

EL PRECINTO CAUTELAR DE LAS CAJAS DE SEGURIDAD EN EL SENO DE UN PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA. DERECHOS FUNDAMENTALES AFECTADOS Y CONVENIENCIA DE RECABAR AUTORIZACIÓN JUDICIAL PREVIA

María Eugenia Sanmartín García-Osorio

*Jueza del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción
número 8 de Arenys de Mar (España)*

Title

The precautionary seal of the safety deposit boxes within a tax inspection procedure. Fundamental rights affected and convenience of obtaining prior judicial authorization

Resumen

Este trabajo surge con ocasión de la STSJ de la Comunidad Valenciana 1311/2020, de 22 de julio, y tiene por objeto reflexionar sobre la conveniencia de que el precinto cautelar de las cajas de seguridad venga precedido del consentimiento de su titular o autorización judicial previa. Para ello, se parte del examen de los derechos fundamentales afectados por esta medida cautelar, así como del análisis de las deficiencias propias de las líneas generales de adopción de las medidas cautelares del artículo 146 de la Ley General Tributaria y de la exigencia doctrinal y jurisprudencial de que la medida cautelar de apertura de cajas de seguridad venga precedida del consentimiento de su titular o autorización judicial previa.

Palabras clave

Precinto, cajas de seguridad, medidas cautelares, intimidad.

Abstract

This work arises on the occasion of the STSJ of the Valencian Community 1311/2020, of July 22, and aims to reflect on the convenience of the precautionary seal of the safe deposit boxes being preceded by the consent of its owner or prior judicial authorization. To this end, it is a starting point on the examination of the fundamental rights affected by this precautionary

measure, as well as the analysis of the deficiencies of the general lines of adoption of the precautionary measures of article 146 of the General Tax Law and the doctrinal and jurisprudential requirement that the precautionary measure of opening safe deposit boxes be preceded by the consent of its owner or prior judicial authorization.

Keywords

Seal, safe deposit boxes, precautionary measures, privacy.

Fecha de recepción: 1-07-2021/Fecha de aceptación: 24-09-2021/Fecha de revisión: 26-12-2021

Cómo referenciar: Sanmartín García-Osorio, M.E. (2021). El precinto cautelar de las cajas de seguridad en el seno de un procedimiento de inspección tributaria. Derechos fundamentales afectados y conveniencia de recabar autorización judicial previa. *Revista Técnica Tributaria* (135), 35-73

SUMARIO

1. Introducción
2. Derechos fundamentales afectados por el precinto de las cajas de seguridad
 - 2.1. La intimidad
 - 2.2. La inviolabilidad del domicilio
3. Líneas generales de adopción de las medidas cautelares del artículo 146 LGT y 181 RGGI
 - 3.1. Presupuestos objetivos
 - 3.2. Límites
 - 3.3. Procedimiento de adopción
4. Procedimiento especial para la adopción de la medida de apertura de cajas de seguridad
5. Conveniencia del consentimiento del titular o autorización judicial previa para la adopción de la medida cautelar de precinto de cajas de seguridad
6. Bibliografía
 - 6.1. Doctrina
 - 6.2. Jurisprudencia
 - 6.3. Resoluciones económico administrativas

Este trabajo ha obtenido el premio en la categoría de jueces en formación de la XXIII Edición del Premio AEDAF 2021.

1. Introducción

La inspección tributaria entendida como la actividad dirigida a averiguar la verdad objetiva y a determinar la situación tributaria real del obligado tributario requiere una serie de medidas encaminadas a impedir que durante el desarrollo de las actuaciones de averiguación o comprobación se produzca la alteración o destrucción de efectos, información o pruebas relevantes¹.

Estas medidas se regulan en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), el cual fue desarrollado por medio del artículo 181 del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGGI). Además, estos preceptos han de ser interpretados a la luz de las numerosas resoluciones jurisprudenciales y de los Tribunales Económico Administrativos dictadas en respuesta a los recursos interpuestos por los obligados tributarios en esta materia.

Dichos artículos prevén que en el procedimiento de inspección las medidas cautelares podrán consistir en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate. En particular, el precinto mantiene los elementos probatorios en poder del obligado tributario garantizando su integridad mediante sellos o ligaduras que se colocan sobre los propios elementos. En cambio, el depósito pone los elementos probatorios en poder de un depositario al que se encomienda su custodia y la incautación supone la aprehensión y custodia de los elementos probatorios por la propia Administración Tributaria².

Ahora bien, las medidas y elementos de prueba referidos en dichos preceptos no constituyen una lista cerrada, sino que la Administración Tributaria podrá acordar dichas medidas sobre elementos de prueba distintos o incluso adoptar

1 BLANQUER CRIADO, D., *La Inspección (de Actividades Autorizadas o Comunicadas)*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2018. Pp. 290 y ss.

2 MERINO JARA, I., «El acceso de la administración al domicilio del contribuyente» en CAAMAÑO ANIDO, M.A. (Dir.): *Derecho y práctica tributaria*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2016. P. 808.

medidas no previstas legal o reglamentariamente cuando así lo aconsejen las circunstancias³.

Uno de los elementos de prueba no previstos y sobre el que es habitual adoptar medidas cautelares encaminadas a la consecución de los fines propios de la inspección o comprobación tributaria son las cajas de seguridad sitas en el domicilio del obligado tributario o en las entidades financieras. Así, más allá de que los Servicios de Inspección Tributaria puedan dirigir requerimientos de información a las entidades financieras sobre la titularidad de los contratos de arrendamiento de las cajas de seguridad sitas en sus instalaciones con base al deber de información del art. 93 LGT⁴, es habitual que en el seno de un procedimiento de inspección se acuerde el precinto cautelar y la posterior apertura de las cajas de seguridad.

A estos efectos, entre la Administración tributaria y los tribunales parecía existir un cierto consenso, justificado en la necesidad de la potestad inspectora para garantizar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, por el cual la medida cautelar de apertura de cajas de seguridad exige el consentimiento de su titular o autorización judicial previa, mientras que el precinto de las mismas, al igual que el requerimiento de información sobre la titularidad de los contratos de arrendamiento de cajas de seguridad, podía ser adoptado motivadamente por la propia Administración tributaria.

Este consenso parecía indicar que la afección de derechos del obligado tributario por el precinto de las cajas de seguridad era similar a la producida por el mero requerimiento de información a las entidades bancarias sobre la titularidad de los contratos de arrendamiento de las cajas de seguridad sitas en sus instalaciones. En cambio, la apertura de las mismas afectaría de forma mucho más intensa a los derechos fundamentales del obligado tributario.

No obstante, nada más lejos de la realidad, el consenso solamente respondía a que por regla general los Tribunales únicamente intervienen para autorizar la apertura de cajas de seguridad previamente precintadas sin oposición⁵ y prueba de ello es el nuevo enfoque dado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 1311/2020, de 22 de julio.

3 CHICO DE LA CÁMARA, P. y CARVAJO VASCO D., «Procedimiento de inspección tributaria» en LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J.M. (Dir.): *Formularios tributarios*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2019. P. 267; MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda, *Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2015. Pp. 121 y ss. o CORDERO GONZÁLEZ, E.M. «Las medidas cautelares tributarias» en MANZANO SILVA, E. (Coord.) y MERINO JARA, I. (Dir.) *Procedimientos tributarios: Aspectos prácticos*, J. B. Bosch, 2014. Pp. 144.

4 La legitimidad de esta medida ha sido reconocida por el TEAC (RTEAC 963/2014, de 2 de noviembre de 2017).

5 Aunque la mayoría de sentencias que revisan los pronunciamientos relativos a la apertura de cajas de seguridad concluyen que la medida cautelar acordada no vulneraba los derechos fundamentales afectados (STSJ de Cataluña 1077/2020, de 5 de marzo, STSJ de la Comunidad Valenciana 207/2020, de 30 de enero, STSJ de Andalucía 678/2019, de 26 de marzo, STSJ de La Rioja 277/2018, de 27 de septiembre, STSJ de Castilla y León 833/2018, de 26 de septiembre, o STSJ de Canarias 422/2018, de 17 de julio), también existen algunos pronunciamientos en sentido contrario (STSJ de Andalucía 1151/2016, de 22 de abril).

Hasta el momento, sólo en la STSJ de Aragón 225/2014, de 7 de mayo, se había planteado que el precinto de cajas de seguridad podía afectar derechos fundamentales del obligado tributario, concluyendo escuetamente que esta medida cautelar no vulnera el derecho a la inviolabilidad del domicilio⁶, sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana matiza esta conclusión haciendo notar que el derecho fundamental afectado por el precinto de la caja de seguridad no es la inviolabilidad del domicilio sino la intimidad.

Aunque esta última precisión no ha de llevar a concluir precipitadamente que es necesario el consentimiento del titular de la caja de seguridad o la previa autorización judicial para adoptar la medida cautelar de precinto, la misma invita a un análisis más sosegado de la cuestión que permita resolver esta incógnita *de lege lata* y, en caso de ser necesario, proponer una solución respetuosa con el derecho fundamental a la intimidad del obligado tributario *de lege ferenda*.

Para ello, en primer lugar, en este trabajo se determinará cuál es el derecho fundamental afectado por el precinto de las cajas de seguridad. Seguidamente, se examinarán los presupuestos, límites y procedimiento de adopción previstos con carácter general para las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI, haciendo hincapié en la problemática y deficiencias detectadas doctrinalmente para cada uno de ellos. Tras ello, se pondrá de manifiesto que, con carácter general, la doctrina y la jurisprudencia exigen el consentimiento del titular del contenido de la caja de seguridad o la autorización judicial previa para su apertura, detallando la justificación y operativa de este requisito especial. Finalmente, se examinará si a la luz de todas las consideraciones anteriores el derecho fundamental afectado por el precinto cautelar queda suficientemente garantizado mediante los presupuestos, límites y procedimiento general o, en cambio, también sería necesario el consentimiento de su titular o la previa autorización judicial.

2. Derechos fundamentales afectados por el precinto de las cajas de seguridad

Las cajas de seguridad son compartimentos destinados a la guarda y custodia de bienes y documentos de especial valor, tanto material como afectivo, cuyo acceso está vedado a terceros no autorizados por el titular de su contenido. Por tanto, han de ser consideradas como una proyección del ámbito de disposición personal con independencia de que se sitúen en el domicilio familiar o en una entidad financiera⁷.

Así, la propia finalidad y naturaleza intrínseca de las cajas de seguridad, así como los lugares donde pueden estar situadas conducen a cuestionarse si el precinto de las mismas podría atentar contra los derechos fundamentales a la intimidad y la inviolabilidad del domicilio del obligado tributario, especialmente

6 En particular, en el fundamento jurídico primero se establece que «con el simple embargo y precinto, no se puede vulnerar este derecho fundamental [la inviolabilidad del domicilio], pues no se ha procedido a acceder a la misma [la caja de seguridad]».

7 *Memento Procesal Contencioso-Administrativo 2021*, Lefebvre-El Derecho, Madrid, 2021. P. 1101.

cuando el art. 8 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (en adelante CEDH) permite que la autoridad pública injiera en el domicilio y la vida privada y familiar cuando ello sea necesario para el bienestar económico del país⁸.

2.1. La intimidad

La ausencia de un concepto constitucional o legal del derecho fundamental a la intimidad⁹ obliga a acudir a la doctrina del Tribunal Constitucional para definir este derecho y delimitar su contenido esencial.

En particular, el Tribunal Constitucional define la intimidad personal como el derecho fundamental vinculado a la propia personalidad y derivado de la dignidad de la persona que implica la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana¹⁰. De este modo, corresponde a cada persona el poder jurídico de acotar el ámbito de la intimidad personal y familiar que sustrae de la acción y conocimiento ajenos, imponiendo a terceros el deber de abstenerse de toda intromisión en su esfera íntima acotada.

La titularidad de este derecho fundamental corresponde sin lugar a dudas a las personas físicas nacionales y extranjeras. No obstante, la propia naturaleza de la intimidad impide su extensión a las personas jurídicas, lo cual no supone que se encuentren totalmente desprotegidas frente a intromisiones ilegítimas, ya que se les reconoce otros derechos fundamentales relacionados con la intimidad como la inviolabilidad del domicilio al que me referiré con posterioridad, así como la capacidad de ser sujetos pasivos de los delitos de descubrimiento y revelación de secretos¹¹.

Dicho esto, cabe destacar que la facultad de una persona de determinar su esfera íntima no es absoluta, sino que en las sociedades pluralistas ideológicamente heterogéneas corresponde al poder judicial definir cuál es el

8 El art. 8 CEDH reconoce que «Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para (...), el bienestar económico del país (...)».

9 El artículo 18 de la Constitución se limita a garantizar «el derecho a la intimidad personal y familiar» y la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen únicamente precisa en su artículo séptimo las actuaciones que tienen la consideración de intromisiones ilegítimas.

10 El Tribunal Constitucional parte de esta definición para resolver aquellos asuntos en los que se discute si la actuación de la Administración Tributaria vulnera el derecho a la intimidad (entre otras SSTC 233/2005, de 28 de octubre, y AATC 212/2003, de 30 de junio y 197/2003, de 16 de junio).

11 JIMÉNEZ PÉREZ, A. «El derecho a la intimidad en la Constitución española y la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos» en LÓPEZ ORTEGA, J.J. (Dir.), SALÓN PIEDRA, J. D. y VALENZUELA YLIZARBE, F. (Coords.): *El derecho a la intimidad: Nuevos y viejos debates*, Dykinson, Madrid, 2017. Pp. 102 y 107.

núcleo esencial y los límites de la intimidad con arreglo al momento histórico y social¹².

Tradicionalmente, la determinación de los límites del derecho a la intimidad en el ámbito tributario ha venido marcada por la discusión doctrinal y jurisprudencial relativa a la inclusión o no de los datos económicos dentro del contenido esencial del derecho fundamental a la intimidad¹³. De esta manera, algunos autores¹⁴ parten de un concepto estricto del derecho a la intimidad en el que no tienen cabida los datos económicos, salvo que por su naturaleza y contenido revelen información sobre aspectos más reservados de la vida personal y familiar. En cambio, otra parte de la doctrina¹⁵ acoge un concepto amplio del derecho a la intimidad del que sí formarían parte los datos económicos.

De igual modo, existen pronunciamientos jurisprudenciales que parecen incluir los datos económicos como parte del derecho a la intimidad (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, 142/1993, de 22 de abril, o 233/2005, de 26 de septiembre) y otros que claramente los excluyen (STC 99/2004, de 27 de mayo o SSTS 353/2015, de 22 de enero).

Ahora bien, aun cuando se considere que los datos económicos forman parte del derecho a la intimidad, no se puede desconocer que el art. 31 de la Constitución impone a todos el deber de contribuir a los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica y, en este punto, tanto la doctrina como la jurisprudencia están de acuerdo en la legitimidad de la Administración tributaria para acceder a determinados datos personales económicos por medio de un procedimiento de inspección tributaria, siempre que éste no sea ilegal o arbitrario.

A estos efectos, HERRERA MOLINA¹⁶, en línea con la doctrina alemana, distingue entre datos exclusivamente económicos cuya esfera de protección es mínima, datos económicos que afectan a la intimidad sin alcanzar su contenido esencial cuya esfera de protección es intermedia y datos directamente relacionados con la vida íntima personal y familiar cuya esfera de protección es máxima. Por su parte, el Tribunal Constitucional, a partir de la STC 110/1984, de 26 de noviembre, establece que la Administración Tributaria está habilitada para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los obligados tributarios en el seno de un procedimiento de investigación o inspección tributaria¹⁷. En consecuencia, parece razonable concluir que, en atención a la intensidad con que se vea afectado el derecho fundamental a la intimidad, es

12 MARTÍNEZ DE PISÓN CAVERO, J.M., *El derecho a la intimidad: de la configuración inicial a los últimos desarrollos de la jurisprudencia constitucional*, Anuario de filosofía de derecho. Madrid, 2016. Pp. 409-430.

13 DE LA PEÑA AMORÓS, M. del M., *El deber de información*, Dykinson, Madrid, 2020. Pp. 92-100.

14 MANTERO SAEZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M. *Procedimiento en la inspección tributaria*. Editorial de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 1990. P. 423 o GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003. P. 52.

15 ESCRIBANO LÓPEZ, F. *Acceso a Datos en Poder de la Administración Tributaria*, Cuadernos de Derecho Judicial. 1997. Núm. 25. P. 271.

16 HERRERA MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Editex, Madrid, 1992. Pp. 193-197.

17 Estos límites han sido reiterados por el Tribunal Constitucional en las SSTC 65/2020, de 18 de junio, y 76/1990, de 26 de abril y en el ATC 642/1986, de 23 de julio.

necesario establecer mecanismos de control de la actividad inspectora más o menos rígidos que irían desde la preceptiva motivación de las decisiones administrativas hasta la necesidad de consentimiento del obligado tributario o de autorización judicial previa.

Hechas las consideraciones anteriores, a continuación, se analizará en qué medida queda afectado el derecho fundamental a la intimidad por el precinto de las cajas de seguridad. Para ello, en primer lugar, dentro de las medidas que la Administración tributaria puede adoptar sobre las cajas de seguridad se ha de distinguir entre los requerimientos de información destinados a conocer la existencia de una caja de seguridad a disposición del obligado tributario y las medidas cautelares que afectan al contenido de las mismas.

Dentro del primer grupo, se encuentra el requerimiento a las entidades bancarias de información sobre los titulares de los contratos de alquiler de las cajas de seguridad situadas en sus instalaciones, medida de comprobación que es adoptada frecuentemente por la Administración tributaria al amparo del art. 93 LGT el cual impone a las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como a otras entidades sin personalidad jurídica la obligación de comunicar toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria¹⁸. Es decir, esta medida supone que la Administración tributaria acceda a datos de naturaleza estrictamente económica y podría comprometer el secreto bancario.

En relación con esta cuestión, ya se ha expuesto que no está claro que los datos de naturaleza estrictamente económica formen parte del contenido esencial del derecho a la intimidad, por lo que únicamente gozan de una protección mínima frente al deber del art. 31 CE de contribuir a las arcas públicas de acuerdo con la capacidad económica. Por ello, siempre que los servicios de inspección tributaria realicen los requerimientos de información de manera motivada y suficientemente individualizada¹⁹, el secreto

18 CALVO VÉRGEZ, J., *Principales cuestiones conflictivas planteadas al inicio y durante el desarrollo del procedimiento de inspección tributario*, Actum Fiscal, n.º 43, 2010. Pp. 55-73 considera que la trascendencia tributaria se configura como un concepto jurídico indeterminado que habilita para, con respeto a los derechos humanos, exigir la información que conduzca a la aplicación de los tributos.

19 En la práctica, a pesar de que los Tribunales (SAN de 10 de noviembre de 2009, rec. 383/2008, o STS de 13 de noviembre de 2014, rec. 266/2012) rechazan las peticiones genéricas de información sobre los titulares de los contratos de alquiler de las cajas de seguridad dirigidas a las entidades financieras y efectuadas por los órganos de recaudación, el TEAC entiende que estas peticiones son válidas sin ningún requisito adicional por el mero hecho de que se realicen por los servicios de inspección (Res. 963/2014, de 2 de noviembre, 3016/2007, de 17 de diciembre de 2008, o 2673/2007, de 18 de noviembre de 2008), postura a mi juicio sorprendente, pues con ello, se legitimaría la presunción de que las cajas de seguridad se emplean para defraudar a la que se refieren JAÉN VALLEJO, M. y PERRINO PÉREZ, Á. L., *La recuperación de activos frente a la corrupción (La Oficina de Recuperación y Gestión de Activos)*, Dykinson, Madrid, 2016. P. 67. o DEPARTAMENTO DE REDACCIÓN B.O.E., *Anales de la Abogacía General del Estado 2018*, B.O.E y Ministerio de Justicia, 2019. P. 594 o SANTOLAYA BLAY, M. *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, Editorial Ciss, S.A., Madrid, 2009. Pp. 121 y ss.

bancario no servirá para fundar la negativa o falta de respuesta a dichos requerimientos²⁰.

En segundo lugar, las medidas que afectan al contenido de las cajas de seguridad son el precinto cautelar y/o posterior apertura de las mismas. Mediante estas medidas, no sólo se comprometen datos del obligado tributario de naturaleza estrictamente económica, sino que también pueden quedar afectados otros datos directamente relacionados con la vida íntima personal o familiar, ya que el servicio de cajas de seguridad es contratado con el objeto de conseguir la mayor reserva posible sobre el contenido de especial valor material o afectivo custodiado en su interior. De esta forma, en palabras de GÁLVEZ DOMÍNGUEZ²¹, al secreto bancario se contraponen el secreto del contenido de las cajas de seguridad, pues, constituyendo ambos secretos manifestaciones del derecho a la intimidad en un sentido amplio, el distinto alcance de su afección conllevará una protección diferenciada frente a la actuación de la Administración tributaria.

En particular, mediante la apertura de la caja de seguridad, la Administración tributaria conoce el contenido de la misma y, con ello, pueden revelarse gustos, aficiones y demás actividades que el obligado tributario había decidido separar del conocimiento de terceros. De esta manera, siendo evidente que esta medida da lugar a que la Administración tributaria invada un ámbito propio y reservado del obligado tributario, su adopción exigirá un mayor control que las medidas que afectan únicamente al secreto bancario.

Es más, parece superada la doctrina expuesta en la STS (Sala de lo Penal) 155/2002, de 19 de febrero, por la que se entendía que la apertura y registro de las cajas de seguridad no incidía en el derecho a la intimidad²² y hoy en día la mayoría de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia entienden que esta medida cautelar afecta a dicho derecho fundamental²³.

En cambio, mediante el precinto de las cajas de seguridad, la Administración tributaria no llega a conocer su contenido, sino que únicamente sustrae del obligado tributario la facultad de disponer de los objetos y documentos contenidos en dichas cajas, quedando éstas bajo la acción de la propia Administración. Con ello, desde un punto de vista simplista, podría dudarse de que esta medida cautelar afecte al derecho fundamental a la intimidad, sin embargo, ello supondría,

20 TRIGUEROS MARTÍN, M.J., *Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la inspección: ineficaces unos, inexistentes otros*. Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación. N.º 401-402. 2016. Pp. 5-50. pone de manifiesto que la actual regulación legal e interpretación jurisprudencial hace que el secreto bancario ya no constituya un límite a la obtención de información por la Administración tributaria.

21 GÁLVEZ DOMÍNGUEZ, E., *Régimen jurídico del servicio bancario de las cajas de seguridad*. Comares, Granada. 1997. P. 186 y ss.

22 Esta sentencia ya fue criticada por la doctrina al poco tiempo de su pronunciamiento. Entre otros, ABEL SOUTO, M., *Ocultación de dinero procedente del narcotráfico en una caja de seguridad (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo n.º 155/2002, de 19 de febrero)*, Revista de Derecho Penal y Criminología, 2.ª Época, N.º 13. Madrid, 2004. Pp. 315-323.

23 Por todas, SSTSJ de Cataluña 1077/2020, de 5 de marzo, y 1279/2019, de 17 de octubre, SSTSJ de Castilla y León 833/2018, de 26 de septiembre, y 430/2018, de 8 de mayo, y STSJ de Zaragoza 369/2015, de 3 de junio.

a mi juicio, desconocer el contenido esencial de este derecho fundamental expuesto anteriormente.

En concreto, como ya se indicó al inicio de este epígrafe, el contenido esencial del derecho fundamental a la intimidad comprende la facultad de excluir del ámbito de protección delimitado por su titular, no sólo el conocimiento, sino también la acción de terceros. Por tanto, al quedar el contenido de la caja de seguridad bajo la acción de la Administración tributaria, es evidente que el precinto de la misma supone una intromisión en el ámbito propio y reservado del obligado tributario afectando con ello a su derecho fundamental a la intimidad²⁴. Es más, tampoco se puede ignorar que la medida de precinto suele ir seguida de la apertura de la caja de seguridad sin que ésta deje de estar bajo la acción de la Administración tributaria y, por tanto, el precinto cautelar también dará lugar indirectamente al conocimiento del contenido de la caja.

En definitiva, como el precinto cautelar de las cajas de seguridad pone bajo la acción directa y el conocimiento potencial de la Administración tributaria datos estrechamente relacionados con la vida íntima personal y familiar del obligado tributario, es evidente que la adopción de esta medida afecta al derecho fundamental a la intimidad, haciendo con ello necesario un control de la actividad de la Administración tributaria que vaya más allá de exigir que la adopción de esta medida sea motivada y suficientemente individualizada.

2.2. La inviolabilidad del domicilio

En nuestro ordenamiento jurídico no existe ninguna disposición constitucional o legal que permita identificar aquellos lugares que, por ser el domicilio de una persona, son inviolables y no está permitida la entrada o registro sin el consentimiento de su titular o resolución judicial, salvo flagrante delito²⁵.

Esta ausencia de regulación obliga a acudir a la doctrina del Tribunal Constitucional complementada con los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para definir el domicilio²⁶ como el espacio físico donde el individuo vive sin estar sujeto a los usos y convenciones sociales, ejerciendo su libertad más íntima. De esta manera, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio no protege el espacio físico *per se* sino la privacidad e intimidad de la persona, dando lugar a

24 En este sentido se pronuncia la novedosa STSJ de la Comunidad Valenciana 1311/2020, de 22 de julio, que entiende que «la reserva o protección de ese ámbito propio no sólo es respecto del conocimiento de los demás, sino también respecto de la acción de los demás. Y en esa acción sobre el ámbito propio parece lógico incluir la privación de la facultad de disposición de los elementos materiales protegidos por el derecho a la intimidad.»

25 El artículo 18.2 CE declara que «El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.»

26 APARICIO DE LÁZARO, J. R., *Cuestiones con interés casacional objetivo en materia de autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios*, Revista Actualidad Administrativa, N.º 3. Madrid, 2020. hace un repaso de los pronunciamientos jurisprudenciales más relevantes (SSTC 22/1984, de 17 de febrero, 171/1999, de 18 de marzo, 186/2000, de 10 de julio, o 11/2006, de 16 de enero; SSTC 285/2012, de 25 de enero o SSTEDH (sección 4.ª) de 19 de noviembre de 2004, caso *Moreno Gómez contra España*, rec. 4143/2002 o (sección 3.ª) de 16 de enero de 2018, caso *Cuenca Zarzoso contra España*, rec. 23383/12).

una conexión especial entre la inviolabilidad del domicilio y la intimidad que no ha de llevar a la confusión entre ambos derechos fundamentales, pues la mera afección de la vida privada o la intimidad no conduce a la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio sino cuando existe un espacio físico residencial.

Además, este derecho fundamental no sólo se reconoce a las personas físicas nacionales y extranjeras, sino también a las personas jurídicas cuyo domicilio es entendido como el espacio físico en el que desarrollan su actividad sin intrusiones ajenas por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros²⁷.

En el ámbito tributario, el art. 48 LGT define el domicilio fiscal de las personas físicas como el lugar donde tengan su residencia habitual, salvo que desarrollen principalmente actividades económicas en cuyo caso se podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios o, de no poder determinarse este último, el lugar donde se sitúe el inmovilizado de mayor valor en el que se realicen dichas actividades económicas. A su vez, define el domicilio fiscal de las personas jurídicas como su domicilio social siempre que en él esté centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios o, en otro caso, el lugar en el que se desarrolle efectivamente dicha dirección o gestión.

Sin embargo, mediante la comparación de la definición del domicilio fiscal y del domicilio constitucional inviolable se constata que el domicilio fiscal se define de forma más restrictiva que el domicilio constitucional, por lo que existirán otros espacios físicos distintos del domicilio fiscal en los que no esté permitida la entrada sin el consentimiento de su titular o resolución judicial, quedando el domicilio fiscal reservado a las relaciones entre la Administración tributaria y el obligado tributario que se canalizarán, principalmente, mediante las notificaciones tributarias²⁸.

Por otra parte, no se puede desconocer que la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad y equidad exige una actividad inspectora eficaz que obtenga todos los elementos necesarios para determinar la situación tributaria real del obligado tributario²⁹, por lo que es necesario cuestionarse si dicha actividad puede desarrollarse en cualquier lugar o existen límites derivados del reconocimiento constitucional del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

27 SSTC 137/1985, de 17 de octubre, o 69/1999, de 26 de abril.

28 GÓMEZ REQUENA, J. Á., «La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario: un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea» en MERINO JARA, I. (Dir.), *Derechos fundamentales y tributación. Nueva fiscalidad*, Dykinson, Madrid, 2020. P. 295-296.

29 La STC 110/1984, de 26 de noviembre, recuerda «la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta».

A estos efectos, el artículo 151 LGT permite que la actividad inspectora se desarrolle en cualquier lugar, pero los requisitos y condiciones de la misma serán distintos en función del grado de protección del lugar al que se pretenda acceder, distinguiéndose entre domicilio constitucionalmente protegido y otros lugares³⁰. Por un lado, el art. 142 LGT dispone que la entrada de los funcionarios de la inspección en un lugar que no tenga la consideración de domicilio constitucional exige únicamente autorización escrita de la autoridad administrativa. En cambio, el art. 113 LGT prevé que la entrada en un domicilio protegido por el artículo 18.2 CE requiere el consentimiento de su titular o autorización judicial en la que se habrá de justificar la titularidad del domicilio, la apariencia de legalidad de la actuación inspectora, la necesidad y duración de la entrada y la acreditación de que la entrada en el domicilio no produce más limitaciones al derecho fundamental que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto de inspección.

Es decir, se legitima la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido para realizar inspecciones fiscales siempre que se respeten una serie de límites y garantías, algo que también ha sido refrendado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (STEDH de 25 de febrero de 1993, caso *Funke contra Francia*, rec. 10828/84).

Hechas las consideraciones anteriores se analizarán sus implicaciones en la medida de precinto cautelar de cajas de seguridad, para ello, se distinguirá de nuevo entre los requerimientos de información destinados a conocer la existencia de una caja de seguridad a disposición del obligado tributario y las medidas cautelares que afectan al contenido de las mismas.

Por un lado, los requerimientos de información a las entidades financieras sobre la titularidad de los contratos de arrendamiento de las cajas de seguridad sitas en sus instalaciones únicamente persiguen conocer la identidad de los titulares o usuarios de estos elementos de seguridad; por tanto, resulta evidente sin necesidad de más consideraciones que estas medidas no suponen afección alguna al derecho a la inviolabilidad del domicilio.

Por otra parte, en relación con las medidas relativas al secreto del contenido de las cajas de seguridad –apertura y precinto–, cabe destacar que las propias características materiales de las cajas de seguridad implican que dentro las mismas se pueden custodiar algunos aspectos de la intimidad, pero en ningún caso será posible desarrollar plenamente la vida privada, en el caso de las personas físicas, o la actividad social, en el caso de las personas jurídicas. Por ello, la adopción de medidas cautelares sobre el contenido de las cajas de seguridad no afecta *per se* al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio³¹.

30 ORENA DOMÍNGUEZ, A., «La entrada en el domicilio de las personas físicas, jurídicas y en los despachos profesionales» en MERINO JARA, I. (Dir.) y MANZANO SILVA, E. (Coord.), *Procedimientos tributarios: Aspectos prácticos*. Bosch Editor, 2014. Pp. 265-268.

31 GÁLVEZ DOMÍNGUEZ, E., *Régimen jurídico del servicio bancario...*, op. cit., p. 186 y ss. considera que las medidas que afectan al contenido de las cajas de seguridad atentan contra un ámbito de la intimidad que protege prácticamente los mismos intereses que la inviolabilidad del domicilio, sin embargo, entiendo que este autor no hace esta equiparación desde la óptica constitucional sino desde el punto de vista de las medidas de control de la actividad de la Administración tributaria que deben de adoptarse y que se tratarán con detalle en los epígrafes 4 y 5.

Ahora bien, tampoco se puede ignorar que las cajas de seguridad pueden estar situadas en una entidad bancaria o en el domicilio del obligado tributario persona física o jurídica, por lo que el lugar en el que se encuentren podría hacer que la apertura y/o precinto de las mismas afectase al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

En el primero de los casos no existen dudas de que la entidad bancaria no se puede identificar como domicilio constitucional del obligado tributario, por lo que el acceso a la misma para la apertura o precinto de las cajas de seguridad no afectará al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio³². Sin embargo, si la caja de seguridad está situada en un espacio físico que pueda calificarse constitucionalmente como domicilio del obligado tributario persona física o jurídica, la adopción de estas medidas cautelares afectará indirectamente a la inviolabilidad del domicilio, pues su ejecución exige la entrada en el mismo³³.

Por todo ello, se debe concluir que la medida cautelar de precinto de cajas de seguridad afecta directamente al derecho fundamental a la intimidad, pero no al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, el cual únicamente se vería afectado indirectamente cuando para la adopción de la medida fuese necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario persona física o jurídica por encontrarse en él dicho elemento de seguridad.

3. Líneas generales de adopción de las medidas cautelares del artículo 146 LGT y 181 RGGI

Habiéndose concluido en el epígrafe anterior que el precinto cautelar de las cajas de seguridad produce una afección directa al derecho fundamental a la intimidad y también puede producir una afección indirecta al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio cuando la caja se encuentra situada en el domicilio del obligado tributario persona física o jurídica, es necesario determinar si dichas afecciones tienen consecuencias en los presupuestos, límites y procedimiento de adopción de esta medida cautelar. Con el objetivo de resolver esta incógnita en el último epígrafe de este trabajo, en este epígrafe se expondrán con carácter general los presupuestos, límites y procedimiento de adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI, haciendo especial hincapié en la problemática y deficiencias detectadas doctrinal y jurisprudencialmente.

32 REBOLLO PUIG, M., «La actividad inspectora» en Díez SÁNCHEZ, J. J. (Coord.), *Función inspectora*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2013. Pp. 87 y 88 recuerda que en ocasiones la ley o la jurisprudencia atribuyen a otros lugares una protección similar a la del domicilio constitucional, pero ello no supone ampliar el concepto constitucional de domicilio sino limitar la potestad inspectora para proteger la intimidad más allá del domicilio o la propiedad.

33 En estos casos resultaría aplicable la doctrina de la STC 22/1984, de 22 de febrero, de tal manera que, si únicamente se autorizase la apertura o precinto de la caja de seguridad situada en el domicilio del contribuyente, sería imprescindible que éste consintiera voluntariamente la entrada en su domicilio y, en caso contrario, sería necesaria una nueva autorización no pudiendo suplirse la falta de consentimiento a la entrada en el domicilio con la autorización para la apertura.

De esta manera, la adopción de cualquiera de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI genera un conflicto entre los derechos de los obligados tributarios garantizados legal y constitucionalmente y la necesidad de asegurar la prueba sobre la verdadera situación tributaria del contribuyente para garantizar el cumplimiento del deber del art. 31 CE de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. Para dirimir este conflicto, la propia ley y la doctrina científica y jurisprudencial han definido una serie de presupuestos objetivos, límites materiales y temporales y procedimiento de adopción que dotarían al obligado tributario de garantías frente a la actuación inspectora.

3.1. Presupuestos objetivos

En todos los ámbitos jurídicos, la adopción de medidas cautelares exige la concurrencia de dos presupuestos objetivos: el *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho y el *periculum in mora* o peligro de la mora procesal. De igual modo, la adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI por los servicios de inspección tributaria exigirá que concurra una apariencia de buen derecho que se manifiesta en la propia potestad inspectora y un peligro de mora procesal que corresponde con el riesgo de desaparición, destrucción o alteración de los elementos necesarios para probar la existencia de la obligación tributaria y cuantificarla³⁴.

3.1.1. Apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris*

El primero de los presupuestos objetivos necesarios para la adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI no está expresamente previsto legal ni reglamentariamente, sin embargo, esto no significa que su concurrencia sea innecesaria, sino que una parte de la doctrina³⁵ considera que está implícito en la legalidad y validez de las potestades tributarias reconocidas en la LGT, opinión que a mi juicio vendría refrendada por la necesidad de que las medidas cautelares se adopten en el seno de un procedimiento de inspección cuya finalidad sea la comprobación e investigación de los supuestos de hecho de la obligación tributaria.

En particular, el procedimiento de inspección ha de circunscribirse a una o varias obligaciones tributarias y períodos impositivos o de liquidación de uno o varios contribuyentes, por lo que algunos autores hacen notar que, si la medida cautelar se adoptase en relación con un obligado tributario vinculado pero distinto de aquel frente al que se sigue el procedimiento de inspección, no será

34 CORDERO GONZÁLEZ, E.M. Las medidas cautelares tributarias en MANZANO SILVA, E. (Coord.) y MERINO JARA, I. (Dir.) *Procedimientos tributarios: ...*, op. cit., p. 143 define de este modo los presupuestos objetivos necesarios para la adopción de las medidas cautelares del art. 146 LGT.

35 LUQUE MATEO, M. Á., *Las medidas cautelares para luchar contra el fraude fiscal*. Atelier, Barcelona, 2009. P. 141.

posible continuar dicho procedimiento frente al obligado tributario que no era el objeto inicial de las actuaciones de inspección o comprobación³⁶.

Por otra parte, los arts. 146 LGT y 181 RGGI no identifican cuál es el momento oportuno para adoptar las medidas cautelares en el seno del procedimiento de inspección tributaria. De hecho, el tenor legal y reglamentario «en el procedimiento de inspección se podrán adoptar (...)» únicamente excluye la adopción de medidas cautelarísimas o provisionalísimas³⁷, pero en nada obsta que se adopten medidas cautelares en la propia comunicación de inicio del procedimiento³⁸. Ahora bien, en relación con esta última posibilidad, no se puede desconocer que las medidas cautelares adoptadas pueden ser muy gravosas para los derechos del obligado tributario, con lo que la adopción de las mismas simultáneamente al inicio del procedimiento de inspección podría ser desproporcionada. Por ello, comparto el parecer de MARTÍNEZ MUÑOZ³⁹, quien indica que las medidas cautelares no deben ser adoptadas automáticamente al inicio del procedimiento sino únicamente ante la existencia de actuaciones del obligado tributario indiciarias de un riesgo de frustración de los fines de comprobación e investigación propios del procedimiento tributario.

En conclusión, la falta de relevancia dada por el legislador a este presupuesto no debe conducirnos a prescindir del mismo sino únicamente a presumir que concurre cuando la medida cautelar se adopta en el seno de un procedimiento de inspección en el que se ha constatado indiciariamente el riesgo de frustración de la comprobación e investigación de la obligación tributaria, ya que sostener lo contrario supondría legitimar la arbitrariedad de la Administración Tributaria.

3.1.2. Peligro de la mora procesal o *periculum in mora*

El segundo de los presupuestos objetivos que ha de concurrir para adoptar las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI es el peligro de la mora procesal o *periculum in mora*, el cual se manifiesta en el riesgo de desaparición, destrucción o alteración de las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias.

De la propia definición legal de este presupuesto en el art. 146 LGT, se deduce que la adopción de estas medidas cautelares únicamente requiere que se acredite el peligro de desaparición, alteración o destrucción sin que sea necesaria

36 SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. BAS SORIA J. y MOYA CALATAYUD, F. *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo. Tomo I*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012. P. 930. ejemplifican estos casos con la incautación o el depósito acordado sobre bienes del obligado tributario en investigación que se encuentren en poder de un depositario o comisionista.

37 MERINO JARA, I., «El acceso de la administración al domicilio del contribuyente» en CAAMAÑO ANIDO, M.A. (Dir.): *Derecho y práctica...*, op. cit., p. 811 indican que, aunque las medidas cautelarísimas están consolidadas en la legislación procesal y administrativa, la falta de regulación de las mismas por la LGT impide la adopción de medidas cautelares previas al inicio del procedimiento de inspección.

38 PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012. Pp. 331 se refiere expresamente a esta posibilidad.

39 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las medidas cautelares en los...*, op. cit., p. 127.

la existencia y realidad de un daño efectivo⁴⁰, lo cual se justifica en que el peligro de la mora procesal responde a la conveniencia de conservar y localizar las pruebas para su uso en el procedimiento de inspección y, en último término, a la necesidad de asegurar el cobro de la deuda tributaria que se pudiera constatar de las medidas cautelares adoptadas.

Es más, al contrario de lo que sucede con la apariencia de buen derecho, la previsión legal expresa de este presupuesto objetivo impide que se presuma su existencia y exige probar su concurrencia. Además, en este punto la doctrina hace notar que la falta de determinación legal de cuáles son las actividades del contribuyente que permiten apreciar el riesgo de desaparición, destrucción o alteración de los elementos de prueba no habilita a la Administración tributaria para adoptar estas medidas cautelares alegando un riesgo genérico, sino que requiere motivar la concurrencia efectiva de un riesgo trascendente y ponderar todos los intereses en juego⁴¹.

De esta manera, aunque por razones de seguridad jurídica y en línea con técnicas legislativas más modernas sería deseable que el legislador precisase cuándo concurren indicios de destrucción, desaparición o alteración de los elementos de prueba⁴², la adopción de medidas cautelares por los servicios de inspección tributaria exige la previa realización por el obligado tributario de actividades indiciarias de que, de no adoptarse las medidas cautelares, no será posible conservar o localizar los elementos de prueba necesarios para su uso en el procedimiento de inspección.

3.2. Límites

Acreditada la concurrencia de los presupuestos objetivos anteriormente descritos –aparición de buen derecho o *fumus boni iuris* y peligro de la mora procesal o *periculum in mora*–, la adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI deberá respetar un límite de carácter temporal, su duración máxima, y otros dos de carácter material, la proporcionalidad y la ausencia de perjuicio de difícil o imposible reparación.

3.2.1. Límite temporal

Al igual que el resto de medidas cautelares previstas en el ordenamiento jurídico, las de los arts. 146 LGT y 181 RGGI se caracterizan por la instrumentalidad y la provisionalidad, por tanto, únicamente podrán adoptarse en el seno de un procedimiento de inspección o comprobación⁴³ y nunca por tiempo indefinido,

40 RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios*, Revista Jurídica Universidad Autónoma, n.º 26, 2012. P. 31.

41 FALCÓN Y TELLA, R., *Las medidas cautelares: autotutela administrativa «versus» intervención judicial*, Revista Quincena Fiscal, n.º 3, 1995. P. 8.

42 Así, la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, de modificación del Código Penal precisa cuándo concurren indicios relevantes de que una parte del patrimonio del penado procede de una actividad delictiva (arts. 127 quinquies)

43 Vid.. epígrafe 3.1.1.

lo cual habilitaba al legislador para optar entre prever legalmente un plazo máximo de duración o permitir que la medida cautelar subsistiera durante todo el procedimiento de inspección en el que se había acordado.

En concreto, el art. 146 LGT dispone que dichas medidas cautelares «estarán limitadas temporalmente a los fines anteriores», es decir, se podrán mantener durante todo el procedimiento de inspección o comprobación siempre que sean necesarias para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de las obligaciones tributarias.

No obstante, a estos efectos, la doctrina⁴⁴ ha puesto de manifiesto que el procedimiento de inspección puede extenderse por largos períodos de tiempo e incluso ser interrumpido por el inspector sin causa justificada, por lo que sería conveniente entender que las medidas cautelares únicamente pueden extenderse durante el plazo máximo legalmente establecido para el propio procedimiento de inspección o comprobación⁴⁵, de tal manera que deberían cesar en caso de incumplimiento o retraso por parte de la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones. De hecho, con esta apreciación la doctrina excluye también la posibilidad de reiterar la medida cautelaralzada por el transcurso del plazo legalmente establecido o el incumplimiento o retraso de la Administración tributaria, aun cuando la normativa no prohíba expresamente esta posibilidad.

Por último, por aplicación del art. 181.6 RGGI, el alzamiento de la medida cautelar acordada –por desaparición de la finalidad que motivo su adopción o transcurso del plazo máximo legalmente establecido para el procedimiento de inspección o comprobación– se documentará en una diligencia que habrá de comunicarse al obligado tributario.

3.2.2. Proporcionalidad

El art. 146 LGT exige que las medidas cautelares sean proporcionadas al fin de impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias. Es decir, se impone la proporcionalidad como límite material a la adopción de estas medidas cautelares.

De acuerdo con TEJERIZO LÓPEZ⁴⁶ y CORDERO GONZÁLEZ⁴⁷, este límite material consiste en el equilibrio necesario entre el fin y el esfuerzo realizado para conseguirlo que permite dirimir el conflicto existente entre los derechos de los obligados tributarios afectados por las medidas cautelares y la legítima

44 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las medidas cautelares en los...*, op. cit., p. 199-201.

45 Según el art. 150 LGT las actuaciones inspectoras deberán concluir en 18 meses o en 27 meses cuando concurren determinadas circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos objeto de comprobación.

46 TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios» en FERNÁNDEZ MARÍN, F. *Derecho Comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010. P. 87.

47 CORDERO GONZÁLEZ, E.M. Las medidas cautelares tributarias en MANZANO SILVA, E. (Coord.) y MERINO JARA, I. (Dir.) *Procedimientos tributarios...*, op. cit. p. 117 y ss.

intervención de la Administración tributaria para garantizar a través del procedimiento de inspección el cumplimiento efectivo del deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

De hecho, es tal la relevancia del juicio de proporcionalidad que el Tribunal Constitucional determina que «una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar, sino que tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso» (ATC 98/1986, de 28 de enero). Es más, en aquellos casos en que las medidas cautelares tributarias afecten a derechos fundamentales, la desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados es calificada por el Tribunal Constitucional como un sacrificio excesivo e innecesario de los propios derechos fundamentales afectados (STC 96/2012, de 7 de mayo)⁴⁸.

A su vez, el propio Tribunal Constitucional determina que el juicio de proporcionalidad consiste en motivar si la medida cautelar cumple tres condiciones: «si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)» (por todas, SSTC 39/2015, de 3 de marzo, o 43/2014, de 27 de marzo)⁴⁹.

Como ya se ha anticipado, el art. 146 LGT liga la proporcionalidad con el fin de impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias, por tanto, esta relación habrá de tenerse en cuenta a la hora de aplicar dichas condiciones.

En primer lugar, la definición de un catálogo de medidas cautelares susceptibles de adopción en los arts. 146 LGT y 181 RGGI permite presumir que concurre el juicio de idoneidad de dichas medidas cautelares al fin perseguido⁵⁰. Por su parte, el juicio de necesidad supondría que, de no adoptarse las medidas cautelares, se pondría en riesgo la conservación de los elementos de prueba necesarios para el desarrollo eficaz del procedimiento de inspección, es decir, esta condición está íntimamente relacionada con el presupuesto objetivo de peligro de la mora procesal o *periculum in mora* descrito en el subepígrafe anterior. Finalmente, el juicio de proporcionalidad en sentido estricto sería la justificación de que dentro de las posibilidades del art. 146 LGT la medida cautelar adoptada es la menos gravosa para garantizar la finalidad perseguida.

48 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las medidas cautelares en los...*, op. cit., p. 211. considera que, en los casos de negativa del contribuyente a colaborar, el principio de proporcionalidad ha de favorecer a la Administración tributaria que podrá adoptar medidas inicialmente desproporcionadas siempre que sean necesarias para la consecución del fin y respeten los derechos del contribuyente.

49 Este triple filtro ha sido observado por los Tribunales en el análisis de la adopción de las medidas de los arts. 146 LGT y 181 RGGI (entre otras, STSJ de Madrid 31/2020, de 22 de enero, STSJ de Cataluña 1279/2019, de 17 de octubre, o STSJ de la Comunidad Valenciana 206/2018, de 1 de febrero).

50 Como las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI no constituyen un catálogo cerrado, en caso de adoptarse una medida cautelar no prevista legalmente se habrá de motivar suficientemente el juicio de idoneidad.

Por último, cabe destacar que el juicio de proporcionalidad no sólo justifica la adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI, sino que también ha de servir para fundamentar su alzamiento cuando desaparezca el riesgo de desaparición, destrucción o alteración de los elementos de prueba.

3.2.3. Existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación

El artículo 146 LGT dispone que no se podrán adoptar aquellas medidas cautelares que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. No obstante, la definición de este límite material como un concepto jurídico indeterminado ha hecho que la doctrina identifique graves problemas en relación con la carga de probar su concurrencia por los servicios de inspección o su ausencia por el obligado tributario.

Por un lado, la adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI exige que los servicios de inspección motiven la concurrencia de los presupuestos y límites previstos legalmente entre los que se encuentra que la medida cautelar no produzca un perjuicio de imposible o muy difícil reparación, es decir, se impone a la Administración tributaria la carga de probar un hecho negativo, lo cual constituye una prueba diabólica que de exigirse impediría la adopción de dichas medidas cautelares⁵¹.

Por otro lado, el obligado tributario no podrá justificar la improcedencia de la medida cautelar con base a simples conjeturas, razones generales sin concreción de datos o perjuicios eventuales e inciertos, sino que deberá acreditar la existencia cierta y concreta de un daño grave e irreparable derivado de su adopción⁵², cuestión que para SÁNCHEZ PEDROCHE⁵³ resulta prácticamente imposible de acreditar.

Es decir, tanto los servicios de inspección como el obligado tributario ven imposibilitada o gravemente dificultada la prueba de la concurrencia y de la falta de concurrencia de este límite material, por tanto, en la práctica la exigencia de que la medida cautelar no genere perjuicios de imposible o difícil reparación se configura como un límite artificioso que se presume por los tribunales y no como una garantía real para el obligado tributario⁵⁴.

51 RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M., *Las medidas cautelares ...*, op. cit., p. 35.

52 LUQUE MATEO, M. Á., *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2010. P. 191.

53 SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. BAS SORIA J., y MOYA CALATAYUD, F. *Estudio concordado y sistemático...*, op. cit., p. 929 entienden que es difícil acreditar un perjuicio de difícil o imposible reparación derivado de medidas cautelares encaminadas a conservar la documentación íntegra, máxime cuando los elementos probatorios a conservar sean diferentes del hecho imponible. Precisamente, en coherencia con esta reflexión la STSJ de Cataluña 1008/2019, de 23 de julio, dispone que «Lo importante es que dicha documentación intervenida permanezca incólume y sin posibilidad alguna de modificación por parte de la Administración tributaria, a lo que sirve precisamente el precinto y, con posterioridad, el desprecinto y examen de la misma en presencia del representante del obligado tributario».

54 La jurisprudencia no suele analizar este límite material y, cuando se refiere al mismo, presume su concurrencia sin ningún análisis, centrándose en el examen de la proporcionalidad de las medidas cautelares del art. 146 LGT (entre otras, STSJ de la Comunidad Valenciana 1311/2020, de 22 de julio).

3.3. Procedimiento de adopción

La concurrencia de los presupuestos objetivos –apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris* y peligro de la mora procesal o *periculum in mora*– y de los límites temporales y materiales –plazo máximo de duración, proporcionalidad e inexistencia de perjuicios de difícil o imposible reparación– anteriormente expuestos no permite a la Administración tributaria adoptar automáticamente las medidas cautelares de los artículos 146 LGT y 181 RGGI, sino que es necesaria la observancia del procedimiento descrito en el art. 181 RGGI. En concreto, en este precepto se articula un procedimiento en torno a una fase de adopción provisional, un trámite de audiencia al obligado tributario afectado y una fase de adopción definitiva, de tal manera que el cumplimiento escrupuloso de este procedimiento supondrá una garantía más de los derechos del obligado tributario.

3.3.1. Fase de adopción provisional

Inicialmente, el artículo 35 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986⁵⁵ establecía que la Inspección podía adoptar medidas cautelares «de acuerdo con la ley», pudiendo recabar el auxilio y colaboración de las autoridades competentes y sus agentes. Ahora bien, la jurisprudencia recordó que la norma reglamentaria no tenía rango suficiente para atribuir a la Inspección la facultad de adoptar la medida cautelar por sí misma, sino que debía ser interpretada en el sentido de que la Inspección debía recabar a tales efectos la intervención de la autoridad que, de acuerdo con la ley aplicable al caso, resultara competente⁵⁶.

Por ello, con el objetivo de solventar esta situación, en la actualidad, el propio art. 146 LGT autoriza directamente a la Inspección para adoptar las medidas cautelares necesarias para impedir la destrucción, alteración o desaparición de los elementos de prueba y el art. 181 RGGI concreta que la adopción provisional de las medidas cautelares corresponde al funcionario que esté desarrollando las funciones de comprobación e inspección, el cual, además, podrá recabar el auxilio y colaboración que se consideren precisos de las autoridades competentes y sus agentes. Es más, en tanto que la finalidad de estas medidas cautelares es garantizar la efectividad del procedimiento de inspección y pueden afectar al patrimonio del obligado tributario en beneficio de la Administración, la doctrina entiende que únicamente podrán ser acordadas de oficio y no a instancia del contribuyente⁵⁷.

55 Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

56 A estos efectos, CALVO VÉRGEZ, J. *La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento inspector*, Nueva Fiscalidad, N.º 1, 2009. Pp. 54 y 55 recuerda la STS 105/1993, de 22 de enero, la cual se refiere a que la Inspección podrá adoptar medidas cautelares «de acuerdo con la Ley (la Ley, naturalmente, aplicable en cada caso) y no por sí misma, sino, cuando fuere preciso, a través de las autoridades competentes».

57 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las medidas cautelares en los...*, op. cit., pp. 184 y 185.

Además, de acuerdo con el art. 181.4 RGGI, la adopción de las medidas cautelares deberá documentarse en una diligencia en la que se hará constar la medida adoptada, el inventario de los bienes afectados y las circunstancias y fines que motivan su adopción, informando al obligado tributario de su derecho a formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar en el plazo de cinco días desde el día siguiente a su notificación.

De esta forma, en la diligencia de adopción se ha de motivar suficientemente que concurren la apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris*, el peligro de la mora procesal o *periculum in mora*, la proporcionalidad y la inexistencia de perjuicios de difícil o imposible reparación. Por ello, los Tribunales⁵⁸ suelen aplicar la doctrina del Tribunal Constitucional que hace hincapié en «la necesidad de expresar en la resolución motivada que se dicte los indicios (...) imputables a la persona sobre la que sea adoptada la medida, que la misma obedezca a un fin constitucionalmente legítimo, que sea dictada de conformidad con la previsión legislativa correspondiente, y de acuerdo con los cánones de la proporcionalidad que ha señalado de modo repetido ese Alto Tribunal, concretados en la expresión de la idoneidad e indispensabilidad de la medida así como del acompañamiento del necesario juicio de ponderación entre los intereses generales que se tratan de preservar y la limitación del derecho a la libertad personal que ello supone» (AATC 188/2004, de 26 de mayo o 98/1986, de 28 de enero).

Por último, cabe destacar que la importancia de la diligencia de adopción motivada para los derechos del obligado tributario se deduce del propio art. 181.4 RGGI en el que se establece que la diligencia se extenderá al tiempo de adopción de la medida cautelar, salvo que no sea posible por causas no imputables a la Administración, en cuyo caso, una vez desaparecidas dichas causas, se remitirá inmediatamente una copia de la diligencia al obligado tributario.

3.3.2. Trámite de audiencia

A la luz del artículo 105 de la Constitución, la audiencia al interesado es la regla general en los procedimientos administrativos salvo que por causa justificada la ley disponga lo contrario⁵⁹.

Sin embargo, en el caso del procedimiento de adopción de medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI, el trámite de audiencia al obligado tributario necesariamente está condicionado por la especial relevancia de los fines perseguidos por el procedimiento de inspección entre los que destaca la finalidad de descubrimiento de la verdad y la necesidad de evitar que por la imposibilidad de practicar un medio de prueba se frustre el proceso y la finalidad de contribuir al sistema tributario⁶⁰.

58 Entre otras, STSJ de Cataluña 35/2020, de 16 de noviembre, STSJ de Madrid 865/2019, de 4 de octubre, STSJ de Canarias 422/2018, de 17 de julio, o STSJ de Castilla y León 833/2018, de 26 de septiembre.

59 El art. 105 CE prevé que «La ley regulará: (...) c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado».

60 RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *Las medidas cautelares ...*, op. cit., p. 26. identifica estos fines como el fundamento de las medidas cautelares del art. 146 LGT y hace notar su similitud con el fundamento del proceso penal.

Así, el trámite de audiencia previsto en el art. 181 RGGI pretende conseguir un equilibrio entre el derecho de defensa y audiencia del obligado tributario y la importancia de que las medidas cautelares sean eficaces para la consecución de los fines anteriores. Para ello, se prevé un trámite de audiencia y alegaciones que se extenderá durante los cinco días posteriores a la notificación de la diligencia de adopción de la medida cautelar, la cual ya surte efectos desde la propia adopción provisional⁶¹.

3.3.3. Fase de adopción definitiva

En el plazo de 15 días desde la adopción provisional de la medida cautelar y sin perjuicio de que el obligado tributario pueda hacer alegaciones en el plazo de 5 días desde la notificación de la diligencia de adopción, el órgano competente para liquidar –en el caso del Estado el Inspector Jefe y sus adjuntos– deberá ratificar, modificar o poner fin motivadamente a la medida cautelar adoptada.

Además, de acuerdo con el art. 181 RGGI, su decisión será directamente inatacable por medio de recurso o reclamación económico-administrativa y únicamente se podrá cuestionar su procedencia en los recursos o reclamaciones que se interpongan frente a la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección. Es decir, se establece una prohibición legal de impugnar directamente la medida cautelar, algo que resulta difícilmente justificable para la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia⁶².

En primer lugar, es sorprendente que esta prohibición fuera introducida por el RGGI aun cuando el Tribunal Supremo⁶³ salvó la regulación de las medidas cautelares en el procedimiento de inspección contenida en el artículo 35 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986 indicando que la posibilidad de impugnar de acuerdo con la ley aplicable al caso las medidas cautelares inconvenientemente adoptadas garantizaba la indemnidad del contribuyente.

Por otra parte, en el procedimiento administrativo común se admite la impugnación administrativa y judicial de las medidas cautelares y el art. 227.5 LGT remite los supuestos no susceptibles de reclamación económico-administrativa a la ley, por lo que parte de la doctrina⁶⁴ califica esta prohibición de extralimi-

61 Esta regulación ha sido ensalzada por MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las medidas cautelares en los...*, op. cit., pp. 184 y 185 quien propone que esta regulación se extienda a las demás medidas cautelares tributarias.

62 En sentido contrario, MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *La evolución de la tipología de las medidas cautelares en el ámbito fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 6, 2014. P. 18 fundamenta la falta de recurso alegando que permitirlo impediría la continuación del procedimiento de comprobación y SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. BAS SORIA J. y MOYA CALATAYUD, F. *Estudio concordado y sistemático...*, op. cit., p. 130 considera que se justifica en que la adopción de medidas cautelares es un acto de mero trámite, por lo que si afectase a un obligado tributario frente al que ni se sigue ni se puede continuar el procedimiento de comprobación sí que cabría interponer recurso o reclamación económico-administrativa.

63 STS 105/1993, de 22 de enero.

64 LUQUE MATEO, M. Á., *La suspensión en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018. P. 271 o CALVO VÉRGEZ, J. *La adopción de medidas cautelares en...*, op. cit., pp. 56 y 57.

tación reglamentaria e, invocando esta última tesis, algunas resoluciones judiciales han rechazado la prohibición de impugnación⁶⁵.

Finalmente, en atención a la relevancia de los derechos afectados por las medidas cautelares, esta prohibición resulta especialmente reprochable, ya que parte de que la medida cautelar está al servicio exclusivo de la Administración y no del interés general, restando con ello eficacia garantista al procedimiento de adopción de medidas cautelares previsto en el art. 181 RGGI⁶⁶.

En definitiva, la necesidad de motivar la concurrencia de los presupuestos objetivos y de los límites materiales en el acto de ratificación se ve reforzada, ya que se justifica tanto en la trascendencia constitucional de la propia motivación como en la prohibición legal de impugnar directamente la decisión adoptada.

4. Procedimiento especial para la adopción de la medida de apertura de cajas de seguridad

De acuerdo con lo expuesto hasta el momento, las medidas cautelares del art. 146 LGT se podrán adoptar mediante el procedimiento del art. 181 RGGI por el funcionario que esté desarrollando las funciones de inspección y comprobación siempre que exista un riesgo de desaparición, destrucción o alteración de las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias y, además, la medida cautelar sea proporcionada con la necesidad de conservar los elementos probatorios y no genere perjuicios de imposible o difícil reparación al obligado tributario.

Sin embargo, también se ha puesto de manifiesto que dichas líneas generales adolecen de una serie de deficiencias que justifican la exigencia de requisitos adicionales para la adopción de determinadas medidas cautelares. Entre ellas, se encuentra la apertura de cajas de seguridad, medida relativa al secreto del contenido de la caja que por afectar al derecho a la intimidad podría servir de parámetro de comparación con el precinto cautelar y ayudarnos a resolver si para la adopción de esta última medida será suficiente con el procedimiento previsto con carácter general o, en cambio, también serán necesarios los requisitos especiales exigidos doctrinal y jurisprudencialmente para la apertura.

Tal y como se expuso en el segundo epígrafe, mediante la apertura de cajas de seguridad, la Administración tributaria no sólo conoce datos económicos del obligado tributario, sino también otros datos directamente relacionados con su vida íntima personal y familiar. Además, si la caja de seguridad se encuentra situada en el domicilio del obligado tributario, la apertura de la misma exige la

65 STSJ de Canarias 331/2017, de 6 de octubre.

66 A estos efectos, GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo» en MERINO JARA, I. (Dir.), LUCAS DURÁN, M. (Coord.), *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, José María Bosch Editor, Barcelona, 2015. Pp. 742 y 743 recuerda que conforme al art. 103 CE la Administración sirve con objetividad los intereses generales.

entrada en un espacio físico constitucionalmente protegido por el derecho fundamental del art. 18.2 CE.

La relevancia de los derechos fundamentales afectados por esta medida cautelar ha hecho que tanto la doctrina⁶⁷ como la jurisprudencia⁶⁸ consideren que no es suficiente con la aplicación de los presupuestos, límites y procedimiento expuestos anteriormente, sino que la apertura de la caja de seguridad requiere el consentimiento del titular de su contenido o una autorización judicial y ello, incluso, aunque la caja de seguridad se encuentre situada en una entidad financiera.

En primer lugar, como ya se ha anticipado, si la caja de seguridad está situada en el domicilio del obligado tributario persona física o jurídica, la adopción de la medida cautelar de apertura requerirá la entrada en un espacio físico protegido constitucionalmente. En este sentido, el art. 113 LGT dispone que «cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial» y, de igual modo, el art. 172.3 RGGI prevé que «Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial».

En particular, el consentimiento del obligado tributario ha de ser válidamente prestado, para lo cual es necesario que el domicilio sea titularidad del obligado tributario, que éste tenga capacidad de obrar suficiente para prestar el consentimiento y que el mismo haya sido otorgado libre y voluntariamente⁶⁹. A su vez, el Tribunal Supremo exige que el consentimiento «esté absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada o registro que se le requiere» (STS 285/2012, de 25 de enero) y, de forma análoga, el Tribunal Constitucional requiere que el consentimiento venga precedido de una «información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización» (STC 54/2015, de 16 de marzo).

Además, el obligado tributario podrá revocar su consentimiento a la entrada en cualquier momento⁷⁰, en cuyo caso el art. 172.5 RGGI autoriza a los funcionarios de inspección a permanecer en el domicilio para adoptar las medidas cautelares del art. 146 LGT –incluido el precinto de cajas de seguridad– antes de la finalización de las actuaciones que allí se estén desarrollando.

67 DÍEZ SOTO, C. *Propuesta para una Nueva Regulación Codificada del Depósito*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017. Pp. 17 y 95.

68 STSJ de Cataluña 1077/2020, de 5 de marzo, STSJ de Castilla y León 833/2018, de 26 de septiembre, o STSJ de la Comunidad Valenciana 36/2019, de 9 de enero.

69 ORENA DOMÍNGUEZ, A., «La entrada en el domicilio de las personas físicas...», op. cit., p. 269.

70 TURIEL MARTÍNEZ, A. y MATA SIERRA, M. T., *La prueba digital en el ordenamiento tributario*, Nueva Fiscalidad, n.º 1, 2020. P. 128 pone de manifiesto que la negativa a la entrada y la revocación del consentimiento no es una excusa o resistencia sancionable a la actuación inspectora, sino el simple ejercicio del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Ahora bien, la posibilidad de permanecer en el domicilio una vez revocado el consentimiento se considera por parte de la doctrina contraria al art. 18.2 CE, ya que éste impide tanto las entradas y registros como la permanencia en el domicilio sin consentimiento de su titular o autorización judicial⁷¹. De hecho, CAAMAÑO ANIDO pone de manifiesto que, en la práctica, ante el requerimiento inmediato de abandonar el domicilio del obligado tributario, la única medida cautelar que podrán adoptar los funcionarios es la incautación de los documentos y soportes que ya estuviesen en su poder, cuestión expresamente reconocida por la Instrucción-Guía interna de julio de 2011 de la AEAT⁷².

Por otra parte, en caso de oposición del obligado tributario a la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, será necesaria la intervención del juez el cual «no interviene como un autómatas, puesto que ninguna Ley puede reducir su función a tal, sino que resuelve sobre la necesidad justificada de la penetración en el domicilio de una persona» (STC 137/1985, de 17 de octubre).

En concreto, ante la falta de una regulación legal pormenorizada de la materia, el Tribunal Constitucional⁷³ considera legítima la entrada en el domicilio del obligado tributario para el desarrollo de la actividad de inspección y comprobación cuando exista proporcionalidad entre el fin perseguido y la entrada, de tal manera que no se produzca un sacrificio innecesario o excesivo del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Además, este control se manifiesta en la potestad atribuida al juez de lo contencioso-administrativo de controlar *a priori* que el obligado tributario es el titular del domicilio para cuya entrada se solicita autorización, que la entrada es necesaria para la ejecución de los actos de inspección y comprobación y que estos actos han sido dictados por la autoridad administrativa competente, están fundados en derecho y son necesarios para alcanzar el fin perseguido.

A estos efectos, resulta de interés la STSJ de Cataluña 1077/2020, de 5 de marzo, en la que se indica que «no puede bastar la redundante consideración de que en el domicilio existe documentación y que de no acordarse la entrada judicial podría frustrarse totalmente la eficacia de la actuación de la Inspección de los Tributos, puesto que habría tiempo suficiente para hacer desaparecer los

71 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La adopción de medidas cautelares al hilo de las intromisiones practicadas por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio de los obligados tributarios. La dudosa constitucionalidad de alguna de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los tributos*, Aranzadi Jurisprudencia tributaria, n.º 11, 2007, P. 15-18, así como CASAS AGUADO, D. «La garantía jurisdiccional de los derechos fundamentales en materia tributaria» en SÁNCHEZ GALIANA, J.A. (Dir.), GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. y CASAS AGUDO, D. (Cord.), *Estudios en conmemoración del cuarenta aniversario de la Constitución financiera*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, P. 177.

72 MERINO JARA, I., «El acceso de la administración al domicilio del contribuyente» en CAAMAÑO ANIDO, M.A. (Dir.): *Derecho y práctica...*, op. cit., p. 812 se refiere expresamente al tenor literal de la Instrucción: «En todo caso, desde un punto de vista práctico, en el momento de la revocación del consentimiento siempre se ha de intentar diligenciar esta revocación, indicando en ese momento las medidas cautelares que se adoptan: (...). Como es evidente, para ello se necesitará una cierta aquiescencia o, al menos, ausencia de oposición expresa del obligado tributario, ya que, si la Inspección es requerida para abandonar de forma inmediata el domicilio, la realidad es que las medidas cautelares a adoptar no podrán ir más allá de la incautación de aquellos documentos o soportes que ya estuviesen en nuestro poder»

73 SSTC 22/1984, de 17 de febrero, 66/1985, de 23 de mayo, 160/1991, de 18 de julio, 76/1992, de 14 de mayo, o 50/1995, de 23 de febrero.

elementos de prueba que se pretende obtener, debiendo la Administración Tributaria someter su actuación, estrictamente al principio de proporcionalidad de la medida de acceso al domicilio».

Por último, cabe cuestionarse si la autorización de entrada en el domicilio del obligado tributario habilita a los servicios de inspección para la apertura de la caja de seguridad o es necesario una autorización específica.

En este sentido, una parte de la doctrina⁷⁴ entiende que la autorización de apertura de la caja de seguridad ha de entenderse implícita en la autorización de entrada al domicilio; sin embargo, es habitual que la Inspección solicite y en el auto se autorice la apertura⁷⁵, por lo que otra parte de la doctrina⁷⁶ determina que la autorización de entrada se habrá de referir específica o genéricamente a la apertura de las cajas de seguridad.

En definitiva, como la adopción de la medida cautelar de apertura de las cajas de seguridad sitas en el domicilio del obligado tributario persona física o jurídica exige la entrada en un espacio constitucionalmente protegido, es necesario el consentimiento de su titular o una autorización judicial en la que se controle el juicio de proporcionalidad efectuado por los servicios de inspección tributaria.

Ahora bien, esta garantía reforzada del obligado tributario no se fundamenta únicamente en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio sino también en el derecho fundamental a la intimidad afectado por el conocimiento del contenido de las cajas de seguridad. De hecho, prueba de ello es que para la adopción de la medida cautelar de apertura de cajas de seguridad sitas en establecimientos financieros no son suficientes los presupuestos, límites y procedimiento generales, sino que, en caso de oposición del obligado tributario, también será necesaria autorización judicial.

La finalidad propia de las cajas de seguridad es la guarda y custodia de bienes y documentos de especial valor material y afectivo, frente a la acción y conocimiento de terceros; por ello, constituyen un elemento de seguridad directamente relacionado con la intimidad que la doctrina asimila al domicilio o a un lugar cuyo acceso requiere el consentimiento de su titular⁷⁷. De hecho, esta asimilación tiene gran relevancia a la hora de identificar cuál es la normativa aplicable a la adopción de la medida cautelar de apertura de cajas de seguridad sitas en entidades financieras, pues no será de aplicación el art. 142.2 LGT por el que se autoriza a los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos a entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en los que exista alguna prueba de la obligación tributaria, sino el art. 8.6 de la ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante LJCA) por el que los juzgados de lo contencioso-

74 *Memento Inspección de Hacienda 2021*, Lefebvre-El Derecho, Madrid. 2021. P. 1826.

75 Entre las resoluciones más recientes, STSJ de Murcia 622/2020, de 17 de diciembre, STSJ de La Rioja 126/2020, de 26 de mayo, o STSJ de Castilla y León 426/2020, de 18 de mayo.

76 *Memento Procesal Contencioso-Administrativo...*, op. cit., p. 1100.

77 GÁLVEZ DOMÍNGUEZ, E., *Régimen jurídico del servicio bancario...* op. cit., pp. 186 y ss. o SANTOLAYA BLAY, M. *El fraude fiscal...*, op. cit., pp. 121 y ss.

-administrativo habrán de autorizar «la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular».

De igual modo, el criterio general en el ámbito jurisprudencial es la necesidad de autorización judicial para la apertura de cajas de seguridad sitas en las entidades financieras. Es más, aunque existe alguna resolución aislada⁷⁸ que identifica supuestos en que no es necesaria autorización judicial previa a la apertura, la mayoría de los pronunciamientos judiciales⁷⁹ entienden que la caja de seguridad es uno de esos «lugares» cuyo acceso requiere el consentimiento de su titular o autorización judicial. Por tanto, serán de aplicación los criterios legales y jurisprudenciales expuestos anteriormente para la entrada en el domicilio, pero teniendo en cuenta que la apertura de cajas de seguridad no afecta directamente a la inviolabilidad del domicilio, sino a la intimidad y, por tanto, el control judicial del juicio de proporcionalidad efectuado por los servicios de inspección será menos estricto.

En definitiva, con independencia de que las cajas de seguridad estén situadas en el domicilio del obligado tributario o en la entidad financiera, la adopción de la medida cautelar de apertura de las mismas exigirá consentimiento del titular de su contenido o autorización previa del juez de lo contencioso-administrativo, quien comprobará que concurren los presupuestos objetivos y los límites materiales necesarios para su adopción – apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris*, peligro de la mora procesal o *periculum in mora*, proporcionalidad e inexistencia de perjuicios de imposible o difícil reparación–.

5. Conveniencia del consentimiento del titular o autorización judicial previa para la adopción de la medida cautelar de precinto de cajas de seguridad

En los epígrafes anteriores se ha concluido que el precinto cautelar de las cajas de seguridad afecta al derecho a la intimidad y se han expuesto los presupuestos, límites y procedimiento generales de adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGRI, así como la exigencia jurisprudencial y doctrinal de consentimiento del titular del contenido de la caja de seguridad o autorización judicial previa para la adopción de la medida cautelar de apertura de dicho elemento de seguridad. Con ello, se han sentado las bases para que en este epígrafe se pueda adoptar una posición sobre si el precinto cautelar de la caja de seguridad debe adoptarse de acuerdo con las reglas generales o, en cambio, sería conveniente recabar el consentimiento del titular del contenido de la caja o autorización judicial previa.

78 Las STSJ de Aragón 594/2014, de 6 de octubre, y STSJ del País vasco 431/2013, de 12 de julio, consideran que la administración solamente estaría habilitada para la apertura de la caja de seguridad sin autorización judicial cuando la única finalidad de la caja sea proporcionar seguridad al obligado tributario, algo difícil de acreditar en tanto que las características físicas de la misma suelen permitir que sirva de soporte a la intimidad.

79 Entre las más recientes, STSJ de Cataluña 1077/2020, de 5 de marzo y STSJ de Castilla y León 833/2018, de 26 de septiembre.

Por regla general, la medida cautelar de precinto de las cajas de seguridad se ha venido acordando directamente por los servicios de inspección tributaria a través del procedimiento del art. 181 RGGI cuando concurría un riesgo de desaparición, destrucción o alteración de las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias y, además, el precinto era proporcionado con la necesidad de conservar los elementos probatorios y no generaba perjuicios de imposible o difícil reparación al obligado tributario. Es más, ni la doctrina⁸⁰ ni la jurisprudencia⁸¹ han considerado necesario el consentimiento del titular del contenido de la caja de seguridad o la autorización judicial previa que compruebe la concurrencia de dichos presupuestos objetivos y límites materiales.

No obstante, esta práctica parte de la base de que el precinto de las cajas de seguridad no afecta a la intimidad del obligado tributario, una premisa que, de acuerdo con lo expuesto en el segundo epígrafe y los últimos pronunciamientos judiciales es errónea. Por tanto, es necesario determinar si la afección de la intimidad por el precinto cautelar hace que sea necesaria una autorización judicial previa o aun así es suficiente con la observancia de los presupuestos, límites y procedimiento general de adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI.

A estos efectos, la STSJ de la Comunidad Valenciana 1311/2020, de 22 de julio, recuerda⁸² que la afección de un derecho fundamental únicamente requiere autorización judicial previa cuando así lo determine la Constitución o la ley y, seguidamente argumenta que, al contrario de lo que sucede con el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, las intromisiones en el derecho fundamental a la intimidad no exigen consentimiento del titular o autorización judicial, por lo que la medida cautelar de precinto de cajas de seguridad podrá adoptarse directamente conforme al procedimiento del art. 181 RGGI.

Sin embargo, a mi juicio, el argumento de esta resolución judicial no es suficiente para alcanzar dicha conclusión, pues la necesidad de autorización judicial previa para adoptar la medida cautelar de apertura de la caja de seguridad no se justifica en la calificación de este elemento de seguridad como domicilio constitucional, sino en que, al tratarse de un espacio apto para dar cobijo a algunos aspectos de la intimidad en sentido estricto, la caja de seguridad ha de equipararse a los efectos del art. 8.6 LJCA a aquellos lugares para cuyo acceso es necesario el consentimiento de su titular.

Es decir, aunque todas las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI afectan a la intimidad del obligado tributario en un sentido amplio que incluiría sus datos económicos, las medidas cautelares relativas al secreto del contenido de las cajas de seguridad van más allá incidiendo directamente en su vida íntima

80 VIDAL LAHERA, P. y FERNÁNDEZ ZUGAZABEITIA, A., «Los requisitos de motivación en las solicitudes de autorización para la entrada en domicilio In Audita Parte» en TEJADA FERNÁNDEZ, R. y GÓMEZ-BARREDA, R. (Coords.), *Práctica fiscal para abogados 2018. Los casos más relevantes en 2017 de los grandes despachos*, La ley, Madrid, 2018. Pp. 605-625.

81 STSJ de Aragón 211/2020, de 17 de julio, o STSJ de la Comunidad Valenciana 645/2019, de 3 de abril.

82 Con cita de la STS 777/2013, de 7 de octubre, y las SSTC 206/2007, de 29 de septiembre, 173/2011, de 7 de noviembre, y 142/2012, de 2 de junio.

personal y familiar, razón por la cual parece razonable que se exijan mayores garantías para su adopción.

De hecho, esta conclusión vendría avalada por la LGT la cual en su art. 93 LGT impone a los contribuyentes la obligación de comunicar a la Administración tributaria «toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas» entre los cuales no se encontrarían aquellos «datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar». Así, se deduce que en el ámbito tributario se emplea un concepto estricto de intimidad de tal manera que generalmente la intimidad económica no constituirá un límite oponible a la potestad inspectora de la Administración tributaria⁸³; en cambio, el contenido esencial de la vida íntima y familiar sí⁸⁴.

Tal y como se ha expuesto en el cuarto epígrafe, en el caso de la apertura cautelar de las cajas de seguridad esas mayores garantías se han conseguido mediante una interpretación amplia del art. 8.6 LJCA conforme a la cual la caja de seguridad es un lugar cuyo acceso requiere el consentimiento del titular de su contenido y, siendo la apertura equiparable al acceso, en caso de oposición será necesaria una autorización judicial previa para la adopción de dicha medida cautelar.

Sin embargo, en el caso del precinto de las cajas de seguridad no es posible la misma interpretación *de lege lata*, ya que la colocación de sellos o ligaduras sobre la caja no se puede equiparar al acceso; por ello, resulta necesario reflexionar acerca de si existen diferencias en la intensidad con que se afecta el derecho fundamental a la intimidad por la apertura de la caja y su precinto cautelar que justificarían que la concurrencia de los presupuestos límites y procedimiento generales fuesen suficientes para la adopción del precinto cautelar.

En concreto, mediante la medida cautelar de apertura la Administración Tributaria puede conocer aspectos de la vida íntima personal y familiar y mediante el precinto se excluiría la facultad del obligado tributario de disponer de dichos aspectos que quedarían bajo la acción de la propia Administración tributaria.

En este punto, se ha de recordar que el Tribunal Constitucional define la intimidad como la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás⁸⁵; por tanto, constituirían intromisiones todas aquellas actuaciones de terceros por las que sea posible conocer o accionar frente a dicho ámbito reservado. Es decir, el Tribunal Constitucional no considera más graves las intromisiones de conocimiento que las de acción y, consecuentemente, desde un punto de vista constitucional, la apertura de cajas de seguridad

83 El Tribunal Supremo precisa que la vida íntima y privada de las personas sí quedaría afectada cuando la Administración tributaria pretende obtener tantos datos que estemos ante «una biografía o radiografía económica de sus vidas» (STS de 10 de octubre de 2001, rec. 552/1995).

84 SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Madrid, 2001. P. 185 y GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. «El procedimiento de protección de los...», op. cit., p. 721.

85 Vid.. nota al pie 10.

no supondría una afección de la intimidad del obligado tributario más intensa que el precinto.

Es más, en la práctica, el precinto cautelar va dirigido a la posterior apertura de la caja de seguridad para la que será necesario el consentimiento de su titular o previa autorización judicial, lo cual a mi juicio constituye un motivo más para defender que el procedimiento de adopción de ambas medidas ha de ser igual. Por un lado, en los casos en los que posteriormente se adopte la medida de apertura, nada impediría que la solicitud de autorización judicial se adelante al momento de precinto, máxime cuando dicha resolución puede obtenerse *inaudita parte* sin poner en riesgo los fines del procedimiento de inspección⁸⁶. Por otro lado, en aquellos casos en los que posteriormente se deniegue la medida de apertura, el precinto cautelar perdería su sentido dejando con ello patente que se trataba de una intromisión ilegítima del derecho a la intimidad del obligado tributario que no se habría producido de haberse exigido el consentimiento de su titular o autorización judicial previa para su adopción.

Por otra parte, como se ha expuesto en el tercer epígrafe, las líneas generales de adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 y 181 RGGI adolecen de una serie de deficiencias que, si bien son tolerables para la adopción de medidas cautelares que únicamente afectan a los datos económicos del obligado tributario, no lo son tanto para la adopción de aquellas medidas que inciden directamente en su vida íntima personal y familiar. En este sentido, se ha de prestar atención a la concreta regulación del presupuesto objetivo de apariencia de buen derecho, el límite material de inexistencia de perjuicios de imposible o muy difícil reparación y la prohibición de impugnación del acto de ratificación.

En primer lugar, la apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris* se presume ante la mera existencia del procedimiento de inspección, por lo que sería posible acordar el precinto cautelar simultáneamente con el inicio del propio procedimiento. A estos efectos, no se puede desconocer que el inicio del procedimiento de inspección no suele responder a una sospecha concreta de elusión fiscal sino a los Planes de Inspección⁸⁷, por ello, se está habilitando a la Administración tributaria para adoptar medidas cautelares incluso cuando el obligado tributario no realiza actividades que pongan en peligro la finalidad propia de la inspección. Esta facultad es criticable en relación con todas las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI⁸⁸, pues hace que se eleven exponencialmente las posibilidades de que se produzca una intromisión ilegítima en los datos económicos del obligado tributario, sin embargo, en el caso del precinto cautelar de las cajas de seguridad la problemática va más allá, ya que la intromisión ilegítima se produciría en su vida íntima personal y familiar y, con ello, se vulneraría su derecho fundamental a la intimidad.

86 Entre otras, la STSJ de Murcia 552/2017, de 28 de septiembre, o la STSJ de Castilla y León 61/2019, de 22 de enero, confirman autos por los que se autoriza a la Inspección la entrada en el domicilio del obligado tributario *in audita parte*.

87 PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero ...*, op. cit., pp. 324-325. indica que, aunque cada año se publica una Resolución de la Dirección de la Agencia en la que se incluyen los criterios o estrategia general, los Planes de Inspección propiamente dichos de los que se deduce el sistema de selección de los obligados tributarios que van a ser objeto de actuaciones inspectoras son reservados.

88 Vid. epígrafe 3.1.1.

En segundo lugar, el límite material por el cual la medida cautelar no puede causar un perjuicio de imposible o muy difícil reparación al obligado tributario constituye una prueba diabólica para la Administración tributaria, por lo que de ordinario se presumirá la concurrencia de este límite y será el obligado tributario quien habrá de probar que la adopción de la medida cautelar le causa un perjuicio de esta naturaleza⁸⁹. Ahora bien, si esta última prueba es difícil en relación con las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI en general, en el caso del precinto cautelar de las cajas de seguridad la prueba se antoja imposible, pues exigiría relevar el contenido de dicho elemento de seguridad agravando con ello la intromisión ilegítima en el derecho fundamental a la intimidad.

Por último, el art. 181 RGGI prohíbe interponer recurso o reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de ratificación, modificación o alzamiento de la medida cautelar, de tal manera que sólo se podrá plantear la procedencia o improcedencia de la misma en el recurso o reclamación económico-administrativa que se interponga frente a la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección. Ahora bien, como la medida cautelar podrá extenderse durante todo el procedimiento de inspección y éste puede extenderse por un período de hasta dieciocho meses ampliables hasta los veintisiete meses cuando concurren determinadas circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos objeto de comprobación⁹⁰, dicha prohibición supondría que el precinto cautelar ratificado no pueda revisarse en un largo período de tiempo agravando con ello la intromisión ilegítima en el derecho fundamental a la intimidad del obligado tributario.

En definitiva, el precinto cautelar de la caja de seguridad afecta al derecho constitucional a la intimidad con la misma intensidad que la posterior medida de apertura, por lo que sería conveniente exigir no sólo la concurrencia de los presupuestos y límites generales, sino también el requisito especial de consentimiento del titular del contenido de la caja de seguridad o autorización judicial previa exigido doctrinal y jurisprudencialmente para la adopción de la medida de apertura.

Sin embargo, como hemos visto, este requisito especial no tendría cabida en una interpretación amplia del art. 8.6 LJCA, por lo que sería necesaria una modificación legislativa que recogiese esta posibilidad. De hecho, aprovechando que existen pronunciamientos judiciales que aún niegan la necesidad de autorización judicial para la medida de apertura de cajas de seguridad en contra del parecer mayoritario⁹¹ y que las nuevas tecnologías han dado lugar a otros «lugares» respecto de los cuales la adopción de medidas cautelares afecta enormemente el derecho a la intimidad⁹², sería muy beneficioso que el legislador tri-

89 Vid. epígrafe 3.2.3.

90 El plazo en el que han de concluir las actuaciones inspectoras se regula en el art. 150 LGT y 184 RGGI.

91 Vid. nota al pie 78.

92 GÓMEZ REQUENA, J. Á., «La inviolabilidad del domicilio ...», op. cit., p. 301 pone atención en que los servidores informáticos y la nube cada vez entremezclan más datos económicos y personales de sus usuarios, por lo que es necesario que el Tribunal Constitucional revise su concepto de domicilio e incluya espacios virtuales, tal y como ya ha hecho el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la STEDH de 14 de marzo de 2013 caso *Bernh Larsen Holding y otros contra Noruega*, rec. 24117/08.

butario modificase el art. 142 LGT para introducir la necesidad de autorización judicial previa para adoptar aquellas medidas cautelares que afectan a «lugares» físicos o virtuales distintos del domicilio constitucional y directamente relacionados con la vida íntima de las personas, tales como la apertura o precinto cautelar de cajas de seguridad y el acceso o bloqueo preventivo de servidores informáticos o espacios de la nube digital.

Finalmente, entre tanto se produzca un cambio normativo en esta dirección, lo mínimo que se ha de exigir a los servicios de inspección es que, a la hora de adoptar el precinto cautelar de las cajas de seguridad, apliquen con mayor rectitud el presupuesto objetivo de peligro de la mora procesal y el límite material de proporcionalidad y que realicen un esfuerzo en la motivación alejándose de fórmulas genéricas. Además, como existen argumentos de peso por los cuales la prohibición de impugnación del acto de rectificación constituye un exceso reglamentario, sería deseable que los Tribunales admitieran la impugnación del acuerdo de ratificación o modificación de la medida cautelar de precinto sin necesidad de esperar a la resolución que pone fin al procedimiento de inspección⁹³. De esta manera, en tanto que se consigue una nueva regulación *de lege ferenda*, se dotaría al obligado tributario de garantías que, si bien son necesarias, no se reconocen hoy en día *de lege lata*.

6. Bibliografía

6.1. Doctrina

ABEL SOUTO, M., *Ocultación de dinero procedente del narcotráfico en una caja de seguridad (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo n.º 155/2002, de 19 de febrero)*, Revista de Derecho Penal y Criminología, 2.ª Época, N.º 13. Madrid, 2004.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La adopción de medidas cautelares al hilo de las intromisiones practicadas por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio de los obligados tributarios. La dudosa constitucionalidad de alguna de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los tributos*, Aranzadi Jurisprudencia tributaria, n.º 11, 2007.

APARICIO DE LÁZARO, J. R., *Cuestiones con interés casacional objetivo en materia de autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios*, Revista Actualidad Administrativa, N.º 3. Madrid, 2020.

BLANQUER CRIADO, D., *La Inspección (de Actividades Autorizadas o Comunicadas)*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2018.

CALVO VÉRGEZ, J. *La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento inspector*, Nueva Fiscalidad, N.º 1, 2009.

93 En esta línea se ha pronunciado ya la STSJ de Canarias 331/2017, de 6 de octubre.

CALVO VÉRGEZ, J., *Principales cuestiones conflictivas planteadas al inicio y durante el desarrollo del procedimiento de inspección tributario*, Actum Fiscal, n.º 43, 2010.

CASAS AGUADO, D. «La garantía jurisdiccional de los derechos fundamentales en materia tributaria» en SÁNCHEZ GALIANA, J.A. (Dir.), GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. y CASAS AGUDO, D. (Cord.), *Estudios en conmemoración del cuarenta aniversario de la Constitución financiera*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

CHICO DE LA CÁMARA, P. y CARVAJO VASCO D., «Procedimiento de inspección tributaria» en LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J.M. (Dirs.): *Formularios tributarios*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2019.

CORDERO GONZÁLEZ, E.M. «Las medidas cautelares tributarias» en MANZANO SILVA, E. (Coord.) y MERINO JARA, I. (Dir.) *Procedimientos tributarios: Aspectos prácticos*, J. B. Bosch, 2014.

DE LA PEÑA AMORÓS, M. del M., *El deber de información*, Dykinson, Madrid, 2020.

DEPARTAMENTO DE REDACCIÓN B.O.E., *Anales de la Abogacía General del Estado 2018*, B.O.E y Ministerio de Justicia, 2019.

DÍEZ SOTO, C. *Propuesta para una Nueva Regulación Codificada del Depósito*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

ESCRIBANO LÓPEZ, F. *Acceso a Datos en Poder de la Administración Tributaria*, Cuadernos de Derecho Judicial. 1997.

FALCÓN Y TELLA, R., *Las medidas cautelares: autotutela administrativa «versus» intervención judicial*, Revista Quincena Fiscal, n.º 3, 1995.

GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo» en MERINO JARA, I. (Dir.), LUCAS DURÁN, M. (Coord.), *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, José María Bosch Editor, Barcelona, 2015.

GÁLVEZ DOMÍNGUEZ, E., *Régimen jurídico del servicio bancario de las cajas de seguridad*. Comares, Granada. 1997.

GÓMEZ REQUENA, J. Á., «La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario: un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea» en MERINO JARA, I. (Dir.), *Derechos fundamentales y tributación. Nueva fiscalidad*, Dykinson, Madrid, 2020.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

HERRERA MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Editex, Madrid, 1992.

JAÉN VALLEJO, M. y PERRINO PÉREZ, Á. L., *La recuperación de activos frente a la corrupción (La Oficina de Recuperación y Gestión de Activos)*, Dykinson, Madrid, 2016.

JIMÉNEZ PÉREZ, A. «El derecho a la intimidad en la Constitución española y la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos» en LÓPEZ ORTEGA, J.J. (Dir.), SALÓN PIEDRA, J. D. y VALENZUELA YLIZARBE, F. (Coords.): *El derecho a la intimidad: Nuevos y viejos debates*, Dykinson, Madrid, 2017.

LUQUE MATEO, M. Á., *Las medidas cautelares para luchar contra el fraude fiscal*. Atelier, Barcelona, 2009.

LUQUE MATEO, M. Á., *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2010.

LUQUE MATEO, M. Á., *La suspensión en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

MANTERO SAEZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M. *Procedimiento en la inspección tributaria*. Editorial de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 1990.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda, *Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2015.

MARTÍNEZ DE PISÓN CAVERO, J.M., *El derecho a la intimidad: de la configuración inicial a los últimos desarrollos de la jurisprudencia constitucional*, Anuario de filosofía de derecho. Madrid, 2016.

Memento Inspección de Hacienda 2021, Lefebvre-El Derecho, Madrid. 2021.

Memento Procesal Contencioso-Administrativo 2021, Lefebvre-El Derecho, Madrid, 2021.

MERINO JARA, I., «El acceso de la administración al domicilio del contribuyente» en CAAMAÑO ANIDO, M.A. (Dir.): *Derecho y práctica tributaria*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2016.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *La evolución de la tipología de las medidas cautelares en el ámbito fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 6, 2014.

ORENA DOMÍNGUEZ, A., «La entrada en el domicilio de las personas físicas, jurídicas y en los despachos profesionales» en MERINO JARA, I. (Dir.) y MANZANO SILVA, E. (Coord.), *Procedimientos tributarios: Aspectos prácticos*. Bosch Editor, 2014.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012.

REBOLLO PUIG, M., «La actividad inspectora» en DÍEZ SÁNCHEZ, J. J. (Coord.), *Función inspectora*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2013.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios*, Revista Jurídica Universidad Autónoma, n.º 26, 2012.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. BAS SORIA J. y MOYA CALATAYUD, F. *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo. Tomo I*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

SANTOLAYA BLAY, M. *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, Editorial Ciss, S.A., Madrid, 2009.

SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Madrid, 2001.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios» en FERNÁNDEZ MARÍN, F. *Derecho Comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010.

TRIGUEROS MARTÍN, M.J., *Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la inspección: ineficaces unos, inexistentes otros*. Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación. N.º 401-402. 2016.

TURIEL MARTÍNEZ, A. y MATA SIERRA, M. T., *La prueba digital en el ordenamiento tributario*, Nueva Fiscalidad, n.º 1, 2020.

VIDAL LAHERA, P. y FERNÁNDEZ ZUGAZABEITIA, A., «Los requisitos de motivación en las solicitudes de autorización para la entrada en domicilio In Audita Parte» en TEJADA FERNÁNDEZ, R. y GÓMEZ-BARREDA, R. (Coords.), *Práctica fiscal para abogados 2018. Los casos más relevantes en 2017 de los grandes despachos*, La ley, Madrid, 2018.

6.2. Jurisprudencia

– Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

STEDH de 25 de febrero de 1993, caso *Funke contra Francia*, rec. 10828/84.

STEDH (sección 4.ª) de 19 de noviembre de 2004, caso *Moreno Gómez contra España*, rec. 4143/2002.

STEDH de 14 de marzo de 2013 caso *Bernh Larsen Holding y otros contra Noruega*, rec. 24117/08.

STEDH (sección 3.ª) de 16 de enero de 2018, caso *Cuenca Zarzoso contra España*, rec. 23383/12.

– Tribunal Constitucional.

ATC 98/1986, de 28 de enero.

ATC 642/1986, de 23 de julio.

ATC 197/2003, de 16 de junio.

ATC 212/2003, de 30 de junio.

ATC 188/2004, de 26 de mayo.

STC 22/1984, de 17 de febrero.

STC 110/1984, de 26 de noviembre.

STC 66/1985, de 23 de mayo.

STC 137/1985, de 17 de octubre.

STC 76/1990, de 26 de abril.

STC 160/1991, de 18 de julio.

STC 76/1992, de 14 de mayo.

STC 142/1993, de 22 de abril.

STC 50/1995, de 23 de febrero.

STC 69/1999, de 26 de abril.

STC 171/1999, de 18 de marzo.

STC 186/2000, de 10 de julio.

STC 99/2004, de 27 de mayo.

STC 233/2005, de 28 de octubre.

STC 11/2006, de 16 de enero.

STC 206/2007, de 29 de septiembre.

STC 173/2011, de 7 de noviembre.

STC 96/2012, de 7 de mayo.

STC 142/2012, de 2 de junio.

STC 43/2014, de 27 de marzo.

STC 39/2015, de 3 de marzo.

STC 54/2015, de 16 de marzo.

STC 65/2020, de 18 de junio.

– Tribunal Supremo.

STS 105/1993, de 22 de enero.

STS de 10 de octubre de 2001, rec. 552/1995⁹⁴.

STS (Sala de lo Penal) 155/2002, de 19 de febrero.

STS 285/2012, de 25 de enero.

STS 777/2013, de 7 de octubre.

STS de 13 de noviembre de 2014, rec. 266/2012⁹⁵.

STS 353/2015, de 22 de enero.

– **Audiencia Nacional.**

SAN de 10 de noviembre de 2009, rec. 383/2008⁹⁶.

– **Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas.**

STSJ de Andalucía 1151/2016, de 22 de abril.

STSJ de Andalucía 678/2019, de 26 de marzo.

STSJ de Aragón 225/2014, de 7 de mayo.

STSJ de Aragón 594/2014, de 6 de octubre.

STSJ de Aragón 211/2020, de 17 de julio.

STSJ de Canarias 331/2017, de 6 de octubre.

STSJ de Canarias 422/2018, de 17 de julio.

STSJ de Castilla y León 430/2018, de 8 de mayo.

STSJ de Castilla y León 833/2018, de 26 de septiembre.

STSJ de Castilla y León 61/2019, de 22 de enero.

STSJ de Castilla y León 426/2020, de 18 de mayo.

STSJ de Cataluña 1008/2019, de 23 de julio.

STSJ de Cataluña 1279/2019, de 17 de octubre.

STSJ de Cataluña 1077/2020, de 5 de marzo.

STSJ de Cataluña 35/2020, de 16 de noviembre.

STSJ de la Comunidad Valenciana 206/2018, de 1 de febrero.

STSJ de la Comunidad Valenciana 36/2019, de 9 de enero.

STSJ de la Comunidad Valenciana 645/2019, de 3 de abril.

94 A falta del número de resolución se hace referencia al número de recurso.

95 Ídem.

96 Ídem.

STSJ de la Comunidad Valenciana 207/2020, de 30 de enero.

STSJ de la Comunidad Valenciana 1311/2020, de 22 de julio.

STSJ de Madrid 865/2019, de 4 de octubre.

STSJ de Madrid 31/2020, de 22 de enero.

STSJ de Murcia 552/2017, de 28 de septiembre.

STSJ de Murcia 622/2020, de 17 de diciembre.

STSJ de La Rioja 277/2018, de 27 de septiembre.

STSJ de La Rioja 126/2020, de 26 de mayo.

STSJ del País vasco 431/2013, de 12 de julio.

STSJ de Zaragoza 369/2015, de 3 de junio.

6.3. Resoluciones económico administrativas

Resolución del TEAC 3016/2007, de 17 de diciembre de 2008.

Resolución del TEAC 2673/2007, de 18 de noviembre de 2008.

Resolución del TEAC 963/2014, de 2 de noviembre de 2017.

