

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090956

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1207/2023, de 29 de septiembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4542/2021

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Facultades. Entrada y registro. Acceso y copia de ordenadores personales. Si aceptamos como premisa, al menos dialéctica, que es posible una autorización judicial para el examen informático, sea de entrada domiciliaria o de otra naturaleza, cabe decir que son aplicables las garantías y exigencias fijadas en la doctrina legal sentada por el Tribunal Supremo en relación con la entrada y registro de domicilios constitucionalmente protegidos [Vid., SSTS de 10 de octubre de 2019, recurso n.º 2818/2017 (NFJ075314), de 1 de octubre de 2020, recurso n.º 2966/2019 (NFJ079139) y de 23 de septiembre de 2021, recurso n.º 2672/2020 (NCJ065711)] en tanto acotan y controlan, como limitaciones, la invasión de un derecho fundamental (necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida). Puede 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. Los requisitos de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida, trasladables de los fijados en nuestra doctrina, han de atender a la naturaleza de los derechos fundamentales afectados por la injerencia estatal: aquí, potencialmente, al menos -porque antes de abrir cada archivo no se conoce su contenido-. Con el mero copiado -masivo- al margen del juez, ya cabe entender violado el derecho fundamental de que se trate en cada caso, en función de la naturaleza de los datos y la afectación efectiva de alguno de estos. El nuevo derecho fundamental al *entorno virtual* como algo distinto y nuevo respecto de los derechos concernidos, permite considerar que la reforma operada en la LECrim de 2015 y la jurisprudencia constitucional y del TS (Sala 2ª) sobre la materia refuerzan la limitación de la intervención en estos derechos fundamentales, en tanto derivados del conocimiento indiscriminado del contenido de dispositivos informáticos que afectan a derechos fundamentales. Así, la doctrina jurisprudencial (penal) distingue dos derechos fundamentales diferentes que podían quedar lesionados: el derecho a la intimidad y el derecho al secreto de las comunicaciones. Con carácter general se entiende que con el registro de dispositivos de almacenamiento de información se afectaba la intimidad del usuario. Nace así una nueva doctrina jurisprudencial que responde a la necesidad de otorgar un tratamiento unitario para conjunto de derechos que convergen cuando se hace uso de un ordenador, *smartphone*, o de modernos sistemas de comunicación telemática y superar así los problemas que pudiera causar un tratamiento diferenciado. De esta forma, desde algunos sectores jurisprudenciales se ha venido configurando un derecho fundamental de última generación denominado derecho al entorno virtual. Este derecho abarca la protección de la amplia diversidad de datos que pueden guardarse en un sistema informático o dispositivo, pues estos son capaces de almacenar y gestionar un gran número de datos, además de potenciar las comunicaciones entre las personas. Por ello, cualquier medida invasiva en los terminales habrá de realizarse con la máxima prudencia, pues los datos obtenidos en un ordenador pueden quizás considerarse irrelevantes aisladamente; sin embargo, si se analizan en conjunto se puede obtener un perfil altamente descriptivo de la personalidad de su titular que afecta a la individualidad de la persona y por ello, ha de resultar digno de protección frente a terceros y a poderes públicos. 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. La Sala establece la siguiente doctrina: Las reglas de competencia y procedimiento que la ley procesal establece para la autorización judicial de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, a fin de llevar a cabo actuaciones de comprobación tributarias, son *prima facie* inidóneas para autorizar el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de los datos contenidos en un ordenador, cuando esa actividad se produce fuera del domicilio del comprobado y puede afectar al contenido de derechos fundamentales. Al 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. Tales exigencias, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la

autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación. En todo caso, el respeto a los derechos fundamentales (con máximo nivel de protección constitucional) prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada. En el caso concreto al que se refiere la sentencia impugnada no se observaron aquellas exigencias, a partir de la constatación de que el acceso íntegro e indiscriminado a los datos de contenido personal en un ordenador de tal índole, acordado antes de toda autorización judicial, vulnera los derechos constitucionales aquí concernidos, como la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal. Dada la naturaleza de la infracción, por la Administración primero y luego por los Tribunales llamados a proteger los derechos de los ciudadanos, la actuación llevada a cabo es nula de pleno derecho, calificación que, fundada en el art. 217.1.a) LGT, deriva inexorablemente de la vulneración del contenido esencial de tales derechos fundamentales [Vid., ATS de 20 de abril de 2022, recurso n.º 4542/2021 (NFJ086036) y STSJ de la Región de Murcia de 13 de abril de 2021, recurso n.º 36/2021 (NFJ083794) que se casa y anula]

PRECEPTOS:

Constitución Española, arts. 4, 18 y 81.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 108, 113, 116, 139, 142, 146 y 217.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 172 y 181.
RD de 14 de septiembre de 1882 (LECrím.), art. 588 sexies.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 29 de septiembre de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 4542/2021, interpuesto por el procurador don Andrés Giménez Campillo, en representación de DON Jose Augusto, contra la sentencia nº 218/2021, de 13 de abril, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso de apelación nº 36/2021, dirigido contra el auto nº 282/2020, de 14 de octubre, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Murcia en la solicitud de entrada en domicilio nº 378/2020.

Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de apelación de 13 de abril de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAR el recurso de apelación interpuesto por D. Jose Augusto, contra Auto nº 282/2020 de fecha 14 de octubre de 2020, dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº. 5 de Murcia en el recurso Entrada en domicilio nº. 378/2020, que se confirma en todos sus extremos. Imponiendo las costas de esta instancia a la parte apelante [...]"

Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador Sr. Giménez Campillo en nombre del Sr. Jose Augusto, presentó escrito de 2 de junio de 2021, de preparación de recurso de casación contra aquélla.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

2.1 El artículo 18, apartados 1 y 3 de la Constitución Española).

2.2 El artículo 146 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

2.3 La jurisprudencia contenida en las sentencias dictadas el 10 de octubre de 2019 (rec. 2818/2017) y el 1 de octubre de 2020 (rec. 2966/2019) por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 15 de junio de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Giménez Campillo, ha comparecido el 15 de julio de 2021, como recurrente y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 14 de julio de 2021, ambos dentro del plazo máximo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 20 de abril de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si la doctrina legal sentada por la 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, es extensible a aquellas otras actuaciones administrativas que, sin constituir un acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.

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

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

2. El procurador Sr. Giménez Campillo, en la indicada representación, dedujo recurso de casación en escrito de 10 de junio de 2022, en el que se solicita del Tribunal Supremo: "[...] dicte sentencia por la que se declare disconforme a Derecho la que es objeto de impugnación, la resolución de la que trae causa y las actuaciones administrativas que la preceden [...]."

Cuarto. Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 26 de julio de 2022, donde afirma:

"[...] Por las razones expuestas en el apartado anterior del presente escrito, nos oponemos a las pretensiones deducidas de contrario y solicitamos de la Sala que, con desestimación del recurso de casación interpuesto, confirme la resolución recurrida por ser ajustada a derecho [...]."

Quinto. Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 18 de abril de 2023, día en que comenzó la deliberación del recurso y se prolongó en sucesivas sesiones hasta el 19 de septiembre último, en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar, desde el punto de vista del interés casacional para formar jurisprudencia, si la doctrina sentada por esta Sección Segunda en relación con las exigencias de la autorización de entrada a domicilios constitucionalmente protegidos, es extensible a aquellas otras actuaciones que, sin constituir entrada en domicilio, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.), que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.

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

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

Segundo. Breve reseña de los hechos relevantes para la decisión del presente recurso de casación.

Según resulta del auto de admisión, son hechos esenciales para determinar las circunstancias del caso los siguientes (que se sintetizan ahora):

"[...] 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. Adopción de medida cautelar de copiado de información

La Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Murcia inició un procedimiento inspector a don Jose Augusto y a otras personas y entidades, respecto de las cuales actuaba como representante, por IRPF, periodos 2014 a 2017, Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2014 a 2017, declaración informativa de bienes en el extranjero de 2015 a 2017, así como Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 a 2017 e IVA, 2015, segundo trimestre, a 2017, cuarto trimestre.

El día 30 de junio de 2020, en el curso de una de las comparecencias de don Jose Augusto a las oficinas de la Inspección -en un procedimiento cuyo inicio fue notificado el 16 de abril de 2018, esto es, bastante avanzado-, los actuarios, considerando que no se había dado respuesta o se había realizado una aportación incompleta de la documentación requerida, solicitaron a don Jose Augusto que permitiera a la Unidad de Auditoría Informática realizar una copia del portátil que portaba y que consultaba de forma frecuente en las visitas a la inspección, para el examen de la información con trascendencia tributaria contenida en el dispositivo.

No consintiendo tal solicitud, los actuarios informaron que se iban a adoptar medidas cautelares al amparo del artículo 146 LGT, consistentes en la copia en un disco duro de la información del equipo portátil con el consiguiente precinto para su posterior apertura tras obtener autorización judicial o, alternativamente, si no permitía la copia, la incautación y precinto del ordenador para su examen una vez obtenida la previa autorización judicial.

La medida cautelar se materializó, finalmente, en la copia de la información contenida en el equipo portátil en un disco duro y su precinto, actuaciones que quedaron documentadas en la correspondiente diligencia.

2º. Alegaciones y ratificación de la medida cautelar.

Evacuado el trámite de alegaciones del artículo 181.5 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, RGAT, el Inspector Regional ratificó, el 13 de julio de 2020, la medida cautelar adoptada, conforme al artículo 146.3 de la LGT.

3º. Solicitud de autorización judicial para el acceso y copia de los datos con trascendencia tributaria.

El 14 de octubre de 2020, casi cinco meses más tarde, la Administración solicitó autorización judicial de acceso y copia de los datos obrantes en el disco duro precintado, resuelta por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 5 de Murcia mediante auto de igual fecha, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor:

"AUTORIZO la solicitud de acceso y copia de los datos con trascendencia tributaria que se encuentren en el disco duro copiado del ordenador portátil de don Jose Augusto en el día y hora señalado para una vez realizadas

las copias de trabajo pueda de nuevo precintarse la copia inicial en presencia del obligado tributario para garantizar su integridad y la preservación de la misma por si fuera necesaria posteriormente en caso de dictámenes periciales, fijando como plazo para la ejecución de tal apertura el período comprendido entre los días cuatro de noviembre de dos mil veinte y los siguientes que fueren estrictamente necesarios para la copia, volcado y discriminación del disco duro intervenido, con citación del interesado, solicitud que ha dado lugar a la incoación de la ED 378/2020".

4º. Recurso de apelación.

Contra el auto, el recurrente interpuso recurso de apelación, nº 36/2021, ante la Sección Segunda de la Sala de lo C-A del Tribunal Superior de Murcia.

La sentencia confirma el auto impugnado, pronunciándose en los siguientes términos:

" PRIMERO.- [...] Llega a la convicción esta Sala de que la medida cautelar que da lugar a la posterior autorización de entrada se toma en un procedimiento inspector ya iniciado. Como señala la Abogacía del Estado, los hechos que dan lugar a la señalada medida son la sexta actuación documentada en el procedimiento inspector. Además, debe señalarse que, efectivamente, se tomaron las medidas necesarias para obtener la autorización de la copia del disco duro a la que, inicialmente, el apelante se opuso, lo cual justifica la procedencia de la medida. Dicha medida se llevó a cabo en su presencia, en fecha determinada y con acceso de la Inspección de Tributos.

La necesidad del acceso al mencionado disco duro deviene evidente por la propia conducta del demandante que, al ser citado por la inspección, llevó consigo un ordenador portátil que consultaba continuamente a los requerimientos de respuesta hechos por la inspección; lo que hacía necesario el acceso al disco duro, a lo que el apelante se negó; y por lo que resultó necesaria la autorización judicial. Aunque están detallados en el auto apelado los motivos por los que la inspección necesitaba la entrada en el disco duro referido, están delimitados también por la propia inspección, y el juez de instancia los tuvo en cuenta. Así, la imposibilidad de información sobre la sociedad Navis por otro medio que no fuera a través del obligado tributario, la dificultad de obtener información de fondos percibidos por el apelante de la sociedad Ansola Madrid Inmobiliaria, S.A., cuyo detalle está también en el auto recurrido, y, en fin, los correos electrónicos sobre cuentas de inversión facilitados por la entidad Morgan Stanley, cuya descripción está también en el auto y constan en las actuaciones.

Acertadamente dice el auto recurrido que el entorno digital constituye un lugar donde se puede desarrollar parte de la intimidad de los ciudadanos, lo cual es para esta Sala una evidencia. Y es original la afirmación que hace el auto de que ese "lugar" digital es asimilable al hogar o domicilio personal, advirtiéndonos la Abogacía del Estado que estamos ante la "garantía de la intimidad informática", lo que constituye la novedad de la necesidad de autorización judicial para la realización de copias de discos duros en orden a la obtención de copias de datos tributarios, insistiendo el AE en que el matiz de la autorización para adaptarse a la cuestión que nos ocupa "es indudable que va a crear jurisprudencia".

Y el dato esencial es la proporcionalidad sobre la cual ya advierte el auto de instancia que la medida tiene el alcance que ya se ha señalado respecto de las eventuales pruebas, y que se adoptó " respetando escrupulosamente" el derecho a la intimidad del apelante "en tanto que ni se ha visualizado (sic) el contenido de lo copiado, ni se hará sin la autorización judicial correspondiente". Y abunda, aún más, el auto de instancia en la necesidad de que la referida autorización judicial garantice un juicio de proporcionalidad entre los derechos y deberes en juego, extremo en el que esta Sala muestra su acuerdo expreso con las consideraciones atinadas del auto al respecto, para lo que es imprescindible discriminar la información que tenga transcendencia tributaria, de manera que no quede vulnerado el art. 18 1 y 3 de la CE .

SEGUNDO.- La resolución recurrida hace cita expresa de los arts. 91.2 de la LOPJ y 8.6 de la LJCA , cuyo texto reproduce para fundamentar su decisión; y se refiere especialmente a los requisitos que debe cumplir una petición de entrada inaudita parte, en este caso acceso y copia de datos con transcendencia tributaria que se encuentren en el disco duro copiado del ordenador del apelante. De manera que, una vez realizadas las copias de trabajo, pueda de nuevo precintarse la copia inicial en presencia del obligado tributario. Además, hace expresa mención de la Jurisprudencia al respecto del TS (S. 3286/2019) señalando que se trata de una excepción constitucional y legal del principio de autotutela administrativa en los términos de la señalada sentencia que el propio auto apelado recoge. Y hace, a continuación, un exacto resumen de los criterios del TC y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la cuestión de la que ahora se trata, a cuya literalidad se remite esta sala.

Y basándose en la cita jurisprudencial, se refiere la resolución recurrida a que tanto la solicitud de la medida cautelar como el auto que la autoriza, deben ofrecer la garantía de que no hay otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, concretando de esta manera el respeto al principio de subsidiariedad que impone la efectiva constatación de lo antedicho. Abunda, en relación con ese fin legítimo de la entrada en el domicilio, en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, también detallada en el auto.

Estima la Sala que el armazón jurídico sobre el que se asienta el auto objeto de esta apelación es claro, exacto y suficiente; y cumple con los requisitos sentados por la jurisprudencia de la que hace extensa cita y amplia reproducción a la cual esta Sala se remite expresamente. Tiene razón la resolución apelada en el extremo de que, entre todos los requisitos expuestos, es especialmente relevante para la resolución de este litigio el de la necesidad de la entrada y registro, concluyendo, como lo hace esta Sala, que fue el único medio apto para obtener la finalidad legítima que la perseguía la Administración, como es la obtención de los datos que estaban allí en el disco duro tantas veces referido, que se juzgan como imprescindibles, que no pudieron obtenerse, por la actitud del apelante, por otro medio menos invasivo y que sirvieron para determinar la existencia del efectivo comportamiento ilícito del apelante en relación con el incumplimiento de las obligaciones tributarias que le incumben.

Estima la Sala, asimismo, que la resolución apelada hizo el triple juicio, ya aludido en esta sentencia, respecto a la observación del triple requisito que ha de producirse para otorgar la autorización de que se trata; es decir la idoneidad de la medida, la necesidad de la misma y la estricta proporcionalidad. Todo ello se advierte en la propia literalidad de la parte dispositiva de la resolución apelada en la que se especifica día y hora señalados, el nuevo precintado de la copia inicial, la presencia del apelante... Cautelas todas que velan también por la aplicación del principio de subsidiariedad ya señalado, tras la adecuada constatación, como ya se ha dicho, de que para obtener la finalidad perseguida no había medidas de carácter menos coercitivo o incisivo. Explica el auto apelado que quedó probado que la medida cautelar (ex art. 146.1 LGT) es proporcional para el acceso a la información perseguida por la Administración tributaria, al no existir otra manera de hacerlo, pues se trataba de actuaciones en paraísos fiscales que no colaboran en el suministro de información necesaria por la negativa del apelante ante la previsibilidad de la información que acerca de su conducta se pudiera obtener; en este sentido se refiere el auto apelado a la "escasa colaboración del contribuyente". Considera el juez de instancia que la medida cautelar adoptada supone una intervención mínima en el ámbito de derechos del contribuyente; y así lo entiende esta Sala.

Debe confirmarse asimismo la apreciación del auto recurrido respecto del plazo, pues se limita al mínimo posible para la necesaria intervención y siempre con citación del interesado.

En virtud de los razonamientos ofrecidos debe ser desestimado el recurso y confirmada en todos sus extremos la resolución apelada".

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

Tercero. *Algunas consideraciones iniciales.*

Antes de abordar las cuestiones de interés casacional por las que nos interroga el auto de admisión, conviene hacer determinadas precisiones iniciales:

1) En primer lugar, no existe en este asunto el expediente administrativo, o no hemos tenido oportunidad de conocerlo. Lo remitido por la Sala de instancia en tal concepto se limita a las resoluciones judiciales -auto de autorización de entrada, recurso de apelación y sentencia-, pero no consta ninguna actuación o documento de la AEAT atinente al procedimiento de inspección en cuyo seno se incautó el ordenador personal: ni constan las diligencias del procedimiento inspector; ni el acta en que se documentó, según se afirma, el acuerdo de la Administración sobre copiado de datos y precinto, como medida cautelar -acto formal que debió ser motivado, plasmado en una resolución y notificado al titular del aparato objeto de la medida, pues constituiría con toda evidencia un acto de trámite susceptible de impugnación-; ni conocemos los términos de la solicitud de entrada al juzgado, que tampoco se nos ha hecho llegar; como no tenemos conocimiento de las actas y liquidaciones con que finalizó la inspección. Sí está, por excepción, el informe en que se efectúa la dación de cuenta al juez -posterior al auto autorizador- sobre el resultado de la apertura y copia de los datos.

Esta ausencia virtualmente total, que no sabemos si obedece a defecto judicial o administrativo -parece que, al menos, lo primero, pues el juzgado ha podido examinar la solicitud- lo que nos priva por completo de la posibilidad de comprobar lo sucedido y juzgar con plenitud de conocimiento el asunto, analizando las interrogantes del auto de admisión, pues esa ausencia de datos esenciales, concretados en documentos cuya existencia solo conocemos por la mención que de ellos se efectúa en otros, forzosamente nos llevaría a suponer, sin posibilidad de crítica o refutación, iuris et de iure, que el juicio de necesidad, adecuación y proporcionalidad se asienta sobre un factum real y correcto, de lo que cabe dudar seriamente. En otras palabras, la falta de constancia de documentos esenciales nos lleva, en cierto modo, a decidir a ciegas.

2) En segundo lugar, como complemento de lo que hemos señalado, sería preciso declarar qué concreto derecho fundamental, entre los varios que podrían quedar en principio afectados, es el aquí concernido. Según la sentencia de instancia, es el de inviolabilidad del domicilio, tomando como opinión que éste abarca lugares como los dispositivos electrónicos que contienen información, prescindiendo del examen sobre la incidencia de otros derechos fundamentales concernidos, como el del secreto de la correspondencia (art. 18.3 CE); el de la intimidad personal y familiar (art. 18, 1 y 4 CE; derecho a la protección de datos de carácter personal; incluso si cabe acoger

la doctrina acuñada en la jurisprudencia penal sobre un nuevo derecho -de carácter fundamental- al entorno virtual que haría innecesario diferenciar cada concreto derecho).

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.).

3) En relación con el mismo punto -qué derecho fundamental se ve comprometido por las medidas cautelares- hay otro problema añadido que no ha sido suficientemente planteado: ni la ley procesal de esta jurisdicción -LJCA- ni la LOPJ fijan normas de competencia y procedimiento en relación con el precinto, incautación, volcado y examen de los datos de un dispositivo de gestión y almacenamiento -aquí, un ordenador portátil- que apodere al juez administrativo para autorizar la medida fuera del ámbito de la autorización de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, incluso en los términos establecidos a partir de la reforma operada por ley 11/2021, inaplicable *ratione temporis*.

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

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

4) Desde la perspectiva normativa, hay otra cuestión susceptible, al menos, de reflexión: si las exigencias materiales y formales que el art. 588 sexies, a), b) y c) de la LECrim., en la redacción dada por la Ley Orgánica 13/2015, de 5 de octubre, de modificación de la expresada ley para el fortalecimiento de las garantías procesales y la regulación de las medidas de investigación tecnológica, impone como reglas limitativas de las potestades de intervención en manos del juez de instrucción en una causa abierta por delito, son también preceptivas para el juez administrativo en defecto de norma aplicable, pues si el registro o captación de datos contenidos en dispositivos electrónicos está sujeto a estrictas garantías y formalidades en favor del investigado penal -cuya posición, por fuerza, ha de ser más aflictiva-, en mayor medida deberían operar, al menos como límite, en el seno de una comprobación meramente administrativa, a fin de no hacer de peor condición al ciudadano en su calidad de comprobado fiscal que al encausado penal.

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

Luego volveremos sobre ellas.

Cuarto. Examen de las cuestiones que ofrece el auto de admisión.

1.- La primera de las preguntas contenidas en el auto de admisión nos interpela sobre esta cuestión: si nuestra jurisprudencia, ya reiterada, sobre las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilio es susceptible de extensión a otras actuaciones administrativas que no afectan en rigor al domicilio protegido, como es el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones -así como otros posibles, como la protección de datos o el secreto profesional, en su caso-, en virtud del contenido o información que se capta, su naturaleza y la finalidad a que sirve.

2.- Si se responde afirmativamente, se nos pregunta si es válida una autorización que establece un plazo para el acceso y copiado de los datos cuyo término final es incierto y se hace depender de la propia actuación administrativa.

3.- Aclarar si el juez administrativo debe efectuar un control a posteriori de la actuación llevada a cabo por la Inspección en ejecución de su autorización, a fin de verificar que se ha ejecutado en sus propios términos, precisando, en su caso, en qué consiste ese control y cómo se debe llevar a efecto.

Sobre la primera pregunta:

a) Partiendo -a efectos dialécticos- de que el art. 8.6 LJCA se extiende a derechos fundamentales distintos al domicilio, hay que examinar (i) si son trasladables al caso los requisitos y exigencias de nuestra doctrina; (ii) si esas exigencias de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de captación de datos informáticos son las mismas, cuando menos, que rigen para autorizar la entrada domiciliaria; y (iii) de responderse afirmativamente, si se han cumplido, efectivamente, tales condiciones en el supuesto que examinamos.

b) En cuanto a (i) si aceptamos como premisa, al menos dialéctica, que es posible una autorización judicial para el examen informático, sea de entrada domiciliaria o de otra naturaleza, cabe decir:

- Son aplicables tales garantías y exigencias en tanto acotan y controlan, como limitaciones, la invasión de un derecho fundamental (necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida). A tal efecto, procede recordar la jurisprudencia establecida en la STS (Sección Segunda) de 10 de octubre de 2019 (nº 2818/2017) -HULLERA VASCO LEONESA, S.A.-:

"[...] 4.4. Tanto en la solicitud de entrada y registro como en el auto autorizador debe figurar-dentro de su contenido mínimo- la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a 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 domiciliar 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. En relación con este imprescindible "fin legítimo" de la entrada en el domicilio y su necesidad, conviene recordar la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (sentencia caso Société Colas Est y otros c. Francia, de 16 de abril de 2002 o sentencia de 30 de septiembre de 2008 , Isaldak c. Turquía), según la cual, aunque los Estados gozan de cierto margen de apreciación para considerar necesaria una intromisión, ha de hacerse una interpretación estricta de las excepciones del artículo 8 del Convenio, y debe quedar establecida convincentemente su necesidad en el caso concreto como verdadera garantía de que la intromisión en este derecho fundamental es imprescindible para alcanzar aquel fin legítimo..."

...4.6. Finalmente debe concurrir y cumplirse el principio de proporcionalidad, en su triple vertiente -idoneidad de la entrada y registro, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto-, ad casum, esto es, específicamente determinada en el supuesto de hecho analizado por el juez competente para otorgar la autorización (sentencias del Tribunal Constitucional núms. 69/1999, de 26 de abril y 188/2013, de 4 de noviembre).

5. De todos los requisitos expuestos, resulta especialmente relevante para la solución del litigio que nos ocupa el de la necesidad de la entrada y registro, esto es, la constatación de que tal actuación es el único medio apto para obtener el fin legítimo perseguido por la Administración que, en el caso de las inspecciones tributarias, habrá de ser la obtención de unos datos imprescindibles -que no pueden conseguirse de otro modo menos invasivo- para determinar la existencia de un comportamiento ilícito del contribuyente o de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben.

En otras palabras, y resumiendo la doctrina constitucional, para otorgar la autorización debe superarse un triple juicio -que debe efectuar el juez competente-: el de idoneidad de la medida (toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora), el de necesidad (esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la

intromisión que se pretende) y el de proporcionalidad en sentido estricto (pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa)".

c) Por otra parte, nuestra sentencia de 1 de octubre de 2020 -recurso de casación nº 2966/2019 (asunto La Montillana)-, parte de la anterior doctrina:

"[...] 6.- Con la exposición de tal jurisprudencia, que ratificamos como fundamento de la que se establece, cabe examinar el asunto concreto que, dadas sus características -podemos anticipar-, permite perfilar con un grado mayor de concreción y detalle aquellos requisitos que ya son jurisprudencia.

Así, basta la mera lectura de las resoluciones judiciales impugnadas ahora en casación, así como de la solicitud que a través de ellas se contesta, para llegar a la conclusión nítida y evidente de que el auto autoriza la entrada sobre la mera base de una fe ciega y acrítica en la veracidad de los indicios aportados por la Administración, sin someterlos a juicio de ponderación y sin examinar, bien o mal, los requisitos que han quedado plasmados (por reiteración de los establecidos en la sentencia de 10 de octubre de 2019)...".

d) Lo reseñado en esta última sentencia vale para los razonamientos de la sentencia ahora recurrida, toda vez que las resoluciones que se impugnan en casación razonan, si bien de un modo apodíctico, basado además, solamente, en la versión ofrecida por la Administración, sobre la justificación de la medida, afirmando que es necesaria, adecuada y proporcional, sin explicar por qué lo es.

Es más, se parte, tanto en el auto judicial de autorización como en la sentencia de apelación del requisito de la necesidad (esto es, que la captación, posesión y utilización de los datos contenidos en un ordenador personal sea el único medio posible para obtener información relevante a efectos tributarios), lo que parece quedar gravemente contradicho por estas circunstancias en contra:

- No constan requerimientos incumplidos del comprobado ni información o documentación ocultada o presentada de modo incompleto o tardío que la Administración haya podido identificar con precisión.

- No se explica en qué habría consistido la escasa colaboración del Sr. Jose Augusto, que llevó consigo el mismo ordenador cuya información y datos se copian y luego se examinan, en seis comparecencias ante la Inspección.

- De haberse incurrido en esa escasa colaboración, sólo abstractamente insinuada, no hay rastro de que se hubiera abierto expediente sancionador por infracción del art. 203 LGT (resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración) para reprimir esa conducta resistente.

- Tampoco consta la apreciación de dilaciones en la sustanciación del procedimiento inspector como consecuencia de la falta de colaboración.

- Se presume por la Inspección y por el Juzgado autorizante y la Sala a quo que la información que se necesita es, precisamente, la que se encuentra alojada en el ordenador personal que portaba consigo el Sr. Jose Augusto, no en otros dispositivos o lugares, lo que dista de haberse justificado mínimamente. Esa inferencia no se menciona. Tampoco se explica que para obtener tal información fuera indispensable el copiado y precinto, adoptados coactivamente.

f) La posibilidad de extender los requisitos jurisprudenciales exigidos para la autorización de entrada en domicilio a supuestos que no constituyen esa entrada -pero que han sido tratados como tales-, unificaría, es cierto, la respuesta casacional en casos semejantes cuando se produjera la captación de datos o intervención de dispositivos en el curso de una entrada en domicilio -caso del auto de 17 de noviembre de 2022, de admisión del recurso nº 6104/2022, turnado a la sección 4ª a título de Derechos fundamentales-.

g) Aun cuando esto solo sería posible mediante reforma legal, con rango de ley orgánica, el indicar en una sentencia que no cabe autorización judicial de ninguna clase para el control de la intromisión administrativa en derechos fundamentales distintos del domicilio privaría por completo de tal posible control judicial a priori, escindiendo más aún el régimen de garantías que se regulan en la LECrim. para la instrucción penal. Sin embargo, la atribución de potestades abstractas, indefinidas o implícitas, fueran administrativas o judiciales, nos hace movernos en el terreno de una indeseable inseguridad jurídica (art. 9.3 CE).

Dicho lo cual, para responder a la primera pregunta (i), cabría concluir:

- * Son exigibles los requisitos que reclama nuestra jurisprudencia sobre el carácter previo de la apertura del procedimiento inspector, que aquí se cumple, pues la medida cautelar se efectuó en el curso de una visita del Sr. Jose Augusto a la inspección, cuya diligencia no figura en autos.

- * Tanto el auto como la sentencia examinan formalmente la observancia por la Administración de los requisitos de necesidad, adecuación y proporcionalidad estricta.

* Sin embargo, tales requisitos se analizan como si lo fueran para permitir una entrada domiciliaria estricta, donde la proporcionalidad juega de un modo distinto, como elemento para decidir si se entra o no, pero son trasladables sin más al problema de la captación o copiado de datos, en que esas exigencias han de cumplirse en un sentido que las resoluciones impugnadas no examinan: si la necesidad, adecuación o proporcionalidad son compatibles con el copiado indiscriminado de todos los datos, incluso personales o íntimos o, en todo caso, debe seleccionarse desde el primer momento la información que se precisa, por su relevancia tributaria, para proseguir la comprobación, sin copiar, precintar -o adoptar medidas cautelares- en relación con la información sin trascendencia tributaria, al margen de la incidencia o no, para cada archivo, en algún derecho fundamental, como la intimidad o privacidad o el secreto de las comunicaciones. Esa selección, obviamente, prohíbe la captación de archivos o datos ajenos a la función comprobadora, máxime si afectan al secreto de las comunicaciones, a la intimidad personal y familiar o a la protección de datos.

* Además, la Sala de apelación, así como el auto de autorización de entrada en domicilio, realizan el triple juicio de ponderación de la solicitud de entrada domiciliaria, que es lo que se pidió, pero partiendo del supuesto no contrastado ni sometido a crítica de la exactitud o veracidad absoluta de los datos suministrados por la Administración, que solo conocemos porque los refleja el auto -ya que no se encuentran en el expediente y, por tanto, no podemos verificar su realidad y autenticidad ni evaluar su aptitud para originar el sacrificio justificado del derecho fundamental instado-.

* Al margen de ello, causa mucha extrañeza el grado de detalle máximo con que la solicitud -es de repetir que conocemos solo por su reflejo en el auto del juez- se manifiesta sobre las posibles infracciones fiscales del Sr. Jose Augusto, minuciosidad que hace pensar, al menos como una posibilidad -al ignorarse cuál es la fuente de ciencia-, que durante el prolongado tiempo en que la Inspección dispuso de una copia del ordenador -más de tres meses desde la comparecencia-, pudo examinar su contenido o, al menos, explicar satisfactoriamente al juez su fuente de conocimiento, pues las medidas cautelares, aprobadas en el auto, se fundan no solo en el valor intrínseco de los archivos, programas o datos que contenía el ordenador sino, además, en toda imposibilidad de acceso a esos datos que, vista la solicitud, ya conocía minuciosamente, de modo prolijo, la propia Administración.

* Además, no sólo se supone la exactitud de la petición de la AEAT para entrar en el ordenador y la de la información contenida en el dispositivo, sino se colige que todo el contenido almacenado guarda hechos de relevancia fiscal; y, también que los datos que se necesitan se encuentran en el portátil que el interesado traía consigo -y no en otro soporte distinto, lo que también se da por supuesto sin valoración crítica alguna por parte de la sentencia y el auto de autorización. Más que una autorización de entrada que valora las circunstancias y las pone, metódicamente, en tela de juicio, estamos en presencia de una suerte de salvoconducto y, en tal sentido, ante un sacrificio desproporcionado e injustificado de derechos fundamentales.

* No hay, como ya hemos anticipado, acta o documento administrativo de autoridad responsable que se haya acompañado para verificarlo y que refleje que el disco que se guardó como copia ha sido precintado, así como en qué consiste tal precinto de un disco duro -si lo es al hardware o a los datos copiados, y cómo se garantiza la imposibilidad material de acceso, antes de dar cuenta al juez (se tardaron 3 meses y medio en solicitar la entrada, tiempo ciertamente insólito).

* Sobre la facilidad de abrir el precinto, consta en el informe de la inspectora de la AEAT, de dación de cuenta del art. 172.4 RGAT:

"[...] A las 10:50 los funcionarios adscritos a la Unidad de Auditoria Informática vuelven a la sala y manifiestan que la copia de trabajo realizada se engancha y no permite su apertura, que lo están intentando y que por si acaso el problema es la copia realizada procedemos en presencia del obligado y con su consentimiento a la apertura de nuevo del precinto de la copia original del disco duro realizada el 30/06/2020 para realizar una segunda copia de trabajo, que se finaliza a las 11:40, volviendo de forma inmediata a precintar la copia original en presencia del obligado tributario y con las mismas garantías que antes".

* Es inexplicable que entre el copiado o volcado de datos -cuya diligencia de documentación nos ha sido escamoteada- y la solicitud de " entrada" pasaran más de tres meses, aun contando con el trámite de medidas cautelares que lo precede. Se trata de una dilación injustificada e inexplicable, máxime si acontece con grave incidencia en derechos fundamentales. Por más que se tratara de una copia.

* El consentimiento para el copiado aceptado por el Sr. Jose Augusto está prestado bajo cierta coacción, pues ante su negativa a facilitar el ordenador que portaba, se le advierte de que le sería incautado, esto es, que el copiado era el mal menor que le esperaba, al que prestó el consentimiento, que se refleja como aceptación forzada en las alegaciones. Si atendemos al régimen estatuido en la LECrim, para esa misma medida en un procedimiento criminal, lógicamente más gravoso, no cabría medida cautelar alguna antes de comunicarla al juez. Además, la medida cautelar suena indefectiblemente a exceso del actuario ante la negativa del interesado, máxime cuando el plazo máximo de la inspección acuciaba porque estaba presto a finalizar.

* No constan, como hemos señalado, en el proceso de instancia, ni la diligencia o acta inspectora que documentase la visita en que se produjo la petición negada de copiado (que se dice acompañada como anexo a la

solicitud, la cual no tenemos), ni tampoco la de medida material de copiado y precinto y su reflejo documental en una diligencia o acta porque, como ya se indicó, no está el expediente administrativo.

* No es de menor importancia el hecho indiscutible de que la inspección, con su proceder, hace de peor condición al comprobado que lleve consigo, para su auxilio, un dispositivo como un ordenador personal -pero podría ser un smartphone u otro- que a quien no lo hiciera, pues es precisamente la conducta de éste la que sirve al funcionario actuante como fuente de conocimiento de una información, revelada al margen de una irrefutable conducta obstructiva, que no consta.

* No hay, que aparezca seriamente, resistencia, excusa u obstrucción del Sr. Jose Augusto ante la inspección, sino la negativa a una medida coercitiva mayor, a lo que tenía pleno derecho, por afectar a su esfera de intimidad personal y al secreto de las comunicaciones -al entorno virtual- por lo que la supuesta falta de colaboración -sobre extremos o preguntas que no se identifican como no respondidas o aclaradas- no puede servir de base a una especie de castigo, que el auto y el TSJ Murcia respaldan. Tampoco se refleja esa escasa colaboración, como con ligereza asevera la sentencia, porque el Sr. Jose Augusto ejerce un derecho, como tampoco incurriría en resistencia o en infracción alguna mediante una decisión de negar el consentimiento de entrada.

* De haberse producido la afirmada, sin indicios de respaldo, falta de colaboración -al margen de negarse a entregar el ordenador, que es cosa distinta- se habría incoado sin duda un procedimiento sancionador al amparo del art. 203 LGT, lo que no ha sucedido.

* Aun admitiendo, en un contexto dialéctico, el consentimiento libre del contribuyente, no consta tampoco que se le hubiera informado sobre el alcance de la obligación, ni su limitación a datos con trascendencia tributaria -no a ningún otro, esté o no amparado por el derecho fundamental-. Menos aún se le informó de su derecho a negarse.

* La reclamación del ordenador y la medida cautelar se adopta en la sexta visita del Sr. Jose Augusto a la Inspección, como reconoce la AEAT -sorprende que no se adoptara desde el principio- ante la inminencia de la terminación del procedimiento, que estaba próximo a agotar su plazo máximo y, según la inspección, en expresión que refleja el escrito de interposición, en la solicitud de autorización (hecho 9º):

"[...]2º) Las dificultades de obtener la información sobre el destino de los fondos percibidos por Don Jose Augusto de la sociedad Ansola Madrid Inmobiliaria, SA, que tienen por beneficiarios a personas cuya titularidad real se desconoce y cuya obtención, en el caso de que existiera convenio con cláusula de intercambio de información, requeriría un plazo superior al que dispone la Inspección para finalizar las actuaciones..." .

* Por otra parte, la imposibilidad de acceder a la colaboración de la autoridad fiscal de destino de los fondos no está perfilada con nitidez, y, en todo caso, descansa en un dato falso: el país en cuestión, que no es Nevis -como indica la Inspección-, sino St. Kitts & Nevis, o San Cristóbal y Nieves, en 2018 fue excluida de la lista de jurisdicciones no cooperativas. En la relación de OM (española) última, a raíz de la Ley 11/2021, no figura, para 2022, como paraíso fiscal.

* No siendo en 2018 ya paraíso fiscal, no consta con fehaciencia absoluta la imposibilidad de obtener información relevante, que no puede surgir solo del hecho de la inexistencia de Convenio bilateral. De esta se prescinde porque se agotaba el tiempo de la inspección.

* No consta que la Administración hubiera intentado por otro medio obtener la información necesitada, pues la elude con apreciaciones sobre paraísos fiscales que no son tales (desde 2018, el ECOFIN la excluyó de la lista) y la falta de convenio no es prueba per se de la no cooperación), lo que el auto y la sentencia aceptan acríticamente; además, se menciona a personas no residentes que lo son de países con los que existe Convenio bilateral (como EE. UU., Colombia, etc.).

* Todo ello a falta de examen de los actos administrativos, diligencias, informes y solicitudes de la Administración, que no se encuentran en el proceso -salvo la diligencia de dación de cuenta-. Es de recordar que en la STS de 23 de septiembre de 2021, casación nº 2672/2020. Asunto CELLOFIX CANARIAS dijimos:

"[...] si en el recurso de apelación interpuesto contra un auto de autorización de entrada en el domicilio, dictado por el juzgado de lo contencioso-administrativo inaudita parte, resulta exigible que se entregue copia del expediente judicial al recurrente dentro del plazo previsto para formular dicho recurso".

D) [...] QUINTO. - Jurisprudencia que se establece... b) En lo relativo a la segunda pregunta, en fase de apelación, con ocasión de la formalización del recurso (art. 85.1 LJCA), el recurrente debe tener en su poder toda la documentación posible, que haya conocido y evaluado el juez competente para la autorización, a fin de poder formular alegaciones y proponer en su caso las pruebas que considere y, en suma, para ejercitar su derecho a la tutela judicial efectiva, a valerse de los medios de prueba y a no padecer indefensión (art. 24 CE).

Por tal ha de entenderse la idea de expediente judicial, sin que la alusión que la ley jurisdiccional contiene, en todas las apelaciones, en el artículo 85.5 que dispone que "...transcurridos los plazos a que se refieren los

apartados 2 y 4 anteriores, el Juzgado elevará los autos y el expediente administrativo, contradiga tal exigencia de pleno y tempestivo conocimiento del expediente judicial".

* La garantía de tutela judicial y su plena efectividad exige que se ponga en poder del Tribunal, cumpliendo la ley procesal, toda la documentación de que se disponga proveniente de la Administración.

* Ello nos lleva a considerar injustificada, a los efectos que nos ocupan, la medida cautelar amparada en el art. 146 LGT, pues al margen del vicio de consentimiento, no se conoce con exactitud el riesgo que se trata de conjurar con la medida: "...para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición...". Se trata de una medida que exige la ley sea motivada, cuya observancia no resulta cumplida, porque no está el acuerdo que la adoptó. Al margen de otras razones sobre la invalidez de la medida cautelar, no se argumenta en modo alguno el riesgo de desaparición, destrucción o alteración de pruebas.

* En particular, habría que concretar ese peligro de desaparición de datos del portátil cuando se ha llevado por sexta vez a la inspección, sin que hasta el 30 de junio de 2020, al borde de los 18 meses ex art. 150.1 LGT, le surgiera a la inspección ese riesgo, en la sexta visita, pues el comprobado solía llevarlo consigo en las comparecencias.

* En cualquier caso, si la medida cautelar es incorrecta, el auto de autorización de entrada pierde totalmente su fundamento y justificación. Cabe añadir, como elemento de ilicitud añadido de la medida cautelar, además de todo lo dicho, que se hace burlando el control judicial sobre el contenido del dispositivo, esto es, no caben medidas cautelares del art. 146 LGT en materia de derechos fundamentales, si aceptamos como límite jurídico estructural el que figura en la LECrim., en relación con el empleo de potestades más vigorosas e invasivas, como las penales frente al investigado penal.

* Además de todo anterior, no se comprende que después de realizarse la copia, el auto permitiera el mantenimiento en poder de la Inspección de esa misma copia, ya inservible. Esto es, que quien guarde la copia a efectos de fe haciencia (sic) sea la Inspección.

Por otra parte, para responder a (ii), cabría indicar:

* El auto afirma: "[...] fijando como plazo para la ejecución de tal apertura el período comprendido entre los días cuatro de noviembre de dos mil veinte y los siguientes que fueren estrictamente necesarios para la copia, volcado y discriminación del disco duro intervenido, con citación del interesado".

Es verdad que el plazo señalado para la ejecución de la entrada es inconcreto y abierto, y se deja en manos de la Administración, pero en esa fórmula, por sí misma, no cabe suponer, es cierto que sin mayores datos, una infracción de la proporcionalidad debida, pues se supedita a los días que sean necesarios, lo que remite a una apreciación de orden técnico, esto es, al tiempo preciso para que, con toda diligencia, se pueda practicar "...el acceso y copia de los datos con transcendencia tributaria que se encuentren en el disco duro copiado del ordenador portátil de don Jose Augusto [...]". Esto es, desconocemos cuántos días serían necesarios, con los medios tecnológicos de los que dispone la AEAT, para cumplir con la autorización de "entrada".

* Ahora bien, la respuesta a la pregunta está vinculada con la que demos a la tercera de las formuladas: si la ejecución del mandato judicial es susceptible de control a posteriori por el juez contencioso-administrativo, en virtud de qué potestades y con qué consecuencias. A tal respecto, la eventual infracción se encontraría más en la tardanza en el cumplimiento de lo autorizado por el auto que en el auto mismo y su carácter abierto.

En cuanto a la tercera pregunta (iii), cabría indicar:

* Sí ha sido objeto de dación de cuenta, pero no consta control a posteriori por el juzgado autorizante del cumplimiento de lo acordado en el auto. Se informó al Juez, pero sólo del resultado del copiado, no del detalle de la labor de separación de lo necesario para comprobar las obligaciones fiscales de lo que no lo fuera. Es de repetir que no hay expediente.

* Además, frente a nuestra doctrina, el auto no fija un límite temporal para la intervención que autoriza, dejando al arbitrio de la Administración el acceso ilimitado a los datos y archivos del ordenador portátil copiado. Peor aún, se consiente que "una vez realizadas las copias de trabajo pueda de nuevo precintarse la copia inicial en presencia del obligado tributario para garantizar su integridad y la preservación de la misma por si fuera necesaria posteriormente en caso de dictámenes periciales". Esto revela que el auto adolece de una fe ciega y acrítica sobre la veracidad de la narración de la Administración, que la sentencia de apelación se limita a bendecir.

* Además, se ignora, a falta de mayores elementos de convicción, para qué habría de necesitar la Administración una copia precintada de los propios datos que ya ha volcado.

* Cabe la duda, no obstante, de si el juez de la autorización puede controlar a posteriori la adecuación en la ejecución de la medida, porque ello supondría, eventualmente, la posibilidad -no explícitamente prevista en la ley- de anular la práctica de la entrada, registro o intervención, si la infracción se produce en la ejecución o desarrollo de lo autorizado.

* Aquí hay dos aspectos jurídicos diferentes del problema: 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-.

Artículo 172. *Entrada y reconocimiento de fincas.*

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...

...3. Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial. El acuerdo de entrada incorporado a la solicitud de autorización judicial corresponderá a las autoridades a que se refiere el apartado anterior.

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.

* 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.

Quinto. *Conclusiones que extrae la Sala de las reflexiones precedentes.*

1) Puede 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.

2) Los requisitos de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida, trasladables de los fijados en nuestra doctrina, han de atender a la naturaleza de los derechos fundamentales afectados por la injerencia estatal: aquí, potencialmente, al menos -porque antes de abrir cada archivo no se conoce su contenido-. Para ello, el deber de proporcionalidad impone separar antes del copiado los datos que tengan trascendencia fiscal de los que no la tengan, pues solo los primeros pueden ser examinados por la Inspección. Es por la afectación, en esos datos con trascendencia tributaria, de derechos fundamentales, por lo que se justifica la necesidad de autorización judicial.

3) No basta con la garantía autoexigida en las medidas cautelares de precinto del disco receptor de la copia, cuando ni se ha adoptado acto alguno de constancia, ni sabemos en qué consiste, a falta de información bastante, el precinto de una copia (si es del disco, de los datos, qué sucede con el almacenamiento en la nube, etc.). Sobre todo, no consta la garantía de que el precinto impida el examen de la documentación antes de que lo autorice el juez.

4) La información suministrada por la Inspección para obtener la autorización del juez debe someterse a contraste o verificación por éste, lo que es imposible cuando aquélla ya ha copiado los datos antes de autorizarse esa captación - o mero conocimiento- de los datos almacenados, por lo que el juez queda completamente maniatado por la previa conducta de la Administración. En otras palabras, con el mero copiado -masivo- al margen del juez, ya cabe entender violado el derecho fundamental de que se trate en cada caso, en función de la naturaleza de los datos y la afectación efectiva de alguno de estos.

5) No cabe concebir como libre un consentimiento exigido por la Inspección como una especie de trágala: como no se consiente en entregar el disco para su copiado, se advierte de la incautación o requisa del aparato, sin posible tercera opción. Pero el copiado, aun con precinto, ya es invasor de los derechos fundamentales, como hemos aseverado.

6) St. Kitts & Nevis no era un paraíso fiscal registrado como tal por la Unión Europea (UE) -ECOFIN-, desde mayo de 2018. En esto yerra la sentencia de apelación, que bien lo pudo haber comprobado sin esfuerzo. No consta, por tanto, la imposibilidad de solicitar y recibir información al respecto, aunque hubiera dudas sobre una eventual falta de cooperación que no se ha intentado.

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

8) El nuevo derecho fundamental al entorno virtual como algo distinto y nuevo respecto de los derechos concernidos, permite considerar que la reforma operada en la LECrim. de 2015 y la jurisprudencia constitucional y del TS (Sala 2ª) sobre la materia refuerzan la limitación de la intervención en estos derechos fundamentales, en tanto derivados del conocimiento indiscriminado del contenido de dispositivos informáticos que afectan a derechos fundamentales.

Actualmente, los dispositivos informáticos permiten almacenar datos personales como pueden ser agendas de contactos, datos de cuentas del banco o fotografías; pero son equipos de carácter multifuncional que también facilitan la comunicación entre las personas. Ello lleva a que en ocasiones sea difícil identificar el derecho fundamental que protege los diferentes datos que se conservan en un sistema de almacenamiento masivo de información o en el ordenador que los contiene. Así, la doctrina jurisprudencial (penal) distingue dos derechos fundamentales diferentes que podían quedar lesionados: el derecho a la intimidad y el derecho al secreto de las comunicaciones. La distinción entre ambos derechos repercutía en el diferente tratamiento otorgado a la hora de registrar los contenidos de los dispositivos de almacenamiento. Se exigía autorización judicial (del Juez de instrucción) en caso de vulneración del art. 18.3 CE -secreto de las comunicaciones-, mientras que para la afeción del derecho a la intimidad no sería necesaria la autorización, siendo legítimas las actuaciones policiales que respetaran principios de proporcionalidad, urgencia y necesidad.

Sobre la base de esta reflexión, la jurisprudencia española consideraba determinadas conductas respetuosas con los derechos fundamentales si concurrían estos presupuestos, aunque no mediase resolución judicial autorizante. La STC 70/2002 de 3 de abril señalaba en su fundamento jurídico décimo que "[...] la regla general es que el ámbito de lo íntimo sigue preservado en el momento de la detención y que solo pueden llevarse a cabo injerencias en el mismo mediante la preceptiva autorización judicial motivada conforme a criterios de proporcionalidad. De no existir esta, los efectos intervenidos que puedan pertenecer al ámbito de lo íntimo han de ponerse a disposición judicial, para que sea el juez quien los examine. Esa regla general se exceptiona en los supuestos en que existan razones de necesidad de intervención policial inmediata, para la prevención y averiguación del delito, el descubrimiento de los delincuentes y la obtención de pruebas incriminatorias. En esos casos estará justificada la intervención policial sin autorización judicial siempre que la misma se realice también desde el respeto al principio de proporcionalidad". Si bien, como continúa la sentencia, la valoración de la urgencia y necesidad se realiza ex ante, pero será susceptible de valoración ex post, implicando la falta de presupuesto habilitante la vulneración del derecho fundamental que tendría efectos en cuanto a la ilicitud de la prueba.

Con carácter general se entendía que con el registro de dispositivos de almacenamiento de información se afectaba la intimidad del usuario.

La STC 114/1984 de 29 de noviembre, que toma como referencia la STEDH Malone contra Reino Unido, prolongó la protección del derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones más allá del proceso comunicativo, de forma que además de vulnerarse este derecho con la interceptación de la comunicación, también se conculcaba si se tiene conciencia de la antijuridicidad de lo comunicado; por ejemplo, con la apertura de correspondencia ajena guardada por el destinatario. También, siguiendo esta línea jurisprudencial pero ahora en relación con la lectura y examen de mensajes almacenados en un teléfono móvil, la STC 51/2010 de 5 de febrero en su F.J.1º consideraba que los datos registrados durante un proceso de comunicación, como propios, permanecen protegidos por el derecho al secreto de las comunicaciones, aunque se tomasen en consideración una vez finalizado el proceso comunicativo.

La solución al problema se encuentra en el nacimiento de una nueva doctrina jurisprudencial que responde a la necesidad de otorgar un tratamiento unitario para conjunto de derechos que convergen cuando se hace uso de un ordenador, smartphone, o de modernos sistemas de comunicación telemática y superar así los problemas que pudiera causar un tratamiento diferenciado. De esta forma, desde algunos sectores jurisprudenciales se ha venido configurando un derecho fundamental de última generación denominado derecho al entorno virtual. Este derecho abarca la protección de la amplia diversidad de datos que pueden guardarse en un sistema informático o dispositivo, pues estos son capaces de almacenar y gestionar un gran número de datos, además de potenciar las comunicaciones entre las personas. Por ello, cualquier medida invasiva en los terminales habrá de realizarse con la máxima prudencia. En la línea de la STC 173/2011, de 7 de noviembre. F.J. 3.º los datos obtenidos en un ordenador

pueden quizás considerarse irrelevantes aisladamente; sin embargo, si se analizan en conjunto se puede obtener un perfil altamente descriptivo de la personalidad de su titular que afecta a la individualidad de la persona y por ello, ha de resultar digno de protección frente a terceros y a poderes públicos.

Tras 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 sera 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 [...].

SEXTO.- Sobre la sentencia de 14 de junio último, dictada por la sección 4ª de esta Sala en el recurso de casación nº 6104/2022 .

1) La mencionada sentencia, dictada en un recurso de casación cuyo objeto era una actuación administrativa de entrada en domicilio en cuyo curso se efectuó un copiado masivo de la información alojada en un ordenador de la empresa y en su servidor, desestima el indicado recurso y considera no vulnerado ninguno de los derechos fundamentales examinados, como eran la inviolabilidad del domicilio, el secreto de las comunicaciones y, como presupuesto común, la infracción de la debida proporcionalidad.

2) La existencia del auto de admisión en dicho asunto, con el contenido que ahora se va a explicitar y la valoración de cierta semejanza entre ambos recursos, nos llevó a interrumpir nuestra deliberación -de lo que no se ha hecho reflejo en autos- a efectos de evitar eventuales contradicciones.

3) Las dos secciones optaron, concordadamente, por la deliberación y fallo de ambos asuntos en sus respectivas secciones; y que la esta Sección Segunda esperara al dictado de la sentencia de la 4ª en su recurso 6104/2022.

4) Es importante, en consecuencia, afirmar que no cabe contradicción con la jurisprudencia que se establece en el asunto referido, pues son varias las circunstancias que hacen que los dos recursos de casación se refieran a hechos que, en parte comunes, contienen elementos de diferenciación muy acusados.

5) En el recurso de referencia, su auto de admisión contiene las preguntas de interés casacional que habían de ser respondidas:

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

"(i) determinar si, en una entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos en un domicilio constitucionalmente protegido, el copiado masivo de los archivos y correos electrónicos alojados en el servidor y en

el disco duro del ordenador del obligado tributario, sin discriminación de aquellos que tienen interés a los efectos de la comprobación e investigación desarrollada, sin autorización judicial ni consentimiento para ello, vulnera los derechos fundamentales al secreto de comunicaciones (artículo 18.3 CE) y/o a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18.2 CE); y

(ii) determinar si el principio de proporcionalidad (artículo 3.2 LGT) justifica y ampara el copiado masivo de los archivos contenidos en el servidor y en el disco duro del ordenador del obligado tributario, en relación con las facultades de la Inspección en el examen de documentación previstas en la normativa (artículos 142.1 y 151.3 LGT y artículo 171 RGAT).

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, el artículo 18.2 y 3 de la Constitución en relación con los artículos 3.2 , 142.1 y 151.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y con el artículo 171 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".

6) La sentencia de la Sección 4ª resalta las diferencias de los asuntos:

"[...] En sus razonamientos jurídicos, el auto de 17 de noviembre de 2022 justifica la apreciación del interés casacional objetivo para la jurisprudencia en que, en este caso, concurren matices diferenciales respecto de la controversia suscitada en otros recursos de casación relacionados con el consentimiento para la entrada en el domicilio fiscal -se refiere a los que llevan los números 1566/2021 y 4542/2021- ya que la sentencia que es objeto de nuestro enjuiciamiento:

"(...) niega la vulneración de los derechos a la inviolabilidad del domicilio y secreto de las comunicaciones al haberse prestado por el legal representante de la mercantil el consentimiento para la entrada, incluyendo dicho consentimiento el acceso a los correos electrónicos y sin que su copiado masivo sin discriminación previa de su carácter privado o de su transcendencia tributaria implique aquella vulneración".

Y continúa la sentencia de 14 de junio pasado de este modo:

" [...] CUARTO.- El juicio de la Sala. La desestimación del recurso de casación

Según vamos a explicar a continuación, el recurso de casación ha de ser desestimado porque la sentencia contra la que se dirige no incurre en las infracciones que le atribuye el escrito de interposición.

A) Sobre los hechos relevantes.

A la vista de cuanto dice la sentencia y de cuanto obra en el expediente y en las actuaciones procesales conviene, en primer lugar, dejar constancia de los siguientes extremos que resultan de ellos: (i) la actuación inspectora controvertida se inscribe en un procedimiento administrativo con un objeto determinado y concreto: la satisfacción del Impuesto de Sociedades correspondiente a los ejercicios que van del 2016 al 2018 y del Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos IT2014 a IT2018; (ii) tiene lugar después de que la recurrente no hubiera atendido durante varios meses los requerimientos que se le hicieron para que aportara la documentación necesaria; (iii) el representante legal de la sociedad consintió sin reservas la entrada en sus dependencias de los funcionarios actuantes; (iv) tampoco objetó la descarga y copia de la documentación; (v) esa descarga y copia se limitó a un ordenador y a su servidor; (vi) no consta que en la documentación descargada y copiada hubiera alguna de carácter personal o en cualquier modo protegida [...]"

Esas decisivas diferencias pueden, pues, sintetizarse de este modo:

1) En el recurso enjuiciado por la Sección Cuarta se impugnaba " la actuación inspectora de la AEAT que tuvo lugar en su domicilio fiscal -de la recurrente- el 9 de diciembre de 2021, consistente en la entrada y registro de sus instalaciones al objeto de examinar documentos con transcendencia tributaria" .

En el que ahora nos corresponde decidir, se recurre el auto de autorización de entrada, respaldado en apelación, aunque la captación y copiado masivo de datos de un ordenador portátil se hizo en la sede de la Inspección. Se afirma que este ordenador es un lugar que puede considerarse domicilio.

2) En el asunto de la sección 4ª, la razón motivadora de la intervención fue la desatención a requerimientos de información, y tiene lugar después de que no se hubieran atendido durante ocho meses los requerimientos para que aportara la documentación necesaria, que constan efectuados y no respondidos.

En este asunto, se imputa escasa colaboración, lo que no deja de ser una afirmación carente de respaldo, ante su falta de concreción. La no cooperación del pretendido paraíso fiscal, sin haberse intentado, desconoce que St. Kitts & Nevis no es tal, desde 2018 al menos.

3) El representante legal de la sociedad, en aquel asunto decidido por la Sección 4ª, consintió sin reservas la entrada en sus dependencias de los funcionarios actuantes. Los términos del consentimiento que se le pidió y que aceptó el representante, según la diligencia n.º 1, apartado quinto, fueron estos:

"X (X marcada) -Si el/la compareciente es el representante legal de la entidad, la Inspección solicita su consentimiento para la entrada a todas las instalaciones de las incluido cualquier espacio delimitado físicamente donde se lleve la habitual dirección y administración de la sociedad o que sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o su establecimiento y que tengan la consideración de domicilio constitucionalmente protegido. Y ello sin limitación de tiempo, lugar, forma, ni de ningún tipo, al objeto de que se realicen las actuaciones inspectoras conforme a las facultades establecidas en los artículos 142 y 146 de la Ley 58/2003 General Tributaria .

X (X marcada) Siendo el representante legal de la entidad, otorga su consentimiento para la entrada en todas las instalaciones de la obligada tributaria en los términos descritos".

De la diligencia n.º 2, apartado cuarto, resulta que se solicitó la aportación de esta documentación:

"-archivadores correspondientes a partes de trabajo realizados por el personal de la empresa correspondientes a los años en comprobación enumerados a continuación:

2016 dos archivadores de fechas marzo, abril y mayo.

2017 cinco archivadores de fechas enero, febrero, mayo, junio, octubre y diciembre. 2018 cinco archivadores de fechas marzo, abril, junio, julio, octubre, noviembre y diciembre.

- Libreta de caja con anotaciones desde 05/09/2016 al 22/06/2021.
- archivador de contratos de mantenimiento.
- archivador facturas desaladoras".

Y en esa misma diligencia, apartado sexto, consta respecto de los ficheros informáticos:

"Se entrega como anexo informe emitido por la Unidad de Auditoría informática (obra también en el expediente) relativo a la copia de ficheros informáticos con trascendencia tributaria. De dichos ficheros se ha generado la correspondencia huella digital para garantizar la integridad de los mismos".

Y que:

"...el compareciente presta su conformidad con los hechos y circunstancias que se hacen constar en esta diligencia".

En nuestro recurso, por el contrario, no hubo consentimiento, en modo alguno, no ya a la entrada -que no era el caso- sino a la entrega o precinto del ordenador. Es la negativa a entregarlo lo que indujo la adopción de la medida cautelar de copiado de todo el contenido almacenado en el ordenador.

4) Hay una diferencia, además, entre ambos recursos, que es sustancial: en el asunto decidido por la Sección 4ª, la descarga y copia se limitó a un ordenador y a su servidor. De ahí obtiene la Sala de instancia y, la de casación, el TS, que 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.

5) Aunque el derecho fundamental al secreto de las comunicaciones -correos electrónicos- (art. 18.3 CE) se garantiza frente a la captación no avalada judicialmente, al margen del contenido, no cabe olvidar el carácter amplísimo del consentimiento prestado al efecto en el asunto de la Sección Cuarta, ya fallado.

En cambio, en éste, el copiado afectó indiscriminadamente al total contenido de un ordenador personal del comprobado, que no consintió, por lo que toda medida, incluso el precinto, debería ser objeto de autorización judicial.

6) Según la sentencia de la Sección 4ª, en el asunto ya fallado "...no consta que en la documentación descargada y copiada hubiera alguna de carácter personal o en cualquier modo protegida".

En nuestro asunto, se copia y precinta un ordenador personal, tras su examen y consulta por el recurrente en el curso de la inspección -no es hasta la sexta diligencia cuando la Inspección, pretextando resistencia, pide el contenido del dispositivo que se consulta. Ese carácter personal debe llevar a la presunción de que contiene datos protegidos o de carácter personal (art. 18.3 LGT), esto es, intimidad, secreto de las comunicaciones y protección de datos. En otras palabras, es la Administración la que debe rendir cuenta detallada de la información captada, con individualizada reseña de la que estima trascendente a efectos tributarios y la que supone una injerencia en alguno de los derechos fundamentales -como el secreto de las comunicaciones, la intimidad personal y familiar o la protección de datos-.

7) En el recurso nº 6104/2022, de la Sección Cuarta, se denuncia la infracción de derechos fundamentales de terceros (socios, trabajadores, clientes, proveedores), mientras que, en este asunto 4542/2021, los derechos que se dicen vulnerados pertenecen solo al afectado por la medida cautelar.

8) El derecho a la intimidad personal (art. 18.1 CE), también invocado, no afecta a las personas jurídicas, según reiterada doctrina constitucional, solo a las personas físicas, como el Sr. Jose Augusto.

Sexto. Jurisprudencia que se establece.

De lo anteriormente expresado se infiere la necesidad de establecer la siguiente doctrina:

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

2) Al 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.

3) Tales exigencias, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación. En todo caso, el respeto a los derechos fundamentales (con máximo nivel de protección constitucional) prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada.

Establecida esta doctrina, es claro que, a tenor de lo expuesto, el auto y la sentencia objeto de enjuiciamiento casacional no han observado aquellas exigencias, a partir de la constatación de que el acceso íntegro e indiscriminado a los datos de contenido personal en un ordenador de tal índole, acordado antes de toda autorización judicial, vulnera los derechos constitucionales aquí concernidos, como la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal.

Dada la naturaleza de la infracción, por la Administración primero y luego por los Tribunales llamados a proteger los derechos de los ciudadanos, la actuación llevada a cabo es nula de pleno derecho, calificación que, fundada en el art. 217.1.a) LGT, deriva inexorablemente de la vulneración del contenido esencial de tales derechos fundamentales, como reiteradamente ha calificado este Tribunal Supremo en varias de sus secciones sentenciadoras.

Séptimo. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por DON Jose Augusto contra la sentencia nº 218/2021, de 13 de abril, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso de apelación nº 36/2021, promovido contra el auto, resoluciones ambas que se casan y anulan, por ser contrarias a la protección de derechos fundamentales.

3º) Estimar el recurso de apelación nº 76/2019, entablado por la expresada recurrente contra el nº 282/2020 de 14 de octubre, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Murcia en la solicitud de entrada en domicilio nº 378/2020, con nulidad de la entrada domiciliaria acordada en él -aunque no estuviera afectado el derecho a la inviolabilidad del domicilio-, por vulnerar el art. 18 de la Constitución, apartados 1, 2 y 4.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

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.