Roj: **STS 2643/2023** - **ECLI:ES:TS:2023:2643**

Id Cendoj: **28079130042023100361**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **4**
Fecha: **14/06/2023**
Nº de Recurso: **6104/2022**
Nº de Resolución: **795/2023**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ MU 1113/2022,**
ATS 15827/2022,
STS 2643/2023

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 795/2023

Fecha de sentencia: 14/06/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6104/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/06/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva

Procedencia: T.S.J.MURCIA SALA CON/AD

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

Transcrito por: MTP

Nota:

R. CASACION núm.: 6104/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 795/2023

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D.ª Celsa Pico Lorenzo

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. José Luis Requero Ibáñez

En Madrid, a 14 de junio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 6104/2022, interpuesto, por el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales, por la mercantil Frío, Calor y Electricidad, S.L., representada por la procuradora doña Rocío Bernal Barnuevo y asistida por el letrado don Francisco de Asís García Sarabia, contra la sentencia n.º 279/2022, de 24 de mayo, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, recaída en el recurso n.º 1/2022 en relación con las actuaciones inspectoras llevadas a cabo con ocasión de la entrada y registro en el domicilio social y fiscal de la recurrente el 9 de diciembre de 2021.

Se ha personado, como parte recurrida, la Administración, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha intervenido el Ministerio Fiscal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso de casación n.º 6104/2022, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia por el procedimiento de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales, el 24 de mayo de 2022 se dictó la sentencia n.º 279/2022, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso administrativo tramitado por las normas del procedimiento especial de protección de derechos fundamentales con el n.º 1/2022, interpuesto por mercantil Frio Calor y Electricidad, S.L. contra la actuación inspectora de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Murcia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que tuvo lugar en su domicilio fiscal el 9 de diciembre de 2021, consistente en la entrada y registro de sus instalaciones al objeto de examinar documentos con trascendencia tributaria y sin costas".

SEGUNDO.- Notificada a las partes, la mercantil Frío, Calor y Electricidad, S.L. preparó recurso de casación contra la referida sentencia, que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia tuvo por preparado por auto de 18 de julio de 2022, ordenando el emplazamiento a las partes y la remisión de las actuaciones a esta Sala del Tribunal Supremo.

TERCERO.- Recibidas, por diligencia de ordenación de 4 de octubre de 2022 se tuvo por personados, de una parte, a la procuradora doña Rocío Bernal Barnuevo, en representación de Frío, Calor y Electricidad, S.L., como parte recurrente, y, de otra, al Abogado del Estado, en representación de la Administración, como recurrida.

CUARTO.- Sometida a la deliberación de la Sala la resolución sobre su admisibilidad o inadmisibilidad, por auto de 17 de noviembre 2022 la Sección Primera acordó:

" **1º)** Admitir el recurso de casación RCA 6104/2022, preparado por la representación procesal de Frío, Calor y Electricidad, S.L. contra la sentencia nº 279/2022, de 24 de mayo, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en el recurso contencioso-administrativo nº 1/2022 (procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales).

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).

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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.

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

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

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

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

Así lo acuerdan y firman".

QUINTO.- Por diligencia de ordenación de 24 de noviembre de 2022 se dispuso la remisión de las actuaciones a esta Sección Cuarta, para su tramitación y decisión, y se confirió a la parte recurrente el plazo de treinta días para presentar la interposición del recurso.

SEXTO.- Recibidas, por escrito de 24 de enero de 2023 la procuradora Sra. Bernal Barnuevo, en representación de la mercantil Frío, Calor y Electricidad, S.L, interpuso el recurso anunciado en el que precisó las normas del ordenamiento jurídico y la jurisprudencia infringidas, señaló las pretensiones deducidas y la jurisprudencia a fijar y pidió a la Sala que,

"[...] dicte sentencia por la que, estimando el presente recurso, case la sentencia impugnada y, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la demanda deducida en el recurso contencioso-administrativo, declare la nulidad de pleno Derecho de las actuaciones de entrada y registro objeto de inicial impugnación y, con ello, del acuerdo de liquidación que culminó el procedimiento de inspección tributaria en cuyo seno aquellas se llevaron a cabo".

SÉPTIMO.- El Fiscal, con fundamento en todas las consideraciones expresadas en su escrito de 22 de marzo de 2023, solicitó a la Sala que

"proceda a dictar sentencia por la que se lleve a cabo la DESESTIMACIÓN del recurso interpuesto por la representación procesal de FRÍO, CALOR Y ELECTRICIDAD S.L., contra la Sentencia de 24 de mayo de 2022 y dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM, en el Procedimiento Especial de Protección de Derechos Fundamentales Nº 1/2022; fijando la jurisprudencia que resulte de los términos de este escrito y con arreglo a dicha doctrina se confirme la Sentencia recurrida en todos los pronunciamientos de su fallo, acordando, en cuanto a las costas del recurso de casación, que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad".

Por su parte, el Abogado del Estado, en virtud de lo expuesto en su escrito de oposición presentado el 27 siguiente, pidió a la Sala que, previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación tercera de su escrito, dicte sentencia por la que desestime el recurso confirmando la sentencia recurrida.

OCTAVO.- De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, atendiendo a la índole del asunto, no se consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando el recurso concluso y pendiente de señalamiento.

NOVENO.- Mediante providencia de 4 de mayo de 2023 se señaló para la votación y fallo el 13 de junio siguiente y se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. don Pablo Lucas Murillo de la Cueva.

DÉCIMO.- En la fecha acordada, 13 de junio de 2023, han tenido lugar la deliberación y fallo del presente procedimiento.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Los términos del litigio y la sentencia de instancia.*

La sociedad Frío, Calor y Electricidad, S.L. impugnó por el procedimiento de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia la actuación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Murcia de la

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Agencia Estatal de Administración Tributaria efectuada el 9 de diciembre de 2021, a las 10:05 horas, en su domicilio fiscal, sito en la ciudad de Lorca.

La inspección se produjo en el seno del procedimiento n.º C0000964576-0001-002CXHJ5 relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2016 a 2018 y al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos IT2014 a IT2018, y en virtud de la autorización del Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Los inspectores, acompañados de miembros del Servicio de Auditoría Informática de la propia Agencia Estatal, recabaron el consentimiento del representante legal de la sociedad para acceder a las dependencias y éste la concedió.

Los términos del consentimiento que se le pidió y que aceptó el representante legal 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 desaladora".

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".

La recurrente entendió que la actuación descrita supuso la vulneración de su derecho al secreto de las comunicaciones e indirectamente del derecho a la inviolabilidad del domicilio y, así como del derecho a la intimidad de sus empleados. Sostuvo, al respecto, que el consentimiento dado por su representante se limitó al acceso a la documentación con trascendencia tributaria relativa a los impuestos indicados y no a que por parte de la Inspección se accediera a la totalidad de la documentación obrante en el ordenador, pues debió quedar fuera la correspondencia electrónica, ya que podía afectar a secretos comerciales, relaciones comerciales y laborales e, incluso, a su derecho de defensa al incluir copia de correos intercambiados con los abogados de la compañía.

Es decir, afirmaba, hubo exceso respecto de lo previsto en el artículo 142 de la Ley General Tributaria pues, si bien el artículo 171.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, faculta el examen y análisis en pantalla de cualquier dato o archivo informático, el principio de proporcionalidad impedía la copia completa y exigía que solamente se volcara la información pertinente en vez de que se hiciera de manera indiscriminada.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, objeto de este recurso de casación, desestimó las pretensiones de la recurrente. Al razonar su fallo señaló que

la actuación de la Inspección de los Tributos contó con la cobertura de los artículos 18.2 de la Constitución y 113 de la Ley General Tributaria, pues la entrada fue consentida, y, además, del artículo 142.2 de este texto legal así como del artículo 17.2 del Real Decreto 1065/2007. Asimismo, del artículo 151.3 de la propia Ley General Tributaria, que faculta a la Inspección para analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los libros y documentos a que se refiere el artículo 142.1, extremo también previsto en el artículo 171.1 del Real Decreto mencionado.

Desde estos presupuestos normativos, rechaza que se infringieran los derechos fundamentales invocados con estas razones:

"Es cierto que, en este caso, aquel volcado de correos electrónicos que figuran en los archivos informáticos se realizó por la inspección de los tributos, sin una precisa discriminación a priori de aquella que tiene interés a los efectos de la investigación desarrollada de aquella otra que tiene carácter privado, sin tenerlo desde la perspectiva de la actuación inspectora.

Sin embargo, para que pueda sostenerse que una hipotética intervención de documentación personal en aquella diligencia de registro que se llevó a cabo pudiera vulnerar el derecho fundamental a la intimidad de los socios u otros trabajadores de la empresa debe estarse al principio de proporcionalidad.

No debe perderse de vista que inicialmente podría presumirse que cualquier documentación contable y correspondencia que figura en los equipos informáticos de una empresa tendría relevancia a los efectos de la actuación de la inspección que estaba llevando a cabo la cual tenía por objeto tanto el IVA como el Impuesto de Sociedades, dada la ubicación de aquellos en la sede de la empresa, la cual venía referida a unos ejercicios concretos, pero sin limitación, en cuanto a transacciones que pudieran tener reflejo en estos".

Tampoco advierte la sentencia un volcado masivo de archivos pues, dice, se descargaron y copiaron los consignados en la autorización del Delegado Especial, la cual mencionaba los documentos, libros, la contabilidad principal y auxiliar y los ficheros, facturas, justificantes y la correspondencia con relevancia tributaria, así como los correos electrónicos. Resalta, además, que se generó una huella digital de la documentación copiada para garantizar su integridad y vuelve a excluir que se infringiera el principio de proporcionalidad para acabar diciendo lo siguiente:

"De este modo, ciertamente se extrajo la totalidad de los correos pero, de existir entre aquellos que es donde se centra la crítica de la recurrente otros que tuvieran carácter estrictamente personal, ya de los socios de la empresa o de alguno de los trabajadores, extremo este que no se ha acreditado, debe entenderse como accidental y fácilmente corregible, toda vez que lo que se obtuvo es copia y estos podrían, anularse.

La consecuencia será entender que no se ha vulnerado la inviolabilidad del domicilio y del secreto de comunicaciones al haber prestado el consentimiento previo el legal representante de la mercantil para que realizara aquel registro y copia de la referida documentación, incluyendo los correos, sin que aquel volcado inicial de la totalidad de los mismos, sin hacer distinción de los que pudieran tener carácter privado implique que se estuviera vulnerando los secretos de la empresa o los de cualquier trabajador de esta".

SEGUNDO.- *La cuestión en que el auto de admisión aprecia interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.*

Según se ha visto en los antecedentes, el auto de la Sección Primera que ha admitido a trámite este recurso, ha apreciado interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia 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)".

Los preceptos que nos pide el auto de admisión que interpretemos a fin de responder a las cuestiones anteriores son el artículo 18.2 y 3 de la Constitución, los artículos 3.2, 142.1 y 151.3 de la Ley General Tributaria y el artículo 171 del Real Decreto 1065/2007.

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".

Por ello, entiende la Sección Primera que resulta conveniente "un pronunciamiento de esta Sala que ofrezca respuesta a las preguntas antes recogidas.

TERCERO.- *Las alegaciones de las partes.*

A) El escrito de interposición de Frío, Calor y Electricidad, S.L.

Tras resumir los antecedentes del pleito, la sentencia y el auto de admisión, sostiene que aquella infringe el artículo 18.2 y 3 de la Constitución en relación con los artículos 142.1 y 151.3 de la Ley General Tributaria. Esa vulneración se debe a que, pese a reconocer que se volcó y copió la totalidad de la correspondencia electrónica sin discriminar la de interés tributario y admitir la incautación de correos de carácter personal, rechaza la lesión de los derechos fundamentales invocados.

Para el escrito de interposición, la sentencia de instancia desconoce la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la inviolabilidad del domicilio y el secreto de las comunicaciones. Sobre la primera se refiere a las sentencias n.º 69/1999 y n.º 54/2015 e insiste en que el consentimiento del representante legal de la sociedad se limitó a las actuaciones inspectoras conforme a los artículos 142 y 146 de la Ley General Tributaria, por tanto solamente al acceso a la documentación indicada en su artículo 142.1. Al exceder la actuación inspectora de esos límites, se infringió el derecho fundamental. Resalta que ese proceder sobrepasó, incluso, la autorización del Delegado Especial pues excluía la documentación sin trascendencia tributaria.

Invoca, además, la sentencia de esta Sala de 16 de junio de 2015 (casación 5963/2011), que vio infracción del derecho a la inviolabilidad del domicilio por haber incautado la Administración Tributaria documentos no relacionados con el objeto de las órdenes de investigación y aquí la Inspección "efectuó un copiado de todos los correos electrónicos contenidos en el servidor y disco duro del ordenador, lo cual conllevaba, sin esfuerzo intelectual y/o lógico-deductivo alguno, el acopio de documentación y correspondencia sin trascendencia tributaria". Se trata de un proceder administrativo carente de la mínima diligencia debida.

Y sobre el derecho al secreto de las comunicaciones menciona las sentencias del Tribunal Constitucional n.º 34/1996, n.º 114/1984, n.º 281/2006, n.º 170/2013 y n.º 30/2022 y dice que esta última analiza una casuística idéntica a la que se da aquí y recoge la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, para concluir que:

"resulta evidente que la Inspección, al haber efectuado un copiado masivo de todos los correos electrónicos contenidos en el ordenador, accedió al contenido de correspondencia sin trascendencia tributaria fuera del objeto y alcance de las actuaciones inspectoras para la cual, ni se había otorgado consentimiento expreso, ni se había recabado autorización judicial, ni, de hecho, tenía facultad legal alguna para pedirla y analizarla".

Por último, sostiene el escrito de interposición que la vulneración de los apartados 2 y 3 del artículo 18 de la Constitución por la sentencia de instancia se pone de manifiesto a la vista del principio de proporcionalidad afirmado por el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria. Invoca en este punto las sentencias del Tribunal Constitucional n.º 22/1984, n.º 50/1995 y n.º 11/2016 para recordar que las medidas restrictivas de derechos fundamentales han de reducirse a lo indispensable y que el copiado masivo e indiscriminado de documentación y correspondencia del disco duro y del servidor del obligado tributario excede de la proporcionalidad que debe presidir la actuación inspectora. De nuevo, vuelve a la sentencia de esta Sala de 16 de junio de 2015 que rechaza las pesquisas masivas e indiscriminadas y cita igualmente las de 14 de julio de 2021 (casación n.º 3985/2020) y 26 de julio de 2022 (casación n.º 5427/2020) para afirmar que no es "amparable un copiado de la totalidad de archivos y/o correos electrónicos contenidos en el servidor y ordenador si no existen motivos que puedan justificar su interés y relevancia para la comprobación".

Por todo ello, nos pide que declaremos la nulidad de pleno Derecho de las actuaciones de entrada y registro objeto de la inicial impugnación y del acuerdo de liquidación que culminó el procedimiento de inspección tributaria en que se llevaron a cabo.

B) El escrito de oposición del Abogado del Estado.

Sostiene que el recurso de casación debe ser desestimado.

Para fundamentar esta pretensión resume, en primer lugar, la actuación administrativa y reproduce la diligencia n.º 1, apartado 5, donde se recogen los términos en que el representante legal de la recurrente prestó el consentimiento para la entrada y la actuación inspectora, términos de los cuales, resalta, no se desprende ninguna restricción respecto de documentación sin trascendencia tributaria, restricción que, por lo demás, tiene por superflua, por definición, no cabe objeto distinto del tributario. Asimismo, recoge la diligencia n.º 2 en la que consta la documentación solicitada y la copia de los ficheros informáticos así como la conformidad del representante legal con todo ello.

Precisa que la entrada y el registro no se hicieron en virtud de autorización judicial sino de la sola autorización administrativa y del consentimiento expreso del obligado tributario. Por eso, considera que la doctrina jurisprudencial sobre la autorización judicial debe matizarse y, tras resumirla, dice que no hay duda de que el Delegado Especial tuvo presente que la entrada era necesaria para evitar cualquier intento de ocultación de documentos o archivos y que había esperado pacientemente más de ocho meses a que la obligada tributaria entregara la totalidad de la documentación que se le había pedido y, por no haberlo hecho, se acordó esa entrada para que la aportara. No hay, pues, dice, vulneración de la inviolabilidad del domicilio.

Tampoco la hay, prosigue el escrito de interposición, del principio de proporcionalidad, cuyo fundamento y contenido expone para señalar que:

"tampoco advertimos en la autorización administrativa concedida, que no judicial, de nuevo, y en la ejecución concreta de la misma, exceso alguno (por la que debe velarse en todo caso - STC 54/2015), siendo, por un lado, adecuada para el fin que se propone y necesaria para avanzar en la regularización de la situación tributaria de la obligada no suponiendo en absoluto un sacrificio excesivo, como vamos al concretar, del derecho o interés sobre el que se produce la intervención".

Y rechaza enfáticamente que se produjera un copiado masivo de todos los correos electrónicos pues:

"como consta en las diligencias de la inspección y reconoce la sentencia, lo que se copió fue una base de datos en la que se habían archivado correos electrónicos de clientes, proveedores y relaciones comerciales, lo cual supone que esos correos archivados deban entenderse documentos que son soporte de relaciones comerciales con transcendencia tributaria y no intervención de comunicaciones".

También rechaza que se intervinieran las comunicaciones pues el acceso a la copia de los documentos, preservados por la huella digital, se produce en presencia del representante del obligado y en ese momento se verifica el respeto al derecho a la intimidad ya que se borran sin abrir los archivos que puedan vulnerarlo. En todo caso, subraya que no se ha acreditado que hubiera documentos que afecten a la intimidad de terceros entre los archivados e insiste en que no hay intervención de comunicaciones sino recepción de documentación con trascendencia tributaria guardada por el contribuyente en sus archivos.

En fin, recuerda que, conforme al artículo 151.3 de la Ley General Tributaria, la información con trascendencia tributaria se puede examinar directamente *in situ* o bien, mediante su copia en cualquier soporte, efectuada ante el obligado --como en este caso se hizo, sin que hubiera reserva o protesta alguna por su parte-- para su examen posterior con su presencia y concurso. La protección de la intimidad, añade, en todo caso de terceros, no de la sociedad que carece de ella, consiste en evitar la difusión de la información de esa naturaleza y el procedimiento establecido, de haber algún documento que entrara en ella, la impide.

Termina el Abogado del Estado refiriéndose al hallazgo casual, respecto del que reproduce parte de la fundamentación de la sentencia de esta Sala de 6 de abril de 2016 (casación n.º 113/2013), en la que se dice que el registro o requisa de documentación no se restringe al material previamente identificado o al que en el momento del registro se acredite que corresponde al objeto de la investigación.

C) El informe del Ministerio Fiscal.

También propugna la desestimación del recurso de casación.

Su informe recapitula sobre el contenido constitucional de los derechos a la inviolabilidad del domicilio, que ha sido reconocido, recuerda, a las personas jurídicas, y al secreto de las comunicaciones, respecto del cual precisa que se extiende hasta tanto dure la comunicación y termina cuando el destinatario recibe la información de que se trate y accede a su contenido. De ahí que sobre los correos electrónicos diga que los protege este derecho fundamental mientras el destinatario no los haya abierto pero que, a partir del momento en que lo haya hecho, devienen documentos ajenos a la comunicación de manera que, de accederse indebidamente a ellos, el derecho en causa no sería el que protege el secreto de las comunicaciones sino el derecho a la intimidad o a la protección de datos, en su caso.

Sobre el principio de proporcionalidad señala que el artículo 142.1 de la Ley General Tributaria autoriza el acceso por la Inspección de los Tributos a cualquier antecedente o información necesarios para la exigencia de las obligaciones tributarias y que su artículo 151 permite la copia de libros y documentos. Por su parte, continúa, el artículo 171 del Real Decreto 1065/2007, además de enunciar el deber del obligado tributario de poner a disposición del inspector actuante la documentación correspondiente, expresamente admite la posibilidad de copiarla.

Ya sobre las cuestiones de interés casacional, dice que no hay transgresión de la inviolabilidad del domicilio ni vulneración del derecho al secreto de las comunicaciones por los motivos alegados por el escrito de interposición. Tampoco ve quebrantado el principio de proporcionalidad por el solo hecho del copiado de los archivos contenidos en el servidor y en el disco duro del obligado tributario, pues lo permiten los artículos 151.3 de la Ley General Tributaria y 171.2 del Real Decreto 1065/2007. Observa, además, que nada es proporcionado o desproporcionado *per se* sino en función de unas determinadas circunstancias y, atendidas las del caso, dice que:

"tal copiado masivo en modo alguno priva de proporcionalidad a la hipotética intervención sobre un derecho a la inviolabilidad del domicilio - art. 18. 2 CE-, ya que el copiado ninguna incidencia tiene sobre esa inviolabilidad, puesto que, como quedó referido anteriormente, el derecho opera con independencia de lo que haya o lo que se haga dentro del espacio que es el domicilio. Cabe incluso decir más, como es que de mediar consentimiento por parte del titular para el acceso al domicilio, se diluye entonces la necesidad de juicio de proporcionalidad alguno, pues en ese caso, propiamente, no hay restricción alguna sobre el derecho fundamental toda vez que el consentimiento -libre e informado- de acceso al domicilio entraña una avenencia del titular de tal domicilio con la pretensión de la Administración con la que viene a identificarse".

En fin, recuerda con la sentencia recurrida que no se acreditó que alguno de los correos copiados tuviera carácter estrictamente personal, ya fuera de los socios de la empresa, ya de alguno de sus trabajadores.

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.

B) Sobre la inviolabilidad del domicilio.

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

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

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

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

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

C) Sobre el secreto de las comunicaciones.

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

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

D) El principio de proporcionalidad.

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

Sabemos que el consentimiento dado no contenía reserva alguna, pero igualmente es patente --ya lo hemos dicho-- que la entrada de la Inspección de los Tributos en un domicilio solamente tiene por objeto el examen y, en su caso, copia de la información con relevancia tributaria con independencia de cuál sea su soporte. Pues bien, aquí se descargó y copió la que obraba en un ordenador y en su servidor. No se discute que era el ordenador de la empresa, no el de alguno de sus socios o empleados. De ahí que no sea irrazonable la apreciación de la sentencia de instancia sobre la presunción de que contendría únicamente documentación de la empresa sin carácter personal. Y, de nuevo, es preciso constatar que no ha identificado la recurrente ningún correo de los copiados que tuviera este último carácter, extremo que, de haberse producido, habría sido sencillo mostrar.

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

La palabra "masivo" o "masiva" tiene un sentido relativo pues depende del contexto en que se use. Según el diccionario de la Real Academia Española, en su primera acepción significa "que se aplica en gran cantidad" y en la segunda que pertenece o se refiere "a las masas humanas o hecho por ellas" y pone estos ejemplos: "emigración masiva, "ataque masivo" y "manifestación masiva". Está claro que a los hechos ocurridos no les resulta aplicable la segunda acepción sino la primera y que la gran cantidad se circunscribe, según dice el escrito de interposición, más que a los archivos, aunque también, a la correspondencia electrónica. No obstante, de nuevo es menester recordar que se accedió a un solo ordenador y a su servidor que, ninguna

duda hay, es el de la empresa, no cualquier otro, por lo que era presumible que contendría la información requerida. Asimismo, era de esperar que, por los períodos a los que se extendía la inspección y la amplitud con que el artículo 142.1 concibe la documentación a examinar, por fuerza debían ser muy numerosos los archivos y correos relevantes. Se trataba, en fin, de documentación requerida meses antes a la sociedad sin que la aportara. Si a todo ello se suma la falta de reserva o protesta ante la descarga y copia, no parece que se pueda hablar de desproporción.

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

Las sentencias alegadas en el escrito de interposición no sirven para apoyar la posición de Frío, Calor y Electricidad, S.L. porque se dictaron en supuestos diferentes. En efecto, la del Tribunal Constitucional n.º 50/1995 contempla el examen y aseguramiento de la totalidad de las dependencias, huecos, armarios, recipientes, arcas, arcones y cajas fuertes que hallaren los inspectores. La sentencia de la Sección Tercera de esta Sala de 16 de junio de 2015 (casación n.º 5963/2011) se ocupa del acceso, reconocido por la propia Comisión Nacional de la Competencia, a documentos sin relación con el ámbito de la autorización judicial y confirma la nulidad de esa actuación, pero sólo en cuanto a esos documentos ajenos a la misma, no respecto de los demás, ni del resultado del procedimiento. Y en las sentencias de la Sección Segunda de esta Sala n.º 1027/2021, de 14 de julio (casación n.º 3895/2020), y n.º 1099/2022, de 26 de julio (casación n.º 5427/2020), se trataba de la incautación de documentación contable de tres personas relativa a hechos no comprendidos en la autorización del juez contencioso-administrativo y declarada inválida por el juez penal.

Tampoco sirve a la recurrente la alegada sentencia de la Sección Tercera de esta Sala de 6 de abril de 2016 (casación n.º 113/2013), pues considera respetuosa con el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio la utilización por la Comisión Nacional de la Competencia en un expediente sancionador distinto de información ajena a la autorización judicial y hallada casualmente. Y la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 11/2016, aunque se refiere al principio de proporcionalidad, no es útil ahora porque versa sobre el derecho de la madre a decidir el lugar de enterramiento de su criatura abortiva.

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

E) El derecho a la intimidad.

Consideraciones parecidas a las ya expuestas debemos hacer ahora sobre el derecho a la intimidad.

Sabemos que una persona jurídica no tiene intimidad, que ésta es propia de los individuos, de las personas físicas. Podría, en efecto, afectar a la de socios, empleados de la sociedad o a terceros a los que se hiciera mención de incluir alguno de los documentos descargados y copiados aspectos de su vida íntima, pero, ni cabe razonablemente esperar que esto suceda en la documentación empresarial que Frío, Calor y Electricidad, S.L. conserva en su ordenador, ni se ha aportado el más mínimo indicio de que sucediera.

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

QUINTO.- *La respuesta a las cuestiones planteadas por el auto de admisión.*

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

SEXTO.- *Costas.*

A tenor de lo establecido por el artículo 93.4 de la Ley de la Jurisdicción, cada parte correrá con las costas causadas a su instancia y con las comunes por mitad en el recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido , de acuerdo con la interpretación que se ha efectuado en el fundamento quinto,

(1.º) No dar lugar al recurso de casación n.º 6104/2022, interpuesto por Frío, Calor y Electricidad, S.L. contra la sentencia n.º 279/2022, de 24 de mayo, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia y recaída en su recurso n.º 1/2022.

(2.º) Estar respecto de las costas a los términos del último de los fundamentos.

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

Así se acuerda y firma.

El Excmo. Sr. don Luis María Díez-Picazo Giménez, deliberó y votó en Sala pero no pudo firmar haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de la Sección.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ