

SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

8948 *Sala Segunda. Sentencia 67/2020, de 29 de junio de 2020. Recurso de amparo 4755-2017. Promovido por doña Carmen Molina Serrano respecto de las resoluciones dictadas por las salas de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo y del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, así como por la administración tributaria en procedimiento sancionador. Supuesta vulneración de los derechos a la protección de datos y a un proceso con todas las garantías: utilización lícita en un procedimiento tributario sancionador de una prueba documental previamente obtenida a través de una medida de investigación judicial penal.*

ECLI:ES:TC:2020:67

La Sala Segunda del Tribunal Constitucional, compuesta por la magistrada doña Encarnación Roca Trías, presidenta y los magistrados don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez y don Ricardo Enríquez Sancho, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 4755-2017, promovido por doña Carmen Molina Serrano, representada por la procuradora de los tribunales doña Blanca Rueda Quintero, y asistida por el abogado don José Luis de Castro Martín, que se dirige frente a los acuerdos de liquidación, de fecha 29 de agosto de 2011, y de resolución de procedimiento sancionador, de 14 de septiembre de 2011, de la dependencia regional de inspección de la delegación especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Andalucía, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 19 diciembre de 2013 y la sentencia de 21 de noviembre de 2016, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, y la providencia de inadmisión del recurso de casación de 12 de julio de 2017, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en la medida en que no habrían reparado las vulneraciones que se alega han sido producidas por la administración. Han intervenido el Ministerio Fiscal y el abogado del Estado. Ha sido ponente la magistrada doña Encarnación Roca Trías.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado en este tribunal el 29 de septiembre de 2017, la procuradora de los tribunales doña Blanca Rueda Quintero, en nombre y representación de doña Carmen Molina Serrano, asistida por el abogado don José Luis de Castro Martín, interpuso demanda de amparo contra los acuerdos de liquidación, de fecha 29 de agosto de 2011, y de resolución de procedimiento sancionador, de 14 de septiembre de 2011, de la dependencia regional de inspección de la delegación especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT, en adelante) de Andalucía, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 19 diciembre de 2013, sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF, en

adelante), ejercicios 2005 y 2006 y la sentencia de 21 de noviembre de 2016, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía y la providencia de inadmisión del recurso de casación de 12 de julio de 2017, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en la medida en que no habrían reparado las vulneraciones que se alega han sido producidas por la administración.

2. El recurso tiene su origen en los siguientes antecedentes:

a) La recurrente había ejercido la actividad de abogada, prestando sus servicios en el despacho titularidad de la comunidad de bienes «Rafael Cruz-Conde y Antonio de la Riva, C. B.», en el que trabajaban un total de seis abogados.

En el curso de las diligencias previas 1455-2006 (posteriormente, procedimiento abreviado número 80/2010, «operación Hidalgo»), seguidas ante el Juzgado de Instrucción número 2 de Marbella, en el marco de un proceso penal por blanqueo de capitales, se ordenó un registro judicial que fue practicado el 17 de abril de 2007 en el domicilio de uno de los dos abogados comuneros del despacho citado. La investigación desarrollada por el citado juzgado de instrucción fue consecuencia del atestado remitido por la unidad de delincuencia y crimen organizado de la costa del sol, sección de delincuencia económica y blanqueo de capitales, en relación con la posible existencia de un entramado dirigido al blanqueo de capitales con base en el mencionado despacho de abogados. En dicho registro, fue incautado un ordenador que contenía unos archivos en soporte informático, entre los cuales se encontraba un documento de hoja de cálculo, del programa «Excel», titulado «Beneficio real». Dicho documento fue solicitado por la dependencia regional de inspección de Andalucía, sede Málaga, de la AEAT al amparo del art. 94.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT, en adelante), y remitido en consecuencia por el juzgado de instrucción.

b) La administración tributaria examinó el citado documento, alcanzando la conclusión de que en el mismo se encontraban los registros de ingresos y gastos reales del citado despacho de abogados, que reflejaban que los ingresos obtenidos eran superiores a los que habían sido declarados por los abogados.

Con base en la citada documentación, la inspección tributaria giró propuesta de liquidación a la recurrente, que se opuso a la misma mediante escrito de 3 de agosto de 2011, en el que alegó, entre otros extremos, la total ausencia de elementos de prueba, al ser los archivos procedentes del registro «un documento privado, incautado en un domicilio particular, no firmado ni reconocido por nadie y cuyo contenido era totalmente desconocido por esta parte», así como refiriéndose a la posible prejudicialidad penal, con la alegación de que los mismos archivos habrían servido de base para la imputación penal de dos de los comuneros del despacho.

Tras rechazar las alegaciones anteriores, el inspector regional adjunto de la dependencia regional de inspección (sede en Málaga) de la delegación especial de Andalucía de la AEAT dictó acuerdo de 29 de agosto de 2011 de liquidación, por importe de 104 158,00 €, correspondiente al IRPF de la recurrente en amparo, ejercicios 2005 y 2006. Asimismo, con posterioridad, el 14 de septiembre de 2011, se dictó acuerdo de resolución del procedimiento sancionador derivado de la anterior liquidación, con un importe a ingresar de 59 573,88 €, consecuencia de la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el artículo 191 LGT.

En el acuerdo de liquidación se expone que la demandante habría presentado autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios comprobados, 2005 y 2006, consignando unos importes inferiores a los que se derivan de los citados archivos en soporte informático incautados en el registro judicial. El informe añade que los datos contenidos en las declaraciones del resto de abogados y comuneros, así como también los movimientos de cuentas bancarias analizados, permiten concluir que las cuantías reflejadas en los archivos informáticos citados son un fiel reflejo de la realidad económica del citado despacho profesional.

c) Los referidos actos administrativos tributarios, liquidación y sanción, fueron objeto de sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, formuladas por la recurrente con fecha de 28 de septiembre y 14 de octubre, ambas de 2011, y registradas respectivamente con los números 29/65265/2011 y acumulada 29/65591/2011.

En dichas reclamaciones, la recurrente reiteró sus alegaciones sobre el carácter ilícito de las pruebas utilizadas, refiriéndose a la conculcación del deber de secreto por parte de la inspección, de acuerdo con la ley de protección de datos, así como haciendo hincapié en que los archivos en los que se basa la inspección serían unos documentos informáticos perfectamente manipulables, cuya verdad y existencia nunca habría sido testimoniada por secretario judicial alguno. Se insistió en que tanto la liquidación tributaria como el posterior acuerdo sancionador tuvieron origen único en los datos trasladados por dicho juez de instrucción, en concreto en la citada hoja de cálculo del programa «Excel», y sin que en el procedimiento inspector se encontraran pruebas adicionales de los ingresos que se consideran no declarados.

d) La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (sede de Málaga), de 19 de diciembre de 2013, desestimó íntegramente todos los argumentos esgrimidos al resolver las citadas reclamaciones 29/65265/2011, y acumulada 29/65591/2011.

Sobre la ilicitud de las pruebas y la prejudicialidad penal, se asumen expresamente los argumentos recogidos en el acuerdo de liquidación recurrido. En relación con la sanción, se considera adecuadamente motivado el acuerdo sancionador, confirmando que concurre la culpabilidad exigida en el tipo, al haberse constatado suficientemente el ingreso, por parte de la recurrente, de cantidades inferiores a las que habrían correspondido por su actividad.

e) Agotada la vía administrativa, se interpuso demanda en proceso contencioso-administrativo, solicitando la nulidad de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional «y de todas las actuaciones administrativas que le traen causa, revocando por tanto las actas de liquidación y de sanción emitidas, condenando a la agencia tributaria a devolver a mi mandante todas las cantidades pagadas por estos conceptos, más sus intereses legales». En la demanda se pidió que «se tengan por reproducidas como parte integrante de la presente demanda todas y cada una de las alegaciones que [...] hizo en los escritos presentados en el expediente económico administrativo», centrándose especialmente en la ya denunciada ilegalidad de la prueba practicada, e insistiendo en la ausencia de pruebas adicionales de los menores ingresos declarados.

f) El recurso fue resuelto por la sentencia de 21 de noviembre de 2016, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en el recurso contencioso-administrativo número 92-2014. La sentencia contiene una argumentación por remisión en el fundamento cuarto, con cita literal de una anterior, dictada en relación con otro de los socios en fecha 9 de diciembre de 2015 [sentencia número 2732/2015, recurso 317-2014].

De la sentencia cabe destacar los siguientes razonamientos:

En primer lugar, se descarta la ilegalidad de la prueba, afirmando que «es obligado a la administración tributaria valerse de dicha información judicial, y ello porque cualquier infracción tributaria es denunciable y tiene que ponerse en conocimiento de la AEAT por cualquier medio como así hizo el juzgado, por tanto no es ilegal el modo de llegar a la administración tributaria la contabilidad del actor la oficial y la oficiosa».

Se descarta igualmente la pretendida carencia de valor probatorio de los archivos informáticos, sobre la base de una pretendida manipulación de su contenido, afirmándose que las cuantías derivadas de la contabilidad hallada coinciden con la que resulta del resto de las pruebas, esto es, los movimientos de cuentas y contabilidad que también ha tenido en cuenta la AEAT, con cita del informe ampliatorio de la inspección de los tributos así como del acuerdo de liquidación. Se constata que, a lo largo del

procedimiento inspector, se desarrollaron diversas actuaciones que probaron que la recurrente ocultó a la AEAT ingresos económicos en los ejercicios 2005 y 2006, pruebas que fueron puestas de manifiesto a la recurrente en el momento procedimental oportuno, y frente a las que se han podido presentar alegaciones, «sin que se vulnerara norma alguna ni se le haya causado indefensión».

En segundo lugar, en cuanto a la prejudicialidad penal alegada, por la tramitación del procedimiento de diligencias previas 1455/2006 seguido en el Juzgado de Instrucción núm. 2 de Marbella, se afirma que «no se produce esta circunstancia, toda vez que [la] recurrente no se encuentra imputad[a] en sede penal por delito fiscal correspondiente al impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2005 y 2006 que constituyen los conceptos tributarios objeto de la presente litis únicamente en el seno de dichas diligencias y como consecuencia de un registro judicial ordenado en dichas diligencias y practicado el 17 de abril de 2007 que fueron enviados a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por el Juzgado de Instrucción núm. 2 de Marbella, por ello no existe la prejudicialidad denunciada».

En tercer lugar, en relación con el contenido de la prueba electrónica, y su pretendido carácter alterable, se descartan igualmente las alegaciones esgrimidas por la demandante señalando que los citados archivos informáticos son, según consta en el acuerdo de liquidación «unos registros completos y detallados de los ingresos y gastos reales, en ellos se diferencia entre ingresos oficiales y no oficiales. Además, se incluye una especie de cuenta o mayor de cada uno de los comuneros y de los cuatro abogados que prestaban servicios profesionales y que cobraban un porcentaje de los beneficios reales y en los mismos se reflejan los importes declarados que coinciden con los importes realmente declarados por [el actor] y es por lo que hay que concluir que ese ‘archivo informático’ es la ‘contabilidad real’ del despacho de abogados». Añade que es lógico que «tratándose de ingresos sin declarar, no exista un mayor rastro y que no se tuviesen esos registros en el propio despacho profesional como reconoce el auto que el juzgado instructor envió a la AEAT».

Por último, se señala que la entrada y registro de la que procede el documento controvertido fue ya abordada mediante la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, de 5 de diciembre de 2012, en la que se declara respecto del mismo registro de entrada y de la documentación intervenida («operación Hidalgo») que «se descarta que durante la instrucción se vulneraran los derechos fundamentales de los acusados, analizándose particularmente la licitud del registro practicado en el despacho profesional de uno de los recurrentes, abogado de profesión, entendiéndose que la medida fue proporcionada y estuvo debidamente motivada sirviendo de base para la condena de los recurrentes, con lo cual toda alegación sobre la ilicitud de tal prueba y sus conclusiones debe desestimarse».

g) Frente a la anterior sentencia, la demandante preparó un recurso de casación de fecha 23 de enero de 2017, en el que se denunciaba la infracción por parte de la sentencia recurrida de la norma del artículo 18 CE [en relación con los artículos 588 ter a) y 579 bis 1 de la Ley de enjuiciamiento criminal (LECrim)]; de las normas de rango constitucional (artículo 10.2 CE) contenidas en los artículos 7 y 52 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea; de la norma del artículo 11.1, párrafo segundo, de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), en relación con lo dispuesto en el artículo 10.2 de la misma Ley Orgánica, en el artículo 77.4 de la Ley del procedimiento administrativo común de las administraciones públicas y en los artículos 250.2, 251.3 y 257.2 LGT; y de la norma del artículo 24.2 CE, que garantiza el derecho fundamental a un proceso con todas las garantías.

El recurso fue inadmitido mediante providencia de 12 de julio de 2017, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el recurso 2476/2017, por carencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia y sin que, con respecto del art. 88.3 a) de la Ley de la jurisdicción contencioso-Administrativa, se haya justificado por la recurrente la concurrencia del presupuesto para que opere la presunción que el precepto establece.

3. En la demanda de amparo se alega la infracción del derecho fundamental a la protección de los datos personales (artículo 18.4 CE), en conexión con el derecho a un proceso con todas las garantías (artículo 24.2 CE).

a) En primer lugar, la demanda afirma que las resoluciones administrativas impugnadas lesionan el derecho fundamental a la protección de los datos personales reconocido en el art. 18 CE. Tras referirse a los apartados primero y tercero del precepto, se centra el escrito en la lesión del derecho fundamental a la protección de los datos personales (artículo 18.4 CE).

Considera, en esencia, que el medio de prueba como el que da lugar a la liquidación y sanción recurridas, no estaba disponible para la administración tributaria. Razona que, en virtud del principio de proporcionalidad, los medios de prueba que interfieren más intensamente en el ejercicio de los derechos fundamentales quedan reservados para la investigación de aquellas infracciones que atentan más intensamente a los bienes constitucionales de mayor relevancia. Esto explica que las medidas de investigación limitativas de los derechos reconocidos en el artículo 18 CE, reguladas en los artículos 545 y siguientes LECrim, no puedan emplearse con independencia de cuál sea la infracción de cuya persecución se trata. Así, por ejemplo, mientras que la entrada en domicilio puede autorizarse con carácter general para la investigación de cualquier delito o infracción administrativa, otras actuaciones de investigación, como por ejemplo la intervención de comunicaciones escritas o telegráficas (artículo 579 LECrim), telefónicas y telemáticas [artículo 588 ter a) LECrim], o los registros remotos [artículo 588 septies a) LECrim], solo pueden utilizarse para la persecución de las infracciones penales más graves.

En relación con lo anterior, resalta que no hay una regulación legal que ampare el acceso a tales documentos por parte de la administración tributaria ya que ello no está contemplado en la Ley de enjuiciamiento criminal más que para un proceso judicial, no administrativo. De esta manera, el artículo 579 bis LECrim regula la utilización, en el marco de la investigación de una infracción penal, de la información obtenida en un procedimiento distinto. Su apartado primero dispone que el «resultado de la detención y apertura de la correspondencia escrita y telegráfica podrá ser utilizado como medio de investigación o prueba en otro proceso penal», mientras que los apartados segundo y tercero someten dicha utilización a ciertos requisitos específicos. Al referirse expresamente a la utilización del resultado de la apertura de correspondencia escrita, es discutible la aplicabilidad de la habilitación contenida en este precepto al resultado de un medio de investigación diferente, como es el registro de dispositivos de almacenamiento masivo de información. Sin embargo, lo que no parece dudoso es que esa habilitación se encuentra limitada a la utilización de la información así obtenida «en otro proceso penal» y no, por tanto, en un procedimiento administrativo.

La demanda expone el régimen jurídico de los descubrimientos casuales, con referencia, por un lado, a los artículos 588 sexies a), b) y c) LECrim, que regulan el registro de dispositivos de almacenamiento masivo de información; y por otro, al uso de los datos recabados en otros procesos, previsto en el art. 579 bis LECrim solo para otro proceso penal, pero no administrativo. En este sentido, recalca que las normas que regulan con carácter general el procedimiento administrativo sancionador tampoco hacen referencia a la posibilidad de utilizar como prueba las obtenidas en el marco de procesos penales (artículo 77 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las administraciones públicas). Esto sí sucedía, afirma la demanda, en la legislación específica sobre deporte, al existir una previsión legal expresa (artículo 33.5 de la Ley Orgánica 3/2013, de 20 de junio, de protección de la salud del deportista y lucha contra el dopaje en la actividad deportiva), pero no en materia tributaria, donde no habría tal previsión legal expresa. A la vista de lo anterior, y del principio de reserva de ley en materia de interferencias en el derecho a la protección de datos personales, concluye que el traslado de datos por parte del juez instructor no estaba amparado en la normativa vigente. Cita en su apoyo la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, *WebMindLicenses*

(ECLI:EU:C:2015:832), que resuelve una cuestión prejudicial relativa a la conformidad con el Derecho de la Unión de un régimen nacional que permitía a la autoridad tributaria de un estado utilizar en la fase probatoria de un procedimiento tributario datos procedentes de «registros de interceptaciones obtenidos sin conocimiento del sujeto pasivo [...] en el marco de un procedimiento de carácter penal» (apartado 28). Concluye, en fin, que de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que a su vez se apoya en la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el artículo 8 del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, la «utilización por la administración tributaria de pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento penal no concluido mediante interceptaciones de telecomunicaciones e incautaciones de correos electrónicos» solo respeta los derechos a la vida privada, al secreto de las comunicaciones y la protección de datos si se encuentra prevista por la ley «de forma suficientemente clara y precisa» (apartados 80 y 81).

b) En conexión con lo anterior, se denuncia la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías (artículo 24.2 CE). La demanda se refiere a la doctrina de este tribunal, de acuerdo con la cual «constatada la inadmisibilidad de las pruebas obtenidas con violación de derechos fundamentales, su recepción procesal implica una ignorancia de las ‘garantías’ propias del proceso (artículo 24.2 de la Constitución)» (STC 114/1984, de 29 de noviembre). Recuerda que al tratarse de un procedimiento sancionador es posible esgrimir el derecho a un proceso con todas las garantías que se ve infringido si la imposición de la sanción descansa en el empleo de una prueba ilícita, como es la que resulta de la utilización de los descubrimientos casuales hallados en un proceso penal. En consecuencia, el acuerdo de 14 de septiembre de 2011 lesiona a la vez el derecho fundamental a la protección de datos (artículo 18.4 CE) y el derecho fundamental a un proceso con todas las garantías (artículo 24.2 CE).

4. Por providencia de 1 de octubre de 2018, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional acordó la admisión a trámite del recurso de amparo, apreciando que concurre una especial trascendencia constitucional, porque el recurso plantea un problema o afecta a una faceta de un derecho fundamental sobre el que no hay doctrina de este tribunal [STC 155/2009, FJ 2 a)]. En aplicación de lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), obrando ya en la sala testimonio de las actuaciones judiciales, se ordenó dirigir atenta comunicación al Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, a fin de que, en un plazo que no exceda de diez días, remita certificación o fotocopia adverada de las actuaciones correspondientes al recurso de casación 2476-2017. Asimismo, se ordenó dirigir atenta comunicación al Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sección Tercera, con sede en Málaga, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, para que en un plazo que no exceda de diez días remita igualmente certificación o fotocopia adverada de las actuaciones correspondientes al recurso núm. 92-2014, debiendo previamente emplazarse, para que en el plazo de diez días puedan comparecer, si lo desean, en el recurso de amparo quienes hubieran sido parte en el procedimiento, excepto la parte recurrente en amparo. Por último, se ordena dirigir atento oficio al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, con sede en Málaga, a fin de que remita copia adverada del expediente administrativo relativo a la reclamación núm. 29/65265/2011, y acumulada 29/65591/2011.

5. El abogado del Estado, mediante escrito registrado el 18 de octubre de 2018, se persona en el procedimiento, solicitando que se entiendan con él todos los posteriores trámites del procedimiento.

6. Mediante diligencia de ordenación de 23 de noviembre de 2018, se acordó tener por personado al abogado del Estado, acordando dar vista de las actuaciones recibidas, por un plazo común de veinte días, a las partes personadas y al Ministerio Fiscal para que, de conformidad con el artículo 52.1 LOTC, presentaran las alegaciones pertinentes.

7. Por escrito registrado el 3 de enero de 2019, la procuradora de los tribunales doña Blanca Rueda Quintero, en nombre y representación de doña Carmen Molina Serrano, se personó en el proceso de amparo, dando por reproducidas las alegaciones contenidas en el recurso de amparo, sin perjuicio de recoger en su escrito los elementos centrales de la fundamentación jurídica del recurso. Se hace hincapié en el escrito en que, al utilizar la información obtenida mediante el registro de los dispositivos de almacenamiento de información autorizado en el marco de un procedimiento penal, los acuerdos de liquidación y sancionador recurridos han lesionado el derecho a la protección de datos personales del art. 18.4 CE, además de su derecho a un proceso con todas las garantías. Adicionalmente, se reiteran las consideraciones sobre la relevancia del Derecho de la Unión Europea, citando nuevamente la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, *WebMindLicenses* (ECLI:EU:C:2015:832), y añadiendo la cita de la sentencia de 21 de diciembre de 2016, asuntos acumulados C-203/15 y C-698/15, *Tele2 Sverige AB* (ECLI:EU:C:2016:970), y la referencia al Dictamen 1/15, de la Gran Sala del Tribunal de Justicia de 26 de julio de 2017, sobre el Acuerdo previsto entre Canadá y la Unión Europea sobre el tratamiento y la transferencia de datos del registro de nombres de los pasajeros.

8. El 3 de enero de 2019 tuvo entrada en el registro de este tribunal el escrito de alegaciones del abogado del Estado.

Una vez resumidas las alegaciones principales de la demanda, se refiere en primer lugar a la lesión del art. 18.4 CE. Comienza recalcando que las pruebas obtenidas no pueden ni siquiera considerarse un hallazgo casual, pues ello presupone que aparezcan indicios o pruebas que exceden de los ámbitos objetivos o subjetivos en relación con los cuales se dictó el auto autorizando la intervención. Sin embargo, en este caso precisamente el auto de entrada, registro e incautación tenía por objeto recabar pruebas sobre datos económicos y contables de la comunidad de bienes investigada, por lo que precisamente la obtención de pruebas que mostrarían la doble contabilidad no supone un hallazgo casual, sino de hecho la información que se buscaba en relación con los delitos investigados.

En relación con la utilización, en el procedimiento inspector, de la documentación obtenida como consecuencia de una entrada y registro ordenada en el ámbito de un proceso penal, sostiene que estamos ante unos datos que la propia administración tributaria podría haber obtenido de forma nativa, a través de una autorización de entrada y registro de domicilios y lugares cerrados. En este caso, puesto que el juzgado de instrucción ya había realizado la previa entrada y registro, dicha medida de investigación habría resultado infructuosa, al estar ya la documentación incautada, además de innecesaria, pues precisamente se prevé la solicitud del auxilio del juzgado, al amparo del artículo 94.3 LGT. Se refiere, a continuación, a la doctrina del Tribunal Supremo, con cita de la sentencia de 30 de abril de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, (en el recurso de casación número 197-2010), cuyo fundamento noveno transcribe, y de acuerdo con la cual, si bien no es posible utilizar el resultado de una intervención telefónica acordada en un proceso penal en el marco de un procedimiento sancionador administrativo, lo mismo no es predicable de las diligencias de entrada y registro, pues precisamente el art. 113 LGT, contempla la posibilidad de que la misma se autorice en el marco de las actuaciones inspectoras.

Se refiere a continuación a la pretendida vulneración del derecho a la protección de datos personales, del art. 18.4 CE, y tras precisar que la demanda no indica ninguna norma de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal (LOPD, en adelante) que supuestamente se haya incumplido en este caso, señala que el art. 11.2 LOPD, aplicable *ratione temporis*, establece que no se requiere el consentimiento del interesado «[c]uando la cesión está autorizada en una ley», lo que sucede en este caso, de acuerdo con el art. 94.3 LGT. A mayor abundamiento, el escrito se refiere a la información concretamente obtenida, reiterando que se trataba de información de naturaleza económica, contable y fiscal, cuya

incidencia en la intimidad es por tanto menor, y resaltando que el acceso se produjo previa autorización judicial, tal y como después se confirmaría en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2012, citada por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía recurrida en amparo, y en la que se corrobora la licitud del registro practicado en las citadas diligencias penales. No enerva las conclusiones alcanzadas la cita de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de diciembre de 2015 (asunto C-419/14, *WebMindLicenses*), pues en el mismo se aborda un asunto diferente, referido a la incautación de correos electrónicos por la administración tributaria sin previa autorización judicial, mientras que en el caso contemplado se trata de la incautación de una hoja «Excel» con datos contables, que supone una incidencia mucho menor en los derechos de los afectados. Se concluye que no se ha producido ningún incumplimiento de la normativa de protección de datos, y la utilización y traslado de la prueba recabada se ha ajustado a lo dispuesto por la ley.

En cuanto a la vulneración del art. 24.2 CE, se hace hincapié en que la lesión se denuncia en relación con los argumentos referidos a la prueba, que se reputa ilícita por la mencionada lesión del art. 18.4 CE. Por tanto, una vez concluido que la misma no era ilícita, debe concluirse que no se ha lesionado de ninguna forma el derecho de defensa de la demandante.

9. El Ministerio Fiscal presentó su escrito de alegaciones el 18 de enero de 2019, en el cual interesa la desestimación del amparo.

Tras recoger sucintamente los antecedentes de hecho, y previamente al análisis de fondo, interesa la inadmisión del primer motivo de la demanda, por falta de invocación tempestiva en la instancia judicial, previa a este amparo. En concreto, considera que ni en la reclamación económico-administrativa contra los acuerdos de liquidación tributaria y de sanción impugnados, ni en la demanda del recurso contencioso-administrativo, la recurrente alegó la vulneración de los derechos a la protección de datos y al proceso con todas las garantías de los arts. 18.4 y 24.2 CE, en base a la ausencia de una previsión legal que legitime la incorporación al proceso administrativo tributario de los elementos de prueba obtenidos en el marco de un proceso penal con restricción de derechos fundamentales. Esta vulneración de derechos fundamentales, que es la alegada en la demanda de amparo, se denunció por primera vez en la instancia, en el momento de preparación del recurso de casación contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que fue inadmitido a trámite por la providencia de 12 de julio de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, al no apreciar la concurrencia de interés casacional objetivo.

Sin perjuicio de lo anterior, en cuanto al fondo, considera que en todo caso sí existe en la Ley de enjuiciamiento criminal habilitación legal para emplear las pruebas halladas en un procedimiento diferente, con cita de los arts. 579 bis y 588 bis i), añadiendo que en todo caso la demanda no cuestiona la legitimidad de la medida de registro de los equipos informáticos, sino únicamente el traslado de la prueba desde el proceso penal al administrativo. En este sentido, se refiere a los arts. 93 y 94 LGT, en los que se encontraría la habilitación legal para dicho traslado de prueba, que además constituye un mandato de acuerdo con el art. 93.4 LGT, que transcribe.

Sin perjuicio de lo anterior, que bastaría para que se desestimaran las vulneraciones alegadas, se añade que la propia administración tributaria, y en concreto la inspección tributaria, está expresamente facultada para el registro de toda clase de documentos que contengan información con relevancia tributaria, pudiendo para ello acceder en su caso al domicilio de un contribuyente, previa autorización judicial, de acuerdo con lo previsto en los arts. 113 y 142 LGT. Con ello se descarta toda vulneración del art. 18.4 CE y, en relación con la misma, la alegada vulneración del art. 24.2 CE, que se sustenta en el uso que se hizo en el procedimiento administrativo de la prueba pretendidamente ilícita.

10. Por providencia de 25 de junio de 2020 se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 29 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Objeto del recurso de amparo.

El presente recurso de amparo tiene por objeto los acuerdos de liquidación, de fecha 29 de agosto de 2011, y de resolución del procedimiento sancionador, de 14 de septiembre de 2011, dictados por la dependencia regional de inspección de la delegación especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Andalucía, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 19 diciembre de 2013, sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicios 2005 y 2006, y la sentencia de 21 de noviembre de 2016, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía y la providencia de inadmisión del recurso de casación de 12 de julio de 2017, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en la medida en que no habrían reparado las vulneraciones que se alega han sido producidas por la administración.

La demanda denuncia la vulneración de los arts. 18.4 y 24.2 CE. Con los argumentos que ya han quedado recogidos en el antecedente tercero, y que se dan por reproducidos, considera que la liquidación tributaria, y posterior sanción, se basaron únicamente en una prueba que reputa ilícita, a consecuencia de haber sido obtenida en un procedimiento penal, por considerar que este medio de prueba no estaba disponible para la administración tributaria.

En sus respectivos escritos, resumidos en los antecedentes octavo y noveno, el abogado del Estado y el Ministerio Fiscal solicitan la denegación del amparo. Este último alega, además, la falta de invocación tempestiva de las lesiones denunciadas.

2. La falta de invocación previa del derecho fundamental alegado.

Con carácter previo a enjuiciar las quejas de fondo de la demanda, ha de darse contestación a las excepciones de inadmisibilidad invocadas por el Ministerio Fiscal, que ha interesado la inadmisión del primero de los motivos, con base en el art. 44.1 c) LOTC, al considerar incumplido el requisito de invocación tempestiva. Considera que la recurrente alegó la vulneración de los derechos a la protección de datos y al proceso con todas las garantías de los arts. 18.4 y 24.2 CE únicamente cuando se presentó el escrito de preparación del recurso de casación, sin que previamente se mencionaran los derechos protegidos.

El óbice debe ser rechazado. Es cierto que, en un primer momento, las alegaciones de la demanda se refirieron no solo al traslado de la prueba desde el proceso penal al administrativo, sino a la prueba misma, estimando que no revestía las garantías necesarias para su traslado, por tratarse de un archivo contable fácilmente manipulable. Esta alegación, sin embargo, no se reitera después, en la demanda de amparo, en la que en todo caso se sigue manteniendo, como se ha hecho desde el inicio, la queja de ilegalidad de la prueba al considerar que la inspección carecía de potestades para liquidar y sancionar sobre la base del citado documento contable, procedente de un registro ordenado en un procedimiento penal. Por otro lado, tal y como consta en los antecedentes de esta sentencia, en las reclamaciones económico-administrativas formuladas por la demandante ante el tribunal económico-administrativo regional, se hizo ya referencia a la conculcación del deber de secreto por parte de la inspección, con mención de la ley de protección de datos. Posteriormente, tanto en la propia demanda ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, como en el trámite de conclusiones escritas, se argumentó sobre la vulneración de su derecho a la presunción de inocencia, y con mención del derecho al secreto de las comunicaciones (recogido en el art. 18.3 CE), aunque sin citar expresamente el art. 18.4 CE, como se haría después, en la preparación del recurso de casación, y en el recurso de amparo. De esta manera, examinado el conjunto del expediente, debe restarse importancia al hecho de que la demanda solo contenga una referencia explícita al art. 18.4 CE en el recurso de

casación, y después en amparo. Efectivamente las alegaciones mantenidas en las distintas fases procesales no han sido idénticas en su formulación, pero debe recordarse que nuestra doctrina lo que exige es que la recurrente haya aportado al órgano judicial los datos de hecho suficientes para que este último pueda reconocer la existencia de la lesión del derecho fundamental que ante él se deduce [SSTC 191/2011, de 12 de diciembre, FJ 2; 40/2012, de 29 de marzo, FJ 3; 41/2012, de 29 de marzo, FJ 4, y 3/2018, de 22 de enero, FJ 2 c)], lo que sucede en este caso, en el que cabe por tanto apreciar una homogeneidad en las quejas esgrimidas tanto en la vía administrativa como en la judicial, y teniendo en cuenta que hemos reiterado que «[l]o decisivo es que, a través de las alegaciones que se formulen en la vía judicial, de los términos en que se ha planteado el debate en la vía procesal o de la descripción fáctica de los datos o circunstancias de hecho de la violación del derecho fundamental o del agravio del mismo, se permita a los órganos judiciales su conocimiento en orden a que, de un lado, puedan argumentar y pronunciarse sobre la cuestión y, de otro, reparen, en su caso, la vulneración aducida (STC 22/2020, de 13 de febrero, FJ 6; con cita de las SSTC 53/2012, de 29 de marzo, FJ 2, y 117/2014, de 8 de julio, FJ 3). No cabe, en consecuencia, apreciar el defecto de falta de invocación de la lesión constitucional [art. 44.1 c) LOTC] opuesto por el Ministerio Fiscal.

3. Especial trascendencia constitucional.

Es preciso hacer una referencia expresa a las razones por las cuales este asunto tiene especial trascendencia constitucional, al tratarse de una cuestión de orden público procesal (STC 222/2016, de 19 de diciembre, FJ 2). La concurrencia del requisito de admisión [artículos 49.1 y 50.1 b) LOTC] y las exigencias de certeza y buena administración de justicia (STEDH de 20 de enero de 2015, asunto *Arribas Antón c. España*, § 46) obligan a explicitar su cumplimiento a fin de hacer así reconocibles los criterios empleados al efecto por este tribunal, al que corresponde en exclusiva la apreciación de si concurre en cada caso trascendencia constitucional, o lo que es lo mismo, si el contenido del recurso justifica una decisión sobre el fondo, atendiendo a su importancia para la interpretación de la Constitución, para su aplicación o para su general eficacia y para la determinación del contenido y alcance de los derechos fundamentales (SSTC 172/2016, de 17 de octubre, FJ 2; 14/2017, de 30 de enero, FJ 3, y 37/2019, de 26 de marzo, FJ 3).

En el presente asunto, el tribunal decidió admitir el recurso de amparo al apreciar que concurre en el mismo una especial trascendencia constitucional (art. 50.1 LOTC) porque el recurso plantea un problema o afecta a una faceta de un derecho fundamental sobre el que no hay doctrina de este Tribunal [STC 155/2009, FJ 2 a)]. En el momento de su admisión, el tribunal valoró la novedad, desde la perspectiva del art. 24.2 CE, de una controversia en la que se deben abordar las posibilidades de utilización, por parte de la inspección de los tributos y en el marco de un procedimiento sancionador, de pruebas que han sido previamente recabadas en un proceso penal.

4. Examen de las lesiones denunciadas.

Aunque la demandante de amparo haya articulado dos quejas diferenciadas, invocando, por un lado, el art. 18.4 CE y, por otro, el 24.2 CE, lo cierto es que, como advierte el abogado del Estado en su escrito de alegaciones, la argumentación en la que se fundamentan las dos quejas es similar, pues lo que se cuestiona es el uso de una prueba documental en el ámbito sancionador administrativo, tras ser obtenida en el marco de un procedimiento penal. La vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) que se alega por la demanda se vincula así al traslado de la prueba obtenida en el procedimiento penal, que se reputa por ello ilegal, y lesionadora también del art. 18.4 CE, al no estar prevista en la ley dicha medida.

La demanda no cuestiona la legitimidad de la decisión judicial por la que se autorizó la entrada y registro en la que se obtuvo la prueba, ni por tanto estrictamente la legalidad

del proceso de obtención de la misma, que consta en los antecedentes que procede de un registro ordenado por el Juzgado de Instrucción número 2 de Marbella, en el curso de las diligencias previas 1455-2006 (posteriormente, procedimiento abreviado número 80-2010). La queja, como ha quedado recogido en los antecedentes de esta sentencia, se refiere al hecho de que, habiéndose obtenido en el ámbito de un procedimiento penal, la prueba documental se haya utilizado, después, en un procedimiento administrativo, y utilizado como base para dictar la liquidación e imponer la sanción que aquí se impugnan.

La demanda parte así de la premisa de que una prueba obtenida en el marco de un procedimiento penal no puede ser utilizada después en un procedimiento administrativo tributario.

Esta premisa debe ser rechazada, a partir de las siguientes consideraciones:

a) Lo primero que debe precisarse es que el art. 18.4 CE, que garantiza el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal, no se ve vulnerado en este proceso, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, recogida entre otras en la STC 17/2013, de 31 de enero, FJ 4, y en la que se establece que «la cesión de datos entre administraciones públicas sin consentimiento del afectado, cuando se cedan para el ejercicio de competencias distintas o que versen sobre materias distintas de aquellas que motivaron su recogida, únicamente será posible, fuera de los supuestos expresamente previstos por la propia Ley Orgánica de protección de datos, si existe previsión legal expresa para ello [art. 11.2 a) en relación con el 6.1 LOPD] ya que, a tenor de lo dispuesto en el art. 53.1 CE, los límites al derecho a consentir la cesión de los datos a fines distintos para los que fueron recabados están sometidos a reserva de ley». En este caso, existe una previsión legal en el art. 94.3 LGT, que establece que «[l]os juzgados y tribunales deberán facilitar a la administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales». Todo ello, sin perjuicio de las obligaciones de información previstas en el art. 93 de la misma norma, y con las salvaguardas a que se refiere el art. 95, sobre el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria. En consecuencia, la obtención de los datos contables obtenidos en el registro ordenado en el marco de un procedimiento penal, y su posterior traslado a la administración tributaria, no es susceptible de afectar al art. 18.4 CE en los términos pretendidos en la demanda, por lo que debe descartarse que se trate de una prueba ilícita en el sentido del art. 11.1 LOPJ.

b) Las garantías procedimentales del art. 24.2 CE son aplicables a un procedimiento sancionador administrativo (por todas, SSTC 18/1981, de 8 de junio, FJ 2; 59/2014, de 5 de mayo, FJ 3, y 54/2015, de 16 de marzo, FJ 7). Por ello, en el ámbito de un procedimiento administrativo en materia tributaria son admisibles todas las pruebas que, en general, sean incorporadas de acuerdo con las normas que sobre medios y valoración de la prueba se contienen en el Código civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil, a las que se remite expresamente el art. 106.1 LGT.

En el presente recurso, una vez resuelto que la prueba controvertida fue incorporada sin vulneración del art. 18.4 CE, es relevante determinar si, en el procedimiento concreto y desde la perspectiva del art. 24.2 CE, la demandante tuvo la oportunidad de formular alegaciones frente a la prueba trasladada. En este sentido, la demanda no afirma, ni tampoco se desprende del expediente, que no haya podido ejercer sus derechos de defensa, pues de hecho ha tenido oportunidad de cuestionar la prueba documental, oponiendo los argumentos que ha estimado convenientes al respecto, que han sido desestimados tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional, y sin que por tanto se aprecie indefensión. Dicho de otro modo, lo relevante, a los efectos de las garantías del art. 24.2 CE, es que la prueba inicialmente obtenida en un procedimiento penal ha sido después practicada en un procedimiento administrativo de liquidación y sanción en el que la demandante ha podido desplegar sus posibilidades de defensa, sin que las

mismas se hayan visto efectivamente perjudicadas por el hecho de la procedencia de la prueba.

A ello debe añadirse que, frente al alegato de la demanda, en este caso nos encontramos ante un hallazgo o descubrimiento casual, pero no en el sentido y con los efectos que esta figura produce en el ámbito de la investigación penal. En este supuesto no se ha constatado la existencia de otra figura delictiva distinta de la que justificó la medida de investigación acordada. El archivo encontrado indicaba una posible infracción tributaria que, como tal, debe ser puesta en conocimiento de la administración competente, según dispone el art. 94.3 LGT. En este caso, además, el objeto de la entrada domiciliaria autorizada mediante auto por el órgano judicial estaba constituido por la necesidad de recabar pruebas documentales en un procedimiento de blanqueo de capitales. Sigue a ello lógicamente que un documento contable se encuentra dentro del ámbito de la búsqueda de pruebas.

Además en relación con la naturaleza de la medida de investigación, la recurrente alega que la administración no puede utilizar una prueba obtenida a través de una medida de investigación judicial penal cuyo uso no esté en la normativa administrativa. Sin embargo, la habilitación legal reconocida en el art. 94.3 LGT establece la obligación para el órgano judicial de comunicar a la administración «cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales», y ello con independencia del concreto medio de obtención de esos datos. El único límite que establece el precepto es el «secreto de las diligencias sumariales», a lo que debe añadirse, por motivos obvios, la inexistencia de prueba ilícita que, en este caso, ni siquiera se ha planteado en la demanda, ya que no se discute la legalidad de la entrada y registro acordada en el procedimiento penal de origen.

La referencia que se contiene en la demanda a las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, *WebMindLicenses* (ECLI:EU:C:2015:832); y de 21 de diciembre de 2016, asuntos acumulados C-203/15 y C-698/15, *Tele2 Sverige AB* (ECLI:EU:C:2016:970), no solo no altera las conclusiones alcanzadas, sino que las apuntala. En efecto, aunque se trata de asuntos diferentes al presente proceso de amparo, en ambos se hace hincapié en que lo relevante es que se ejerza un control jurisdiccional sobre los datos, o sobre las pruebas trasladadas a un procedimiento administrativo. Específicamente, en la sentencia de 17 de diciembre de 2015, referida a un litigio del impuesto sobre el valor añadido (IVA), se admite que la administración tributaria pueda utilizar, con el fin de determinar la existencia de una práctica abusiva, pruebas que han sido obtenidas en el marco de un procedimiento penal paralelo incluso si no ha concluido, siempre que se hayan recabado con respeto de los derechos y garantías, su utilización esté prevista en la ley, y el órgano judicial compruebe que «con arreglo al principio general del respeto del derecho de defensa, el sujeto pasivo tuvo la posibilidad, en el marco del procedimiento administrativo, de tener acceso a esas pruebas y de ser oído en relación con estas».

Por tanto, cabe concluir que la prueba documental controvertida, en su momento lícitamente obtenida, por mor del auto judicial de entrada y registro, fue trasladada después a la inspección de los tributos sin que ello haya supuesto la vulneración de las garantías del art. 24.2 CE, habida cuenta de que, no solo su traslado estaba previsto en la ley (art. 94.3 LGT) sino que la demandante tuvo entonces la oportunidad de formular cuantas alegaciones estimó oportunas, ejerciendo su derecho a la defensa sin menoscabo alguno.

Los razonamientos expuestos conducen a la desestimación del recurso de amparo.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Desestimar el amparo interpuesto por doña Carmen Molina Serrano.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a veintinueve de junio de dos mil veinte.—Encarnación Roca Trías.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Antonio Narváez Rodríguez.—Ricardo Enríquez Sancho.—Firmado y rubricado.