtener"- a un momento posterior.

En definitiva, estimamos suficientes los razonamientos contenidos en el auto judicial de entrada, a los efectos de ponderar la necesidad de acceder a la información de los equipos informáticos de la recurrente, sobre la base de dos aspectos que consideramos cruciales.

Por un lado, la recurrente es una persona jurídica sin que la invocación -desprovista de matices- de su derecho a la intimidad, pueda fraguar el cuestionamiento del auto impugnado en apelación, a cuyo efecto nos remitimos a lo anteriormente expuesto.

Por otro lado, el acceso a sus ordenadores y servidores se realizó desde la sede de la empresa, sin que se discuta que tales equipos informáticos y telemáticos se utilizaban con fines profesionales y se encontraban afectos a la propia actividad profesional allí desarrollada. En este punto, nos remitimos de nuevo a nuestra sentencia 1207/2023, de 29 de setiembre, rec. 4542/2021, que contrastaba el supuesto de hecho enjuiciado con el subyacente en la sentencia de la Sección Cuarta, 795/2023 de 14 de junio, rca. 6104/2022, "[...]un ordenador afecto al funcionamiento de una empresa, que se encontró en su domicilio social, a los fines de comprobación inspectora del I. 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.

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 I. 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 [...]"

Importa destacar que el escrito de interposición del recurso de CVC España se refiere al *acceso indiscriminado* a la información y documentación (propia y de terceros), aludiendo de manera abstracta a posibles terceros ajenos a la propia actividad empresarial con trascendencia tributaria, circunstancias que, unidas a la que acabamos de poner de manifiesto -dispositivos y equipos informáticos afectos a la actividad empresarial y profesional de la recurrente- no permiten considerar ni siquiera indiciariamente, que hayan resultado comprometidos los derechos de la recurrente o de terceros.

En cualquier caso, cabe evocar, en clave de proporcionalidad, el razonamiento de la sentencia Sección Cuarta de esta Sala 795/2023 de 14 de junio, rca. 6104/2022, sobre el sentido relativo que presenta la palabra "masivo" o "masiva":

"[...] D) El principio de proporcionalidad.

La argumentación del escrito de interposición pone el énfasis en el exceso que atribuye a la medida en que se produjo la descarga y la copia de correos electrónicos alojados en el ordenador y en su servidor. Así lo indica la forma en que lo explica -acceso "masivo"- y la reiteración con que lo hace. Precisamente, a partir de ese exceso o desproporción construye su argumentación de que hubo lesión del artículo 18.3 por haber ido la Inspección más allá de lo que habría consentido el representante legal de [...] S.L.

Sabemos que el consentimiento dado no contenía reserva alguna, pero igualmente es patente -ya lo hemos dicho- que la entrada de la Inspección de los Tributos en un domicilio solamente tiene por objeto el examen y, en su caso, copia de la información con relevancia tributaria con independencia de cuál sea su soporte. Pues bien, aquí se descargó y copió la que obraba en un ordenador y en su servidor. No se discute que era el ordenador de la empresa, no el de alguno de sus socios o empleados. De ahí que no sea irrazonable la apreciación de la sentencia de instancia sobre la presunción de que contendría únicamente documentación



de la empresa sin carácter personal. Y, de nuevo, es preciso constatar que no ha identificado la recurrente ningún correo de los copiados que tuviera este último carácter, extremo que, de haberse producido, habría sido sencillo mostrar.

De otro lado, el artículo 142.1 de la Ley General Tributaria y el artículo 171.1 del Real Decreto 1065/2007 facultan a la Inspección para el examen de la documentación relevante tributariamente y el apartado 2 de este último precepto así como el artículo 151.3 de la Ley General Tributaria permiten su copia. No se ha cuestionado la constitucionalidad de estas previsiones sino solamente la desproporción con que se habría servido de ellas la actuación inspectora por ser "masiva" la copia, adjetivo que reproduce el auto de admisión y que la sentencia, el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal rechazan.

La palabra "masivo" o "masiva" tiene un sentido relativo pues depende del contexto en que se use. Según el diccionario de la Real Academia Española, en su primera acepción significa "que se aplica en gran cantidad" y en la segunda que pertenece o se refiere "a las masas humanas o hecho por ellas" y pone estos ejemplos: "emigración masiva", "ataque masivo" y "manifestación masiva". Está claro que a los hechos ocurridos no les resulta aplicable la segunda acepción sino la primera y que la gran cantidad se circunscribe, según dice el escrito de interposición, más que a los archivos, aunque también, a la correspondencia electrónica. No obstante, de nuevo es menester recordar que se accedió a un solo ordenador y a su servidor que, ninguna duda hay, es el de la empresa, no cualquier otro, por lo que era presumible que contendría la información requerida. Asimismo, era de esperar que, por los períodos a los que se extendía la inspección y la amplitud con que el artículo 142.1 concibe la documentación a examinar, por fuerza debían ser muy numerosos los archivos y correos relevantes. Se trataba, en fin, de documentación requerida meses antes a la sociedad sin que la aportara. Si a todo ello se suma la falta de reserva o protesta ante la descarga y copia, no parece que se pueda hablar de desproporción.

Hay que añadir en este sentido que la copia efectuada se explica también porque la relevancia tributaria del documento en muchos casos sólo se podrá establecer después de haberlo analizado.

(...) En definitiva, la Inspección de los Tributos se movió dentro del margen que le reconocen la Ley General Tributaria y el Real Decreto 1065/2007 y no se han aportado ni siquiera indicios de que se hiciera con documentación que careciera de relevancia tributaria, circunstancia que, de haberse producido, ninguna dificultad habría tenido la recurrente para ponerla de manifiesto, del mismo modo que tampoco se ha quejado de que se haya usado alguno de los documentos copiados en procedimientos diferentes del que dio lugar a la entrada en su domicilio [...]"

También conviene precisar, que la eventual vulneración de derechos a la intimidad o al secreto de las comunicaciones, como consecuencia del acceso de los funcionarios a algún documento concreto, obtenido durante la entrada, podría dar lugar a que esa prueba se considere nula sin proyectarse sobre la legalidad de la entrada misma.

Pues bien, en la aludida sentencia 1207/2023, de 29 de septiembre, ya nos referimos a si el juez de la autorización puede controlar *a posteriori* la adecuación de la ejecución de la medida, advirtiendo que son dos los aspectos jurídicos a tener en consideración:

"[...] el primero, qué efectos tendría la infracción del deber de dar cuenta del resultado de la entrada (art. 172 RGAT, R.D. 1065/2007); el segundo es si el juez autorizante, vista la dación de cuenta, puede valorar el ajuste de la entrada con lo ordenado en el auto y, en su caso, reclamar información complementaria, incluso anular la entrada, esto es, pronunciarse sobre la licitud o no -lo que daría lugar a un proceso distinto-

[...]

Hay una infracción que consiste en no cumplir en forma la dación de cuenta, no imputable al auto -incluso por haberse adoptado medidas cautelares limitativas de derechos fundamentales antes de contar con la autorización judicial-, pero el control de legalidad de la ejecución material de la entrada o, en este caso, del volcado o copiado de 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."

SÉPTIMO- Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO



Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Sexto.
- 2.- Declarar haber lugar al recurso de casación 7845/2022, interpuesto por la representación procesal de CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES, S.L. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, núm. 249/2022 de 25 de mayo, dictada en el recurso de apelación núm. 2/2022, que se casa y anula.
- 3.- Desestimar el recurso de apelación núm. 2/2022, interpuesto por la representación procesal de CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES, S.L. contra el auto núm. 162/2021, de 15 de octubre, del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo núm. 29 de Madrid, dictado en el procedimiento de autorización de entrada en domicilio núm. 455/2021.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOS