

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090297

### TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 21 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7845/2022

#### SUMARIO:

**Procedimiento de inspección. Facultades. Entrada y registro. Derecho al entorno virtual o el entorno digital propio íntimo y privado.** La sentencia que se recurre en casación desestima la petición que se declaren nulas las pruebas obtenidas en el registro efectuado y, especialmente cualesquiera pruebas obtenidas a través del acceso indiscriminado a la información contenida en los repositorios telemáticos de datos (servidores y 'Nube'), ante la 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 art. 588 sexies a) LECrim. Sobre el nuevo régimen instaurado por la Ley 11/2021 (Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal) el Tribunal Supremo todavía no se ha pronunciado. Además, este recurso evidencia que una autorización de entrada en domicilio o una intervención de las comunicaciones acordada por los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa pueden derivar en la tramitación de un procedimiento penal, y, se pone en evidencia que la regulación del régimen jurídico de las autorizaciones de entrada en domicilio acordadas por la jurisdicción contencioso-administrativa y la jurisdicción penal es muy diferente al no ser aplicable supletoriamente la Ley de Enjuiciamiento Criminal a nuestra jurisdicción. La regulación penal ha fortalecido los derechos procesales a través de una regulación de las autorizaciones de entrada porque incide directamente en los arts. 18 y 24 CE. La cuestión que presenta interés casacional consiste en 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 y por otro lado el Tribunal debe 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 arts. 18.1 y 18.3 CE [Vid., STSJ de Madrid de 25 de mayo de 2022, recurso n.º 2/2022 (NFJ090298) contra la que se plantea el recurso de casación].

#### PRECEPTOS:

Constitución Española, arts. 18 y 24.

Ley orgánica 6/1985 (LOPJ), art. 91.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 113, 142 y 151.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 8.

RD de 14 de septiembre de 1882 (LECrím.), arts. 588 sexies.

#### PONENTE:

*Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA

Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT

Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 21/06/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7845/2022

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 103

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7845/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. Fernando Román García

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 21 de junio de 2023.

## HECHOS

### Primero.

Preparación del recurso de casación.

1. CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES, S.L., representada por el procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, y asistida del letrado don Ángel García Ruíz, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de mayo de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso de apelación núm. 2/2022, interpuesto contra el auto dictado el 15 de octubre 2021, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo 29 de Madrid, que autorizó la entrada y registro en domicilio constitucionalmente protegido de CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES, S.L., Sociedad Unipersonal, solicitada por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para realizar tareas de investigación.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. 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.

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

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

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que "[...] En segundo lugar, en relación con cuestión la relativa a la habilitación judicial específica para que resulte válido el acceso indiscriminado a la información contenida en los dispositivos de almacenamiento masivo de información y en los repositorios telemáticos de datos -habilitación que no contiene el Auto 162/2021-, mi mandante considera que la Sentencia infringe los artículos 18.1 CE (derecho a la intimidad) y 18.3 CE (derecho al secreto de las comunicaciones), en relación con los artículos 18.2 de la CE, 91.2 de la LOPJ, 142 y 113 de la LGT y 172 del RGAT, ya invocados (en tanto que la infracción de aquellos se produce en el marco de una entrada en domicilio constitucionalmente protegido). [Según la doctrina constitucional (por todas, STC 70/2002, de 3 de abril y STC 123/2022, de 20 de mayo): "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 normas que tutelan la intimidad u otros derechos". De igual forma, cualquier intromisión o injerencia en el ámbito de estos derechos constitucionalmente protegidos requiere de una habilitación legal previa y una actuación proporcionada y, en su defecto, de una resolución judicial motivada que la autorice (por todas, STC 37/1989, de 2 de marzo; STC 47/1999, de 5 de abril; STC 184/2003, de 23 de octubre y STC 145/2014, de 22 de septiembre).

Pues bien, la conclusión alcanzada por la Sala de instancia vulnera el derecho fundamental al secreto de las comunicaciones de mi representada y de sus empleados y, con mayor intensidad, el derecho a su intimidad, en tanto la información copiada y descargada de los servidores fue, con carácter general y por lo que se refiere a los mensajes de correo electrónico, información ya leída y archivada por sus destinatarios. Y ello, porque ha validado una grave injerencia en aquellos, sin que el título judicial que podría haber habilitado su sacrificio (el Auto 162/2021) contuviese una específica ponderación de los intereses constitucionales en conflicto o un razonamiento explícito, específico e individualizado de las razones que legitimaban el acceso a la gran cantidad de información contenida en aquellos".

4. Subraya que la norma que entienda vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

6. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que consista en:

"Determinar si, encontrándose en curso un procedimiento inspector en el marco del cual se solicita al órgano judicial competente autorización para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido del contribuyente, el Juez que concede dicha autorización se puede limitar a confiar en la apariencia de legalidad de la solicitud formulada por la AEAT, o si, incluso en ese caso, el órgano judicial está obligado a efectuar una labor precisa de contraste y control material de aquella legalidad.

Determinar si el acceso indiscriminado 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.**

Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de los Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 15 de septiembre de 2022, habiendo comparecido CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES, S.L., representada por el procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, y asistida del letrado don Ángel García Ruíz, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### Primero.

Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la mercantil CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES, S.L., se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina (i) gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) de la LJCA], (ii) que afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

### Segundo.

Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

Al objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, por Orden de Carga en Plan de Inspección de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, el 29 de mayo de 2020, se ordenó el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, concernientes a los siguientes conceptos impositivos y periodos de liquidación:

- Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2015 a 2018.
- Impuesto sobre el valor añadido de abril de 2016 a diciembre de 2018.
- Retenciones de ingresos a cuenta del capital mobiliario de abril de 2016 a diciembre de 2018.
- Retenciones de ingresos a cuenta de los rendimientos de trabajo/ profesional de abril de 2016 a 2018.
- Retenciones a cuenta imposición no residentes de 2016 a 2018.

2º.- Solicitud de autorización de entrada.

El delegado central de grandes contribuyentes presentó escrito fechado el 14 de octubre de 2021 en el que solicitaba autorización de entrada en los siguientes términos:

"[...] 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 imposables 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".

3º.- Entrada en domicilio.

El 15 de octubre de 2021 el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 29 de los de Madrid dictó auto autorizando la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de la entidad mercantil CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES, S.L., Sociedad Unipersonal solicitada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal Tributaria.

El citado auto, además de señalar la fecha para la práctica de la entrada el 18 de octubre de 2021, a partir de las 8:30 horas, otorgó 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".

4º.- Interposición del recurso de apelación.

CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES, S.L., representada por el procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, y asistida del letrado don Ángel García Ruíz interpuso recurso de apelación contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 2/2022 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

El recurrente expuso en el recurso de apelación que la habilitación para el acceso, registro y volcado indiscriminado de los servidores, repositorios telemáticos de datos o "Nube" en los que se almacenaban, desde los dispositivos informáticos, todas las carpetas, archivos, documentos, correos electrónicos, comunicaciones, etc. de la recurrente y de todos sus trabajadores, merecía ser objeto de una especial justificación y de una motivación específica e individualizada, por cuanto aquella no solo involucraba el derecho a la inviolabilidad de su domicilio, sino que también era susceptible de afectar de forma relevante a otros derechos que gozan de protección constitucional, como el derecho a la intimidad ( artículo 18.1 CE) y al secreto de las comunicaciones ( artículo 18.3 CE), también de las personas físicas que alojaron esos archivos, documentos, datos en los servidores o que archivaron correos electrónicos enviados o recibidos en aquellos.

La ratio decidendi de la sentencia de 25 de mayo de 2022 sobre este particular 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."

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

5º.- Liquidaciones vinculadas a delito.

La Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó Liquidación Vinculada a Delito contra la Hacienda Pública número A23-70020452, por el concepto de Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por rendimientos del trabajo y de actividades económicas" periodos 2016/2017/2018. Dicha resolución fue notificada el 31 de marzo de 2023.

La Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó Liquidación Vinculada a Delito contra la Hacienda Pública número A23- 70020461, por el concepto Impuesto sobre Sociedades periodo 2017. Dicha resolución fue notificada 10 de abril de 2023.

### Tercero.

Marco jurídico.

1. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 18 de la Constitución Española, que dispone:

"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."

2. Ese precepto se complementa en el ámbito tributario, en lo relativo a las facultades inspectoras, con lo dispuesto en el artículo 113 LGT, que se intitula "Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios", y, en la redacción dada por la Ley 11/2021, de 9 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."

Añade el artículo 142 de la LGT, relativo a las "Facultades de la inspección de los tributos", en la redacción aplicable *ratione temporis* que:

"1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante

la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

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

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

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

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".

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, bajo la rúbrica "Entrada y reconocimiento de fincas" preceptúa que:

"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 encontraran 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".

3. El artículo 91.2 de la LOPJ señala que: "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".

En igual sentido, el artículo 8.6 LJCA, en la redacción aplicable racione temporis: "Los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán también de las autorizaciones para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos aún con carácter previo a su inicio formal cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición".

En la medida que tales preceptos afecten o inciden sobre derechos fundamentales, su interpretación debería enmarcarse en los artículos 18, 24, 81, 117 y 122 de la CE.

## Cuarto.

Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

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.

1.2 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.

## Quinto.

Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Para apreciar la existencia de interés casacional en el presente recurso debemos iniciar nuestro razonamiento poniendo de manifiesto que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE 10 de julio), ha dado nueva redacción, por lo que aquí interesa, al artículo 8.6 LJCA y a los artículos 113 y 142 LGT.

Así, en la Exposición de Motivos de la Ley se declara expresamente que:

"A la luz de la última doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, se incluyen algunas modificaciones de alcance exclusivamente procedimental en la Ley General Tributaria y en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, que, sin afectar al contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ni a las garantías de control judicial, clarifican el régimen de autorización judicial de entrada en el domicilio del obligado tributario o la obligada tributaria que haya sido solicitada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos".

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal adiciona un párrafo 4 al artículo 8.6 LJCA del siguiente tenor literal: "Los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán también de las autorizaciones para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos aún con carácter previo a su inicio formal cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición".

La promulgación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, -que tiene rango de ley ordinaria-, ha establecido una regulación de las autorizaciones de entrada que incide directamente en los artículos 18 y 24 de la Constitución Española, y que contrasta con la pormenorizada regulación contenida en 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, -que tiene rango de ley orgánica-, y pretende abordar el fortalecimiento de los derechos procesales de conformidad con las exigencias del Derecho de la Unión Europea y la regulación de las medidas de investigación tecnológica en el ámbito de los derechos a la intimidad, al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos personales garantizados por la Constitución.

Sobre el nuevo régimen instaurado por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal el Tribunal Supremo todavía no se ha pronunciado. Además, este recurso evidencia que una autorización de entrada en domicilio o una intervención de las comunicaciones acordada por los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa pueden derivar en la tramitación de un procedimiento penal, y, se pone en evidencia que la regulación del régimen jurídico de las autorizaciones de entrada en domicilio acordadas por la jurisdicción contencioso-administrativa y la jurisdicción penal es muy diferente al no ser aplicable supletoriamente la Ley de Enjuiciamiento Criminal a nuestra jurisdicción. La regulación penal ha fortalecido los derechos procesales a través de una regulación de las autorizaciones de entrada que incide directamente en los artículos 18 y 24 de la Constitución Española.

2. En orden a la admisión de este recurso de casación también debemos indicar que los derechos y libertades reconocidos en la Declaración Universal de Derechos Humanos, la Constitución Española, el Convenio Europeo de Derechos Humanos, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España son aplicables en los entornos digitales o virtuales.

Así, nuestra Constitución consagra la dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás como el fundamento del

orden político y de la paz social. No obstante, esa concisa formulación de la Constitución Española expresa una concepción de la persona y del Estado válida para el momento presente y para el futuro.

La jurisprudencia ha perfilado la naturaleza y características que debe reunir una comunicación para que pueda ser acreedora de la protección dispensada por el texto constitucional. De esta manera, se ha señalado que el secreto de la comunicación es un concepto rigurosamente formal, en el sentido de que "se predica de lo comunicado, sea cual sea su contenido" ( SSTC n.º 114/1984, de 29 de noviembre, 34/1996, de 11 de marzo y 70/2002, de 25 de abril); que forman parte del derecho fundamental determinados datos externos que se producen como consecuencia de una comunicación, como la identidad subjetiva de los interlocutores y el listado de llamadas ( SSTEDH de 2 de agosto de 1984, caso Malone contra Reino Unido y de 3 de abril de 2007, caso Copland contra Reino Unido) o la propia existencia de la comunicación, su momento, duración y destino, tanto en redes públicas como privadas de comunicación y con independencia del medio de transmisión ( SSTC n.º 114/1984, de 29 de noviembre; 123/2002, de 20 de mayo; 230/2007, de 5 de noviembre; 249/2008, de 20 de mayo; 776/2008, de 18 de noviembre; y 688/2009, de 18 de junio); que afecta al derecho fundamental el acceso a los mensajes de texto o SMS aun no leídos ( STC n.º 70/2002, de 3 de abril y STS n.º 1235/2002, de 27 de junio) o a los correos electrónicos enviados y recibidos pero no leídos o en fase de transferencia ( STC n.º 115/2013, de 9 de mayo); o que vulnera el derecho fundamental cualquier interceptación de la comunicación por un tercero ajeno a la misma, sea un sujeto público o privado ( STC n.º 114/1984, de 29 de noviembre) y a través de cualquier medio, mientras el proceso de comunicación está teniendo lugar ( STC n.º 137/2002, de 3 de junio).

La sociedad actual es el fruto de una evolución tecnológica en la que ha surgido un nuevo concepto jurídico indeterminado, el entorno virtual o el entorno digital propio, que comprende una acumulación de datos que conforman un perfil vital del individuo que se confecciona a través del uso de las Tecnologías de la Información y Comunicación ["TIC"], las TIC han permitido una transformación digital que incide en la vida cotidiana de las personas que ahora tienen un entorno virtual que debe ser íntimo y privado, lo que plantea el problema de las posibilidades de investigación de ese entorno por la Inspección de los Tributos.

Los flujos de información generados por los sistemas de comunicación telemática pueden proporcionar unas poderosas herramientas de investigación a los poderes públicos.

El derecho al entorno virtual o el entorno digital propio íntimo y privado va abriéndose paso como derecho humano o derecho constitucional de nueva generación, derecho que demanda una especial protección, protección sobre la Tribunal Supremo no se ha pronunciado todavía en relación con las facultades que el ámbito de la investigación tiene la Inspección de los Tributos. Es tarea del Tribunal Supremo adaptar los criterios hermenéuticos ya establecido para acomodar la interpretación de las normas a la realidad social del tiempo en que se ha de aplicar la Ley ( art. 1.6 y 3.1 CC).

3. Por tanto, esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA], y porque la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 CE).

Al estar concernidos derechos fundamentales, como la inviolabilidad del domicilio o el secreto de las comunicaciones, la seguridad jurídica y uniformidad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 CE), determinan la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca, si nuestro ordenamiento jurídico -en particular, los artículos 91.2 de la LOPJ; 8.6 LJCA; 113 y 142 de la LGT; y 18.2 CE, interpretados bajo el prisma constitucional- habilita al juez contencioso-administrativo a autorizar la intervención de las comunicaciones de los administrados a efectos de investigar actos o hechos con trascendencia tributaria, así como se el auto que autoriza la entrada debe contener un razonamiento explícito, específico e individualizado de las razones que legitiman el acceso a la gran cantidad de información contenida en la nube, de forma que se asegure la salvaguarda de los derechos fundamentales consagrados en los artículos 18.1 y 18.3 de la Constitución.

## Sexto.

Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:

2.1. 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.

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

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

2.4. 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.

#### **Séptimo.**

Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

#### **Octavo.**

Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### **La Sección de Admisión acuerda**

**1º)** Admitir el recurso de casación núm. 7845/2022, preparado por el CVC INVESTMENT ADVISORY SERVICES, S.L., representada por el procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, y asistida del letrado don Ángel García Ruíz, contra la sentencia dictada el 25 de mayo de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso de apelación núm. 2/2022, interpuesto contra el auto dictado el 15 de octubre 2021, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo 29 de Madrid, que autorizó la entrada y registro en domicilio constitucionalmente protegido.

**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.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 de la LJCA).  
Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.